



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.007410/2007-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-003.297 – 1ª Turma Especial
Sessão de 24 de abril de 2014
Matéria PIS - PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente BOISE CASCADE DO BRASIL LTDA. (ATUAL ARACRUZ RIOGRANDENSE LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação do PIS, o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural do imposto Estadual.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVA. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar tais as aquisições.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I - Por unanimidade de votos, dar provimento parcial no sentido de reconhecer que as cessões de créditos de ICMS não integram a base de cálculo da contribuição; II - Pelo voto de qualidade, negou-se provimento em relação ao direito de crédito da contribuição decorrente de pagamentos feitos à UBS Global, em relação à madeira extraída de hortos florestais. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Sidney Eduardo Stahl, e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que davam provimento neste item. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Paulo Sérgio Celani em relação a esta matéria.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)
Sidney Eduardo Stahl - Relator.

(assinado digitalmente)
Paulo Sergio Celani – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio de Castro Pontes.

Relatório

expresso:

Por bem descrever os fatos cito o relatório da DRJ de Porto Alegre, assim

O contribuinte supracitado solicitou ressarcimento de PIS não-cumulativo, conforme consta do PER/DCOMP de fls. 01 a 04 e 94 a 101.

A Fiscalização da DRF de origem procedeu à análise do pleito do contribuinte, elaborando o Relatório de Fiscalização, de fls. 89 a 93. Neste, após análise detalhada de contratos e operações do contribuinte com outras empresas, pertinente ao uso e exploração de área florestal, conclui pela inexistência de transação de compra e venda de matéria-prima (madeira), mas sim de amortização de direitos de uso e exploração de recursos florestais, evidenciada pela existência de nota fiscal de transferência da madeira da área florestal para a industrialização pelo contribuinte com o CNPJ do contribuinte, ao invés de nota fiscal de venda para o contribuinte. Logo, como o uso e a exploração de florestas somente podem ser contabilizadas como bens e direitos de ativo imobilizado (recursos florestais) e a legislação da contribuição não admite a utilização da exaustão e da amortização para fins de cálculo dos direitos de crédito da contribuição, não existem créditos favoráveis ao contribuinte destas supostas e equivocadamente consideradas operações de compra e venda de matéria-prima florestal. Da mesma forma, foram apurados débitos tributários decorrentes da não inclusão de receitas de transferência de ICMS para terceiros, diminuindo o valor a ser recebido. Além disso, foram calculados e concedidos outros créditos solicitados, conforme demonstrativos constantes do citado Relatório.

Diante dos fatos contidos no Relatório de Fiscalização acima descrito, foi deferida a parcialmente o ressarcimento pleiteado, nos termos do Despacho Decisório de fl. 103.

Irresignado, o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, de fls. 139 a 165. Nesta, alega que se dedicada às atividades de (a) fabricação, aquisição, venda, importação e exportação de tábuas de madeira, compensado e outros produtos derivados de árvores; (b) exploração de atividades agrícolas, inclusive extrativas vegetais e; (c) florestamento, reflorestamento e demais atividades relacionadas à sylvicultura; que para o exercício de suas atividades compra de UBS Timber Investors Brasil Ltda., atualmente denominada Florestal Guaíba Ltda. (UBS), troncos de madeira com determinada especificação, denominados Troncos Classe A e que esses troncos são a principal matéria-prima para produção das lâminas e compensados industrializados e comercializados pelo contribuinte.

Na seqüência, discorre sobre os negócios jurídicos celebrados com a empresa UBS e a empresa Kablin Riocell (R abin). Diz que a aquisição da matéria-prima junto a UBS tem origem no negócio jurídico firmado em 21 de fevereiro de 2001. Após relato dos fatos referentes ao contrato retrocitado, explicitando-o sob sua ótica de interpretação, faz considerações sobre os créditos objeto de pedido de ressarcimento e da decisão denegatória alegando, de forma resumida que:

a) administra áreas de destocagem – a hortos, condição assumida pelo interesse e obrigação que tem de adquirir da UBS Toras Classe A, que são extraídas das florestas — hortos — pertencentes à UBS;

b) adquiriu direitos referentes ao cultivo das florestas, mas não o domínio destas, não sendo proprietária dos hortos; segue discorrendo sobre a forma como adquire da USB Toras Classe A e como paga os valores correspondentes à esta aquisição;

c) o fato de ter inscrição como produtora rural não significa que tenha propriedade sobre esses hortos; que emite nota fiscal de transferência, pela necessidade de transportar as Toras Classe A de um estabelecimento para outro, conforme preconiza o art. 43 da Lei Estadual n" 8.820/89 (lei do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul);

d) o fato de emitir notas fiscais de transferência de mercadorias de um estabelecimento seu a outro em nada afeta o seu direito ao crédito da contribuição, decorrente da aquisição de Toras Classe A da UBS, e que o fato da UBS não emitir nota fiscal relativamente à venda das Toras Classe A para a manifestante em nada compromete a apropriação de créditos da contribuição;

e) correta a contabilização dos valores pagos à UBS a débito da conta de custo de produtos vendidos (CPV), com contrapartida na conta de fornecedores, bem como a impossibilidade de contabilização como imobilizado;

f) o princípio da não cumulatividade do PIS e COFINS incide sobre os custos, despesas e encargos necessários e a produção e que os valores pagos à UBS vêm sendo oferecidos à incidência do PIS e da COFINS, conforme expressa afirmação da UBS;

g) mesmo que fosse considerada como correta a interpretação de que uso e exploração de florestas deve ser contabilizado como ativo imobilizado e sujeito à amortização, conforme art. 328 do RIR/1999 e art. 183, §2º da Lei 6.404/1976, esta (amortização) seria dedutível como custo de produção e passível de gerar créditos de PIS e COFINS não- cumulativos, nos termos do art. 3º, §1º, inciso III, das Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS).

Além disso, não poderia haver o lançamento de ofício sobre a transferência de créditos de ICMS, de forma a diminuir o valor a ser ressarcido. Em primeiro lugar, não poderia ter havido a diminuição do ressarcimento devido a compensação de débitos que não foram lançados através de Auto de Infração, nos termos do art. 9º do Decreto 70.235/1972. Em segundo lugar, os créditos de ICMS transferidos a terceiros não são receita, mas

sim mero ressarcimento de custo, referentes à atividade exportadora, nos termos da legislação tributária e da jurisprudência.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DE FLORESTAS - ATIVO IMOBILIZADO - AMORTIZAÇÃO - PAGAMENTO DO CONTRATO - NÃO CONFUSÃO COM COMPRA DE MATÉRIAS-PRIMAS - CARACTERIZAÇÃO PELO CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITOS E PELA NOTA FISCAL DE SAÍDA E ENTRADA EM NOME DO CONTRIBUINTE.

A aquisição do uso e exploração de florestas deve ser classificada no Ativo Imobilizado, sofrendo a incidência da perda de valor no tempo pela amortização, tendo em vista que o contrato de cessão tem prazo determinado e valores pré-definidos, que prevê hipótese de pagamento independentemente da quantidade das madeiras colhidas, em respeito ao princípio contábil da competência. Por isso, o pagamento da cessão de direitos não pode ser confundido com aquisição de matérias-primas, as quais já estavam incluídas no contrato de uso e exploração de florestas, demonstrado pela operação jurídica e pela emissão de nota fiscal de produtor, de saída das madeiras das florestas, e de entrada no estabelecimento industrial em nome e CNPJ do contribuinte.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS - AMORTIZAÇÃO DO IMOBILIZADO - CRÉDITO - NECESSIDADE DE CONTABILIZAÇÃO CORRETA - RESTRIÇÃO.

O direito de crédito de PIS e COFINS, ambos não cumulativos, de bens utilizados na produção através de depreciação e amortização estão condicionados a correm escrituração e contabilização dos bens e direitos, obrigação do contribuinte. Ademais, mesmo que corretamente contabilizada, a amortização e a depreciação de bens e direitos adquiridos antes de 01 de maio de 2004 somente pode ser utilizada para aferição de crédito das contribuições até, 31/07/2004, nos termos da legislação.

CESSÃO DE ICMS - INCIDÊNCIA DE PIS/PASEP E COFINS.

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e COFINS até a edição dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Apresenta a Recorrente o presente Recurso Voluntário apontando, em **resumo, os mesmos argumentos** ante apresentados e requerendo que seja reformada a decisão da DRJ para que sejam incluídos na base de cálculo para crédito de PIS os valores glosados

decorrentes da aquisição de Toras Classe A junto À UBS, reconhecendo assim a totalidade do pedido de ressarcimento n.º 11080.007410/2007-30.

É o que importa relatar.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

São duas as glosas a serem analisadas no presente processo, a primeira referente à cessão de créditos do ICMS, a segunda, ao crédito tomada sobre os insumos florestais.

Quanto ao primeiro ponto, a cessão do crédito do ICMS, o STF no RE n.º 606.107/RS, que teve repercussão geral, decidiu pela não incidência de PIS e COFINS nas cessões de ICMS.

Esse entendimento, inclusive, tem sido há muito acompanhado por essa turma que entende que a transferência do saldo credor de ICMS acumulado, classificado, em regra, no ativo como tributo recuperável, não modifica esse ativo, há somente uma alteração da classificação contábil, ou seja, esse saldo credor transfere-se para uma outra conta do ativo, portanto essa operação não configura receita.

Entretanto, independentemente de qualquer questão, essa Turma é obrigada a se submeter ao entendimento do Supremo Tribunal Federal e atribuir eficácia em relação ao mérito.

Neste sentido, alterou-se o Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria nº 256/2009 do Ministro da Fazenda, com alterações das Portarias 446/2009 e 586/2010. O artigo 62-A dispõe que os Conselheiros têm que reproduzir as decisões do STF proferidas na sistemática da repercussão geral, in verbis:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Entendo, nesse sentido, indevida as glosas das cessões de ICMS.

Com relação à glosa das madeiras decorrentes da aquisição de recursos florestais também é de conhecimento dessa Turma o meu entendimento.

Tenho que são incabíveis as referidas glosas que considero insumo nos termos da Lei.

O que dispõe a Lei é o seguinte (os destaques são nossos):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...

Adoto, apenas para fins de explanação do meu raciocínio o conceito mais restrito de insumo, que apesar de ultrapassado nesse Conselho é o mais restrito e mesmo a ele o presente caso se coaduna: insumo como aquilo que é diretamente empregado no produto final, de modo que não haja, no mínimo neste primeiro momento, qualquer divergência quanto a isso.

A glosa foi justificada pelo fato que esses insumos são registrados no ativo permanente da Recorrente e desse modo o custo ou encargo correspondente à diminuição de recursos florestais mediante quotas de exaustão não se subsume ao conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e ainda que o direito do crédito da contribuição pelo contribuinte deveria incidir sobre a amortização do ativo imobilizado, desde que este estivesse devidamente contabilizado, seguindo as regras de escrituração comercial/fiscal e os princípios e normas contábeis.

Discordo de ambas.

Como se pode ver a Lei preceitua no seu artigo 1º que o PIS e a COFINS têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.

Assim, para se definir a alcance da norma de incidência é despidianda a denominação ou classificação contábil das receitas. Este é o princípio norteador da regra em tela, que deve ser aplicado, por corolário lógico, unidade do sistema e igualdade, não apenas às receitas, mas também aos custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito.

A Recorrente registra as florestas próprias no ativo imobilizado e as submetem a quotas de exaustão, à medida da respectiva exploração. Em outros termos, isto significa que os dispêndios feitos com a sua formação e desenvolvimento (plantio, manutenção etc.) compõem esse valor do ativo. Daí a dúvida quanto aos mesmos dispêndios poderem gerar o direito ao crédito de PIS/COFINS como insumos utilizados na produção ou fabricação de tábuas de madeira, compensados e outros produtos derivados de árvores.

Não vejo incompatibilidade da dedução no âmbito de PIS/COFINS.

São três os motivos para essa conclusão.

O primeiro motivo já foi exposto acima. A Lei de regência afasta o critério contábil para definição da receita tributável.

Se a classificação contábil não é relevante para determinar o que seja receita tributável, também não o é para delimitar o sentido de “insumo”, no âmbito da respectiva não-cumulatividade.

Seria no mínimo incoerente e ilógico (a agredir o mínimo de racionalidade que deve informar o ordenamento positivo) que a classificação contábil fosse, ao mesmo tempo, irrelevante para definir os débitos e determinante para circunscrever os créditos.

Do mesmo modo que na formação da base de cálculo se exige uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo — não sendo admissível, por

ex., que a hipótese descreva a materialidade de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e, concomitantemente, a base de cálculo escolha grandeza apta para medir a renda auferida pelo proprietário do bem imóvel, — que a classificação contábil seja determinante para os créditos, se não o é para os débitos.

Não há dúvida que a lei pode fazer referências a conceitos contábeis, mas estes serão apenas indicadores preliminares e não definidores da essência ou dos parâmetros dos créditos a deduzir.

Portanto, não é o fato de um bem – para fins societários e de imposto sobre a renda – estar classificado no “ativo imobilizado” da pessoa jurídica que, automaticamente, não haverá direito ao respectivo crédito de PIS/COFINS calculado sobre o preço de sua aquisição.

Fundamental é examinar - em cada caso concreto - a natureza desses bens e serviços à luz do processo de produção e fabricação desenvolvido pelo contribuinte.

No caso da Recorrente, os insumos utilizados para a implantação e desenvolvimento das florestas são indispensáveis para a obtenção da madeira, pois dela advém a essência do produto final colocado à venda (Tábuas, compensados, etc.), incorporando-se ao mesmo.

Em segundo motivo, porque a própria norma mostra ter havido clara intenção de indicar que os dispêndios realizados com as florestas configuram verdadeiros insumos no processo de produção ou fabricação, abrangidos pela regra de dedução contida no inciso II do seu artigo 3º.

É importante ressaltar que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ao disciplinarem o regime de créditos, admitem que sejam eles calculados sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização, mas silenciam quanto às quotas de exaustão (aplicáveis no caso de florestas à medida da sua exploração)

Essa aparente omissão ou esquecimento quanto às quotas de exaustão, na verdade, demonstram essa intenção.

Explico:

Ao nos referirmos aos bens e direitos sujeitos a depreciação ou amortização a diminuição do seu valor decorre do desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Mas, os *bens* transcendem ao processo, quer dizer, continuam a existir, ou seja, os bens sujeitos a depreciação ou amortização tem diminuído o seu valor por conta do efeito do tempo, mas não desaparecem ou cessam a sua fruição.

Nestas duas hipóteses, a fruição da utilidade que emana dos bens é **contínua**.

Na exaustão, porém, como decorre do próprio conceito, a redução do valor se dá a medida que os recursos minerais ou florestais vão se esaurindo. A exaustão se caracteriza pela perda de valor que sofrem as imobilizações suscetíveis de exploração e que se esgotam no decorrer do tempo.

Assim a exaustão tipifica-se “porque a perda de valor dos recursos minerais e florestais não decorre de uso, ação da natureza ou obsolescência, mas da extração” (*Imposto*

sobre a Renda, vol. I, JUSTEC - Adcoas, Rio de Janeiro, 1.979, pág. 429); vale dizer, é encargo cuja causa tem origem numa fruição instantânea que leva ao desaparecimento do próprio bem pela utilização na finalidade que lhe é própria.

Note-se a diferença: enquanto na depreciação os bens são utilizados, mas suportam este uso – embora passem a ter um menor valor – na exaustão os bens simplesmente desaparecem, posto que a utilização se dá na fabricação de um novo produto (caso típico de recursos florestais).

Qual a razão para a lei admitir a dedução de um crédito quando o bem apenas perde seu valor, mas ainda continua existindo, e não prever o crédito quando o bem que pela sua própria natureza desaparecerá por conta de sua utilização no processo produtivo?

Só vejo uma razão: porque o respectivo dispêndio já gera crédito de PIS/COFINS, pois o bem ou serviço estará sendo utilizado como insumo do processo de produção ou fabricação!

O terceiro motivo é porque as florestas criadas pela própria empresa têm um único objetivo: fornecer matéria-prima ao processo de obtenção de seu produto final.

Estão classificadas no ativo permanente por transcenderem mais de um exercício e somente por conta disso estão no imobilizado. Mas são, por natureza, “estoque” de matéria-prima.

Desta óptica, tem sentido a falta de previsão do legislador em relação aos encargos de exaustão, pois, neste caso, não se trata de deduzir apenas a perda parcial do valor, mas sim a totalidade do que for aplicado pela pessoa jurídica em bens e serviços necessários à produção da matéria-prima indispensável a seu processo de industrialização.

Portanto, o fato de as florestas estarem contabilmente classificadas como itens do ativo imobilizado ou como compra não afasta o direito ao crédito de PIS/COFINS relativo aos dispêndios com bens e serviços nelas aplicados.

Repito: a existência do direito ao crédito de PIS/COFINS como insumo advém do atendimento aos requisitos da inerência e da relevância acima examinados e não da classificação contábil adotada para outros fins ainda que societários ou tributários.

Evidentemente, incorporam-se, na qualidade de matéria-prima ao produto final, sendo despicienda a discussão do conceito de insumo dado pelo inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 nesse caso, por se tratar do mais restrito possível, apesar de não ser o conceito de insumo que pessoalmente adoto.

Quanto a esse conceito, por citado como um dos elementos que deram suporte às glosas — que os bens utilizados não integram o produto final — apesar de superados, peço vênia para apontar apenas uma observação.

Sendo o referencial do insumo, para fins de crédito de PIS e COFINS, o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda a relação de “inerência” da matéria-prima deve ser analisada na perspectiva dinâmica da sua incorporação ao produto final.

Isso quer dizer que não é somente a matéria-prima final que se incorpora ao produto final, mas a matéria-prima da matéria-prima, também se incorpora porquanto, sem essa matéria-prima da matéria-prima, não haveria produto final, ou seja, todas são matérias-primas essenciais ao produto final e a ele se incorporam.

Para finalizar, apenas chamo atenção para um termo constante na norma. O inciso II do artigo 3º expressa que os créditos podem ser apurados sobre os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na **produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda.

Entendo, novamente, que não foi por mero acaso que o legislador usou os dois termos: produção e fabricação lado a lado.

Não entendo que o fez por redundância, simplesmente para enfatizar o termo, nem como sinonímia, mas para destacar as suas diferenças.

Produção tem sentido mais abrangente que fabricação e incorpora tudo que vem da natureza ou da atividade humana. Fabricação é termo mais restrito e implica na criação de um objeto novo, com nova natureza, decorrente transformação dos elementos por meio de máquinas e equipamentos voltados a proceder a tal modificação.

Por isso, as próprias leis tantas vezes se referem a “produção *in natura*”, “produção agropecuária” ou “produtos de origem vegetal”. etc., mas a estes não se referem como hipótese de “fabricação”.

Isto me leva a concluir que o dispositivo em análise refere-se a duas situações distintas, igualmente abrangidas pelo direito ao crédito. Não apenas os contribuintes que exerçam atividade tipicamente industrial estarão sujeitos às contribuições e terão direito aos respectivos créditos no âmbito delimitado pelas mencionadas leis; mas também o produtor agrícola, o produtor no âmbito da pecuária etc. estão alcançados pelo preceito.

Esta conclusão da qual exala uma certa obviedade é de grande importância no caso em exame.

A Recorrente desenvolve uma atividade complexa, que vai desde a produção da madeira até a fabricação de tábuas de madeira, compensados e outros produtos derivados de árvores.

A existência da integração econômica da fase rural de produção da madeira a uma industrial de transformação é reconhecida pela própria legislação, como algo possível e normal, hipótese em que a primeira assume um caráter instrumental em relação à segunda, como se lê no § 6º do artigo 22-A da Lei n.º 8.212/1991 que - depois de criar um regime substitutivo de contribuição aplicável às agroindústrias determina:

§ 6º - Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica.

Independentemente da discussão travada quanto à constitucionalidade desse artigo o legislador reconhece que se trata de produção da matéria-prima necessária ao desenvolvimento da própria atividade industrial e **que nesta encontra o seu sentido.**

Desse modo, aquele que simplesmente produzir madeira para venda terá direito ao crédito sobre as sementes, adubos, fertilizantes, serviços de plantio, preparação etc.

são todos bens e serviços indispensáveis à obtenção do bem – madeira – destinado à venda e aquele que a comprasse para fabricação das tábuas de madeira, compensado e outros produtos derivados de árvores poderia aproveitar esse crédito, o que é indubitável.

Daí a perplexidade. Então porque **numa indústria integrada** que, ela própria, produz a madeira que irá utilizar no seu estabelecimento fabril para a obtenção de tábuas de madeira, compensado e outros produtos dela derivados não haveria direito a crédito pelos bens e serviços utilizados no desenvolvimento da floresta?

Parece-me no mínimo paradoxal impedir esse direito.

Estes dispêndios, ao lado de outros que apresentem a mesma relação de inerência e o mesmo grau de relevância para o processo de produção da madeira e das tábuas de madeira, compensados e outros produtos dela resultantes, estão alcançados pelo conceito de insumo explanados nas leis de regência dos PIS e da COFINS não cumulativas.

Nesse sentido, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Sergio Celani, Redator Designado.

São duas as questões debatidas: i) direito de crédito da contribuição ao PIS/Pasep, decorrente de pagamentos feitos à UBS Global, em relação à madeira extraída de hortos florestais, dos quais a recorrente detém o direito de uso e exploração; ii) cessão de créditos de ICMS a terceiros.

A segunda questão se resolve pela aplicação do art. 62-A do Anexo II do RICARF, devendo ser reproduzida no caso a decisão judicial citada pelo Conselheiro Relator.

Quanto à primeira questão, divirjo do seu entendimento.

Baseio-me no acórdão 3801-00.547, PAF 11080.007399/2007-17, relatado pelo Conselheiro José Luiz Bordignon, em que se julgou esta mesma questão em recurso da mesma recorrente: Boise Cascado do Brasil (atual Aracruz Riograndense Ltda).

A matéria foi assim enfrentada pelo Conselheiro Bordignon:

"No que se refere à glosa dos pagamentos referente a madeira extraída, a fiscalização aduz que a operação se trata na verdade de aquisição do uso de exploração de área florestal e não da compra de matéria-prima.

Por seu turno, a recorrente defende que adquire as "Toras Classe A" da UBS, que é mera administradora das áreas de destocagem, condição esta assumida pelo interesse e obrigação que tem de adquirir as referidas toras.

A operação que resultou na controvérsia acima relatada, consta do "Contrato de Compra de Destocagem e Administração", firmado no dia 21 de fevereiro de 2001 entre a recorrente e a UBS Global, fls. 22 a 59.

Analisando-se o referido contrato, depreende-se que a empresa UBS Global adquiriu da empresa Kablin Riocell o direito de uso e exploração de área florestal em 21/02/2001, com vigência até 31/12/2014, pelo valor de US\$ 32.000.000,00. Também, que na mesma data o direito adquirido pela USB Global foi cedido, integralmente, para a recorrente.

Transcrevo, a seguir, excertos do contrato acima referido (fls. 22 e 34):

CONTRATO DE COMPRA DE DESTOCAGEM E ADMINISTRAÇÃO.

(...)

O presente Contrato é celebrado no dia 21 de fevereiro de 2001 entre a Boise Cascade do Brasil Ltda., sociedade brasileira de responsabilidade limitada (doravante denominada "BCB") e a Global (Ex-US) Timber Investors 6 Limited, sociedade isenta constituída nas Ilhas Cayman (doravante denominada "UBS Global").

(...)

1 Cessão do Contrato de Compra de Madeixa Bruta. *A UBS Global concorda, neste ato, em vender à BCB todas as Toras Classe A colhidas da Área de Destocagem de acordo com os termos do referido Contrato de Compra de Madeira Bruta celebrado entre a UBS Global e a Klabin Riocell SA (doravante denominada "Riocell") na mesma data do presente instrumento (doravante denominado "CCM"), apenso ao presente instrumento como Anexo I, o qual, por esta referencia, é parte integrante deste. Para o cumprimento dessa venda, a UBS Global cede neste ato à BCB todo o seu direito, título e interesse no CCM.(grifei)*

(...)

2. Cessão e Transferência do Direito ao Pleno Uso dos Recursos Florestais. *A Riocell cede e transfere neste ato UBS Global, e esta recebe da Riocell o direito ao pleno uso dos recursos florestais na Área de Destocagem, incluindo o controle de árvores disponíveis durante a vigência do Contrato. Após o corte raso, a posse e controle exclusivo de cada Gleba voltarão para o proprietário da terra, mas a UBS Global reterá o direito de utilizar quaisquer estradas necessárias ou úteis em relação ao acesso a quaisquer Glebas, que continuarão fazendo parte da Área de Destocagem.*

3. Contraprestação. *Como contraprestação total atinente ao direito de utilizar os recursos florestais na Área de Destocagem e todos os outros direitos da UBS Global de acordo com o presente Contrato, a UBS Global deverá pagar a Riocell o valor em Reais equivalente a US\$ 32.000.000 a Taxa de Cambio, da forma e em conformidade com os termos do Contrato de Fechamento e Compra de Propriedades celebrado na mesma*

data do presente instrumento entre as partes contratantes e outras partes.

Não menos importante para a solução da lide é analisar a forma como foram emitidas as notas fiscais da operação em trato.

Como visto anteriormente, a fiscalização caracterizou a operação como aquisição de uso de exploração de área florestal e a recorrente como uma operação de compra e venda (de matéria-prima).

No caso, a contribuinte colhe as "Toras Classe A" nos locais onde estão situadas as áreas florestais e remete-as para seu estabelecimento industrial. Para tanto, emite uma nota fiscal de "SAÍDA", de produtor rural, cuja natureza da operação é "transferência".

Ato contínuo, registra a entrada das "Toras" na unidade fabril através de uma nota fiscal de "ENTRADA" com CFOP 1.151 1 (Transferência para industrialização ou produção rural).

Note-se que o emitente das notas fiscais (Saída da área florestal e Entrada no • estabelecimento industrial) é a recorrente (CNPJ 03.145.127/0001-97).

Em nenhum momento da operação foi emitida uma nota fiscal de venda de mercadoria da UBS para a recorrente.

Com referência a esse fato, assim se reportou a recorrente em seu recurso, fls.706/707:

(...)

33. Com efeito, a emissão dessas notas fiscais de transferência não serve a Recorrente para que ela se credite de COFINS, até porque a legislação relativa aos créditos do tributo não condiciona o reconhecimento de tais créditos a emissão de notas fiscais, mas única e exclusivamente para que a Recorrente promova a regular transferência de estoques, de um estabelecimento seu para outro, bem como o transporte dessas mercadorias, conforme prevê a legislação estadual.

34. Assim, o simples fato de a Requerente emitir notas fiscais de transferência de mercadorias de um estabelecimento seu a outro em nada afeta o seu direito ao crédito de COFINS decorrente da aquisição de Toras Classe A da UBS.

35. Por outro lado, o fato de a UBS não emitir nota fiscal relativamente a venda das Toras Classe A para a Requerente em nada compromete a apropriação de créditos de COFINS, pois, em nenhum dispositivo legal, a legislação vigente condiciona a apropriação do crédito a emissão de notas fiscais, mas sim a aquisição de produtos utilizados como insumos na produção de bens.

36. Nesse mesmo passo, temos que a UBS não precisava emitir documento fiscal para respaldar a transferência física das Toras Classe A para a Requerente, pois, ainda que não tivesse a propriedade, tinha a posse dos hortos para a realização das

atividades de gerenciamento assumidas no contrato de destocagem.

37. De qualquer sorte, ainda que fosse exigida a emissão de nota fiscal pela UBS relativa a venda de Toras Classe A a Recorrente, tal exigência seria por outros motivos que não relacionados a apropriação de créditos de COFINS, sendo que o descumprimento dessa obrigação pela UBS não afeta nem poderia afetar o direito aos créditos da Recorrente, haja vista não haver previsão legal que condicione os créditos de COFINS et emissão de documento fiscal, mas sim et aquisição de bens utilizados na produção de bens.

(...) "No que se refere as alegações acima esposadas pela requerente, é de se dizer que a nota fiscal é o documento que comprova a operação realizada e, no caso presente, a transação refletida pelas notas fiscais carreadas aos autos é de uma operação de transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro, da mesma pessoa jurídica, e não de uma operação de aquisição de mercadoria (compra e venda).

Desse modo, uma vez não comprovado nos autos que os valores pagos a UBS referente a madeira extraída das florestas se tratam de compra de matéria-prima, não podem os mesmos ser considerados no cálculo dos créditos na apuração da Cofins não-cumulativa.

Não cabe, nesse aspecto, fazer qualquer reparo na decisão da autoridade a quo."

Acrescento trecho extraído do voto do Conselheiro Flávio de Castro Pontes, no acórdão 3801-00.721, PAF 13004.000004/2003-54, que, apesar de tratar de crédito presumido de IPI, apresenta considerações válidas também para o caso em exame:

"Como se nota, a controvérsia cinge-se em verificar se os valores pagos a empresa UBS Global (atual Florestal Guaíba Ltda.) a título de madeiras extraídas de hortos florestais se amoldam a operação de aquisição de insumos estabelecida na Lei nº 10.276/2001, in verbis:

Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem

assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo; II – (..) (grifouse)

Do exame dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal caracterizou a operação como exaustão ou amortização dos direitos sobre recursos florestais, portanto não incluiu os respectivos valores na base de cálculo do crédito presumido do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI).

Para o deslinde da questão é fundamental identificar de forma precisa a natureza jurídica e fiscal da operação. A recorrente insiste na tese de que a fiscalização fazendária se enganou e que no caso vertente a operação é de aquisição de insumos utilizados na produção de mercadorias vendidas e exportadas.

Em tese a requerente adquiriu os direitos de uso dos recursos florestais junto a USB Global em 21/02/2001 e efetua o pagamento por metro cúbico de madeira extraída, fls.104 e 105.

De outra parte, as mercadorias (toras de madeira) saem da floresta para o estabelecimento industrial através da emissão de uma Nota Fiscal de Produtor, com a natureza da operação de transferência e não de venda ou compra, fls 187. Outrossim, na entrada do produto no estabelecimento industrial, a recorrente emite uma Nota Fiscal de Entrada, fls. 186.

Nesta nota fiscal a natureza da operação é transferência para industrialização, CFOP 121.

Num primeiro momento foi celebrado entre a Klabin Riocell S.A. e UBS Global um contrato intitulado de compra de madeira que traz em seu preâmbulo a natureza da operação, qual seja Cessão de Transferência do Direito de Pleno Uso dos Recursos Florestais, fls. 127.

Por seu turno, a recorrente celebrou com a UBS Global um outro contrato denominado de compra de destocagem e administração, fls. 148. Neste contrato a UBS Global concordou em vender à recorrente (Boise Cascade do Brasil Ltda) todas as toras classe A colhidas da área de destocagem de acordo com os termos do referido Contrato de Compra de Madeira Bruta celebrado entre a UBS Global e a Klabin Riocell S.A.

Da análise dos elementos deste processo, constata-se que não há emissão de nota fiscal de venda por parte da empresa UBS Global em relação à venda de toras de madeira classe A. Embora a recorrente alegue que a UBS não precisava emitir este documento fiscal para a transferência física das toras classe A, a nota fiscal de venda do produto é o documento fiscal hábil e idôneo para comprovar a aquisição de matéria-prima.

Inexistindo este documento fiscal, não há como se reconhecer o direito ao crédito presumido.

Além do mais, os contratos celebrados indicam que as operações em comento são de exploração de recursos florestais, como bem assentou a autoridade fiscal, sendo que eventuais quotas de amortização ou de exaustão referente à exploração de recursos

florestais não podem ser incluídas na base de cálculo do incentivo fiscal por falta de previsão legal.

Quanto à contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e ao direito de descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, o §3º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, dispõe que o **direito ao crédito só se aplica em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.**

Também não dá direito a crédito aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos do parágrafo 2º do mesmo artigo.

Simple transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não caracteriza aquisição e não sofre incidência da contribuição.

Não há nos autos notas fiscais que comprovem compra de toras de madeiras ou outro insumo de pessoa jurídica que tenha se submetido ao pagamento da contribuição, logo, não há provas de aquisição que pudessem ensejar o direito ao crédito.

Com fundamento nas mesmas razões que levaram esta Turma Especial às decisões veiculadas pelos acórdãos nºs. 3801-00.547 e 3801-00.721, em especial, a não-comprovação da aquisição das toras de madeira em operações sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/Pasep, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Paulo Sergio Celani