



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

Processo n° 13971.720780/2009-19
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3801-001.886 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 23 de maio de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PIS NÃO-CUMULATIVA - RESSARCIMENTO
Recorrente ROHDEN PORTAS E PAINÉIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, no valor da receita bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas, a exemplo das receitas financeiras

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O custo ou encargo correspondente à diminuição de recursos florestais mediante quotas de exaustão não se subsume ao conceito de insumo nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE ITENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição PIS os encargos de depreciação de equipamentos e máquinas que não foram utilizados diretamente no processo produtivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I - Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do item Receitas MI as receitas de exportação nos termos do demonstrativo apresentado pela recorrente em seu recurso voluntário. II - Pelo voto

Processo nº 13971.720780/2009-19
Acórdão n.º **3801-001.886**

S3-TE01
Fl. 458

de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos sobre créditos calculados em relação a encargos de exaustão. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl fará declaração de voto. III - Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação ao direito de descontar créditos com os encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Feistauer de Oliveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para Programa de Integração Social – PIS, não-cumulativa, que remanesceram ao final do primeiro trimestre de 2008.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Blumenau/SC pelo seu deferimento parcial, fazendo-o com base no não acatamento de valores indevidamente incluídos na base de cálculo do crédito apurado pela contribuinte, conforme informado em Dacon e confrontado com as informações e registros por ela apresentados em resposta a intimações fiscais.

Relatório fiscal

O auditor fiscal relata que ante discrepâncias verificadas entre os montantes das operações de aquisição de bens e serviços, apurados por CFOP, registrados no LRE e os consignados na memória de cálculo (referentes aos valores informados nas respectivas linhas do Dacon), adotou na análise e apuração da base de cálculo do crédito da contribuinte o seguinte procedimento:

- em sendo o valor apurado no LRE idêntico ao da memória de cálculo, tal valor foi o considerado como o ponto de partida para o desconto das notas fiscais desconsideradas na análise, resultando em valor ajustado pela diferença;

- quando o valor apurado no LRE foi inferior ao da memória de cálculo, a diferença foi glosada por falta de comprovação, tendo sido o valor do LRE adotado como o ponto de partida para o desconto das notas fiscais desconsideradas na análise, obtendo-se, assim, um valor ajustado;

- quando superior o valor obtido no LRE, deste foram extraídos os valores das notas fiscais desconsideradas: caso o valor resultante tenha sido superior ao informado na memória, validou-se o valor da própria memória para fins de determinação do máximo admissível, em relação ao CFOP em análise; caso o valor resultante tenha sido inferior ao informado na memória, considerou-se este como sendo o valor ajustado (e o máximo admissível).

O auditor fiscal assenta, então, que para os montantes das operações registradas, apurados por CFOP das entradas, obteve-se valores ajustados ou valores da memória validados na análise (máximo admissível por CFOP), cujo somatório foi

adotado como o máximo admissível em relação à respectiva linha do Dacon, cujo valor do crédito compõem.

Tendo em conta a sistemática acima, foram excluídos da base de cálculo do crédito apurado pela contribuinte os valores que seguem:

a) aquisições de insumo - da linha 02 das fichas 06A e 06B do Dacon:

- as diferenças verificadas nos casos em que os montantes indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações;

- os valores das notas fiscais de aquisição de bens que não se enquadram no conceito de insumo; dentre os quais, os valores de aquisições de bens que foram imobilizados, em relação aos quais a contribuinte informou se referirem a “compras de reflorestamento, sendo feito o crédito pela exaustão”;

- as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito referente a linha 02 do Dacon;

b) aquisições de serviços - linha 03 das fichas 06A e 06B do Dacon:

- as diferenças verificadas nos casos em que os montantes indicados na memória de cálculo são superiores aos obtidos a partir do LRE, por falta de comprovação das operações;

- os valores das notas fiscais de aquisição de serviços que não se enquadram no conceito de insumo;

- as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito referente a linha 03 do Dacon;

Também foram glosados os valores referentes a:

c) despesas com energia elétrica - linha 04 da ficha 06A do Dacon: *foram glosados os valores incluídos nas faturas, e no cômputo do crédito, que não são passíveis do desconto legalmente previsto, quais sejam os valores referentes a doações, cosip, créditos de ICMS a compensar, parcelamentos e benefício fiscal;*

d) despesas com locação de máquinas e equipamentos: *a autoridade fiscal glosou os valores referentes às despesas com locação de caminhões e carrocerias reboques, de propriedade da empresa controladora, Rohden Artefatos de Madeiras Ltda., pois, de acordo com a NCM, “caminhão é espécie do gênero veículo e não do gênero máquina”;*

e) despesas com armazenagem e frete na operação de venda: *foram glosados os valores referentes a serviços portuários, quais*

sejam os serviços de posicionamento, levante, fumigação, retirada de vazios e descarga de contêineres;

f) encargos com depreciação:

foram glosados os valores da depreciação de máquinas e equipamentos que não são utilizados da atividade industrial e os valores referentes a despesas e investimentos em fazendas que compõem projetos florestais, sujeitos a quotas de exaustão;

- as diferenças entre valores ajustados (depois das glosas acima) e os valores máximos a serem admitidos para o crédito informado no Dacon O auditor fiscal, considerando que a proporção de receitas vinculadas ao mercado interno e ao mercado externo, discriminadas nas fichas 06A, 06B e 07A do Dacon, apresentam significativas discrepâncias nos meses que compõem o trimestre em análise, adotou para efeitos de cálculo dos créditos de mercado interno e externo, a proporção das receitas discriminadas na ficha 07A do Dacon, conforme Quadro 01 que segue:

Quadro 01 – Proporção das receitas declaradas na ficha 07A do Dacon

MÊS	MERCADO INTERNO	MERCADO EXTERNO
JANEIRO	56,35%	43,65%
FEVEREIRO	68,38%	31,62%
MARÇO	56,58%	43,42%

Manifestação de inconformidade

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade com as alegações que seguem.

*Inicialmente, a contribuinte contesta a análise realizada pela autoridade fazendária para fixar os **percentuais de receita relacionados com o mercado interno e externo**. Nesse sentido argumenta que:*

a) as receitas não tributadas no mercado interno, no caso, as tributadas à alíquota zero e de vendas de bens do ativo permanente, apresentadas, respectivamente, nas linhas 04 e 06 do Dacon, não podem ser consideradas para compor o cálculo da proporção, como, equivocadamente, fez a autoridade fiscal;

b) a autoridade fazendária considerou, para fins de cálculo da proporção do mercado interno, além do valor das linhas 04 e 06 do Dacon, o valor da receitas auferidas informadas na coluna “receita” das linhas 01 e 02, onde deveria ter considerado os valores da coluna “base de cálculo”; aduz que procedendo assim, a autoridade fiscal acabou por considerar em duplicidade os valores de receita, pois que, nas linhas 01 e 02 do Dacon já

estão incluídos os valores relativos às linhas 04 a 11, o que acaba por elevar excessiva e erroneamente os percentuais do mercado interno;

Defende que a partir da análise adequada dos Dacon, os percentuais corretos de exportação a serem considerados são os seguintes: no mês de janeiro, 94,59%; no mês de fevereiro, 92,97%; e no mês de março, 95,93%.

*Em relação a **glosa de aquisições de bens**, alega que não há amparo legal para a autoridade fiscal glosar os créditos do PIS não-cumulativo referente à compra de floresta para extração de madeira utilizada em seu processo produtivo. Alega que diferentemente da fundamentação proferida pela autoridade fazendária, dando conta de que são indevidos os créditos em função das aquisições para reflorestamento ou oriundos de quotas de exaustão, as aquisições glosadas referem-se a compra de floresta para dela extrair sua matéria prima; consistindo, portanto, de aquisição de insumo de gera crédito da não cumulatividade. Esclarece que a compra foi lançada no ativo imobilizado, com a devida incidência da contribuição para o PIS e da Cofins. Todavia, não tendo sido a extração promovida em um único momento, o pedido de crédito ocorreu em etapas, à medida que as árvores eram extraídas, fato comprovado pelas notas fiscais de transferência juntadas (CFOP 1.151), colacionadas por amostragem, haja vista o grande número de notas fiscais existentes.*

*Quanto aos **encargos de depreciação** inicialmente informa que a glosa se deu em relação aos seguintes números e descrições de bens informados: 129 - aquisição de caminhão trator; 403 - aquisição de caminhão trator; 773 - reforma trator Massey Fergusson - aquisição de peças; 774 - reforma trator Massey Fergusson - aquisição de peças e serviços; 775 - reforma trator Massey Fergusson - aquisição de peças; 776 - reforma trator Massey Fergusson - aquisição de peças; 862 - acréscimo referente reforma do trator florestal - aquisição de peças e 873 - acréscimo referente reforma do trator florestal - aquisição de peças.*

Defende, então, que: os bens adquiridos são efetivamente integrados ao ativo imobilizado, não podendo se fazer distinção entre os que são e não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; ainda que se queira dar uma interpretação restritiva à lei de regência, não há como negar que os bens objeto da glosa fiscal são efetivamente máquinas ou equipamentos, ou seja, não há como negar, por exemplo, que um caminhão trator ou um trator seja uma máquina; não há a necessidade de maiores explicações para que se entenda que os tais bens são utilizados na produção de bens destinados à venda, já que sua descrição fala por si. Por fim, alega que a autoridade administrativa teve todos os subsídios necessários para comprovar as aquisições em comento, com a possibilidade de análise das notas fiscais e que, em assim sendo, se havia qualquer tipo de dúvida quanto a natureza e destinação

que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bem destinado à venda.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em breve arrazoado, inicialmente, descreve os fatos argumentando que merece reforma a decisão recorrida.

Com relação ao ônus da prova, entende a recorrente que a regra de quem alega deve provar não é absoluta, pois vige para o Fisco o princípio da busca pela verdade material buscando a satisfação do interesse público, que é corolário do princípio da legalidade.

Sustenta que se falhou na comprovação dos fatos que a autoridade reputa pertinente, deverá remeter os autos a quem tem competência para novamente instruí-lo, elencando objetivamente o que precisa ser demonstrado.

Conclui este tópico com a afirmação de que a autoridade administrativa não pode indeferir requerimento efetuado pelo contribuinte sob o argumento de que o mesmo não logrou êxito na comprovação de seu direito.

No que tange a proporção das receitas de exportação vinculadas ao mercado interno e externo, a DRJ considerou também em seu demonstrativo da proporção como “Receitas MI Tributadas” o valor das exportações, as vendas com suspensão, as vendas do ativo permanente e receitas financeiras, é o que fica demonstrado em comparação com o demonstrativo de proporção elaborado pela empresa. Se tomarmos como exemplo o mês de janeiro de 2008, a DRJ totalizou como “Receitas MI Tributadas” o valor de R\$ 2.928.588,84 (soma dos valores: 123.573,90 + 1.500,00 + 281.940,13 + 1.689,93 + 2.501.939,04 + 17.945,84), onde na verdade o valor correto é R\$ 125.073,90 (soma dos valores 123.573,90 + 1.500,00).

Esclarece que no caso das vendas do ativo permanente (linha 07), a DRJ não considerou como receita bruta total para fins de proporção, porém, as receitas tributadas a alíquota zero (linha 04), também não podem compor a receita bruta total, pois tratam-se de receitas financeiras as quais não estão relacionadas aos custos de produção da empresa. Argumenta que mesmo uma empresa exportando a totalidade de sua produção, não poderia aproveitar todo o crédito decorrente da exportação.

Assim, tem-se, que, a partir da análise adequada dos DICON's, Livros de Apuração do IPI e Balancetes, os percentuais corretos de exportação a serem considerados são os seguintes: no mês de janeiro 94,59%; no mês de fevereiro 92,97% e no mês de março 95,93%, conforme documentos anexos.

No que se refere as glosas dos produtos não considerados como insumos, relata que a decisão proferida pela DRJ mantendo a glosa realizada foi no sentido de ocorrer a impossibilidade, por falta de amparo legal, do desconto de créditos calculados em relação a encargos de exaustão.

Afirma que a recorrente simplesmente adquiriu uma floresta e dela extrai sua matéria-prima, como restou comprovado pelo contrato e nota fiscal juntados ao processo, ou seja, trata-se da aquisição normal de insumo.

Esclarece que ao invés de pleitear o crédito de uma só vez, no momento que efetuou a compra, fê-lo paulatinamente, ao passo que extraía a madeira da floresta. Afirma que a compra fora lançada no ativo imobilizado, com a devida incidência das contribuições PIS e Cofins. Insiste na tese de que não sendo a extração promovida em um único momento, o pedido de crédito também não se deu em um só tempo, mas a medida que a extração ocorria.

Cita Solução de Consulta sobre o tema.

Em outro tópico, discorda da tese do acórdão recorrido que manteve a glosa dos encargos de depreciação. Alega que os bens adquiridos são efetivamente integrados ao ativo imobilizado, bem como são diretamente utilizados no processo produtivo dos bens fabricados e destinados à venda, não se podendo fazer distinção entre os que são e os que não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Reitera que não há como negar que os bens objeto da glosa fiscal foram efetivamente empregados no processo produtivo.

Por fim, requer o recebimento e apreciação de seu recurso voluntário para o efeito de reconhecer o direito da recorrente de ressarcir-se dos créditos da contribuição para o PIS, relativos ao 1º trimestre do ano de 2008, no que toca a proporção da exportação, produtos não considerados insumos e depreciação de bens integrantes do ativo imobilizado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento. As matérias serão enfrentadas em tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

1 – Proporção das receitas de exportação vinculadas ao mercado interno e mercado externo

A interessada insurgiu-se com a alteração da forma de distribuição das receitas pelo rateio proporcional pela autoridade julgadora de primeira instância que considerou também em seu demonstrativo da proporção como “Receitas MI Tributadas” o valor das exportações, as vendas com suspensão, as vendas do ativo permanente e receitas financeiras.

Nesta matéria assiste razão parcial à interessada.

Não se pode perder de vista que a recorrente somente tem direito ao ressarcimento de créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observados os critérios previstos no § 8º do art. 3º da Lei 10.637/2002:

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. (grifou-se)

O dispositivo legal acima estabelece uma proporção entre receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total. Assim, neste caso concreto deve-se estabelecer uma proporção entre receita de exportação e a receita bruta total, com os respectivos ajustes específicos.

O conceito de receita bruta total está estabelecido no art. 1º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, abaixo transcrito:

Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (grifou-se)

Assim, no conceito de bruta incluem-se as receitas da venda de bens e serviços e todas as demais receitas. Desta forma, no item receita bruta incluem-se as receitas tributadas à alíquota zero (receitas financeiras), salientando que a decisão de primeira instância excluiu do montante da receita bruta, os valores das receitas de vendas de bens do ativo permanente.

Por outro lado, a partir da tese acima, verifica-se que tanto a autoridade fiscal como a autoridade julgadora incorreram em erro no cálculo do rateio proporcional. De fato, no item Receitas MI tributadas estavam incluídas indevidamente as receitas de exportação. Além disso, as receitas tributadas à alíquota zero foram computadas em duplicidade.

Do exame dos balancetes e do Livro Registro de Apuração do IPI, constata-se que a recorrente inadvertidamente incluiu no item 01 (ficha 07A do Dacon) o valor das receitas de exportação, o que induziu as autoridades fiscais a cometerem um equívoco nos cálculos.

Assim sendo, retifica-se o demonstrativo da decisão de primeira instância, nos termos abaixo:

Receitas declaradas na Ficha 07A do Dacon fls. 49, 65 e 81	Janeiro	Fevereiro	Março
01. Receitas de vendas de bens e serviços	123.573,90	147.093,90	130.600,28
02. Demais receitas	1.500,00	2.386,16	1.615,50
03. Total da contribuição			
Outras receitas			
04. Receita tributada a alíquota zero	281.940,13	1.132.918,76	332.078,80
05. Receita tributação monofásica	,00	,00	,00
06. Receitas de vendas de bens do AP	1.689,93	,00	80.000,00
07. Receita – Exportação	2.501.939,04	2.092.581,78	3.171.130,65
08. Receitas isentas e sem incidência	,00	,00	,00
09. Receita com suspensão	17.945,84	8.743,43	2.155,90
10. Receita com substituição tributária	,00	,00	,00
11. Receita tributada pelo RET	,00	,00	,00

Proporção das receitas declaradas na ficha 07A do Dacon	Janeiro	Fevereiro	Março
Receitas MI tributadas [linha 01 + linha 02]	125.073,90	149.480,06	132.215,78
Receitas MI não-tributadas [04+05+08+09+10]	299.885,97	1.141.662,19	334.234,70
Receitas de exportação [07]	2.501.939,04	2.092.581,78	3.171.130,65
Receita Bruta [01+02+04+05+07+08+09+10]	2.926.898,91	3.383.724,03	3.637.836,01
% Receitas de exportação	85,48	61,84	87,17
% Receitas mercado interno	14,52	38,16	12,83

Em conclusão, a Delegacia deve adotar os percentuais acima no cálculo do ressarcimento.

2 – glosas dos produtos não considerados como insumo

Como se nota, a controvérsia cinge-se em verificar se a recorrente tem o direito de descontar créditos calculados em relação a extração de madeiras de uma floresta lançada no ativo imobilizado.

Esta controvérsia tem por objeto o direito de descontar créditos sobre créditos calculados em relação a encargos de exaustão.

Como visto, a recorrente defende o seu direito de descontar créditos em relação à aquisição de uma floresta e dela extrai sua matéria-prima em etapas. Alega que essa operação se amolda a aquisição de insumos

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.

Com efeito, a solução deste tópico envolve o exame do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações posteriores:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº

10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...) (grifou-se)

É incontroverso que as florestas destinadas a corte objeto do presente processo são registradas no ativo permanente, fato admitido pela recorrente. Assim sendo, 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 10.637/02. De sorte que descarta-se a tese da recorrente de que trata-se de uma aquisição normal de insumo.

Por seu turno, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637 menciona os casos em que o contribuinte pode descontar créditos em relação aos encargos de depreciação e amortização dos bens.

Com efeito, resta evidente que não há neste dispositivo legal qualquer referência aos encargos de exaustão. O julgador não pode estender o direito de descontar créditos.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos gastos que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Destarte, o legislador optou pelo direito de descontar créditos somente em relação às despesas de amortização e depreciação em operações específicas, não havendo previsão legal em relação as quotas de exaustão.

A propósito da Solução de Consulta 153, 15 de maio de 2009, é preciso consignar que ele foi reformada pela Solução de Consulta 326, 16 de setembro de 2010, conforme ementa abaixo:

INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ESTOQUE DE ABERTURA.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 153, DE 2009.

Os insumos para a formação de florestas não compõem o estoque de abertura, para fins de atribuição de crédito presumido. Esses insumos, à medida em que forem sendo despendidos, são incorporados ao valor da floresta registrada no ativo imobilizado NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS NA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ENCARGOS DE EXAUSTÃO.

Não há previsão legal para o aproveitamento de créditos da Cofins relativos às despesas de exaustão. Assim, não geram créditos dessa contribuição os encargos de exaustão provenientes das despesas incorridas na formação de florestas e contabilizadas no ativo imobilizado. (grifou-se)

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e VI e §1º, III e §§ 2º e 3º, e art. 11; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 334; PN CST nº 108, de 1978.

Além disso, a matéria já se encontra pacificada no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme Ato Declaratório Interpretativo nº 35/2011, publicado no DOU de 03/02/2011, *in verbis*:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 2 de fevereiro de 2011

Dispõe sobre a impossibilidade do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) calculados em relação a encargos de exaustão.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no Processo nº 10680.002125/2009-62, declara:

Artigo único. *Às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e*

da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) é vedado descontar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão suportados, por falta de amparo legal. (grifou-se)

Em remate, mantém-se a glosa da fiscalização em relação ao aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS referentes aos encargos de exaustão.

3 Encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

A recorrente sustenta o seu direito a manutenção dos créditos decorrentes de apropriação sobre os encargos de depreciação. Como relatado, argumenta que os bens adquiridos são efetivamente integrados ao ativo imobilizado, bem como são diretamente utilizados no processo produtivo dos bens fabricados e destinados à venda.

Como visto, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações dispunha:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

(...)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II- dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

Com efeito, a norma estabelece um requisito para que a pessoa jurídica possa descontar créditos, isto é, as máquinas e equipamentos têm que ser utilizadas na fabricação de produtos destinados à venda.

Assim sendo, o problema central é identificar se os aludidos equipamentos e máquinas foram utilizados na fabricação dos produtos.

A autoridade fiscal relatou:

Assim, correta a inclusão no cômputo da base de cálculo de obras civis que possibilitam a instalação e funcionamento de máquinas industriais. Incorreto, porém o cômputo de máquinas e equipamentos que não se enquadram nos preceitos acima, bem como de despesas e investimentos em fazendas que compõem projetos florestais, sujeitos a quotas de exaustão, cujo crédito não foi contemplado pela legislação em vigor, conforme se destacou alhures.

Embora a recorrente tenha omitido no recurso voluntário as descrições dos bens, para efeito de julgamento adotar-se-á a identificação mencionada na manifestação de inconformidade e repetida na decisão *a quo*, ou seja, no geral as aquisições referem-se a tratores e respectivas peças para reforma.

Como amplamente demonstrado pela decisão de primeira instância, os tratores são utilizados na formação e manutenção dos recursos florestais de propriedade da recorrente. Por sua vez, os recursos florestais são classificados no ativo imobilizado, fato incontroverso neste processo, de sorte que os gastos utilizados na manutenção do ativo imobilizado, por falta de previsão legal, não geram o direito de descontar créditos da contribuição para o PIS.

Desta forma, a interessada não conseguiu descaracterizar a glosa da fiscalização, que teve por fundamento o fato de que as máquinas e equipamentos não foram utilizados na fabricação dos produtos vendidos.

Em síntese, somente geram créditos da contribuição PIS os encargos de depreciação de equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção, o que não ficou caracterizado no caso vertente.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário na matéria proporção das receitas de exportação vinculadas ao mercado interno e mercado externo (item 01 deste voto) para excluir no cálculo da proporção, item Receitas MI tributadas, as receitas de exportação nos termos do demonstrativo acima.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

Em que pese o entendimento dado à questão pelo ilustre relator, ousou dele divergir.

Tenho que são incabíveis glosas dos bens e serviços considerados como insumo.

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, foi apontado no presente caso: 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.

Duas são as alegações que sustentam as glosas. A uma, 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. A duas, que os bens utilizados não integram o produto final.

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 despendida 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 portas de madeira – como *in casu* – ou do papel ou da celulose – como em casos semelhantes.

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 (portas de madeira), 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 das portas industrializadas pela mesma.

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 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 portas.

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 portas 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 seu produto final (no caso portas) 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 do papel e da celulose 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.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl