



Solução de Consulta nº 10 - SRRF03/Disit

Data 14 de julho de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS. INSUMOS. FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ENCARGOS DE EXAUSTÃO. FRETES.

Para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda são as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem ou quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Os custos com a formação de florestas plantadas para extração de madeira destinada à produção de carvão vegetal compõem valor do ativo imobilizado da pessoa jurídica e não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

Os encargos de exaustão pela extração de madeira de florestas não geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep com despesas de frete, referido no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 15 da mesma lei, é vinculado aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, dizendo respeito, estritamente, à aquisição de bens para revenda ou a serem utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços e se o ônus for suportado pela pessoa jurídica que os adquiriu para revenda ou utilização como insumo, integrando o custo das mercadorias revendidas ou produzidas.

Dispositivos Legais: CTN, art. 111; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º a 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 15; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67; Parecer Normativo CST nº 108, de 1978, e Parecer Normativo CST nº 18/79, de 1979.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**CRÉDITOS. INSUMOS. FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ENCARGOS DE EXAUSTÃO. FRETES.**

Para fins de apuração de créditos da Cofins, insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda são as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem ou quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Os custos com a formação de florestas plantadas para extração de madeira destinada à produção de carvão vegetal compõem valor do ativo imobilizado da pessoa jurídica e não geram direito a créditos da Cofins.

Os encargos de exaustão pela extração de madeira de florestas não geram direito ao desconto de créditos da Cofins por falta de previsão legal.

O direito a crédito com despesas de frete a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é vinculado aos incisos I e II do mesmo artigo, dizendo respeito, estritamente, à aquisição de bens para revenda ou a serem utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços e se o ônus for suportado pela pessoa jurídica que os adquiriu para revenda ou utilização como insumo, integrando o custo das mercadorias revendidas ou produzidas.

Dispositivos Legais: CTN, art. 111; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º a 3º; IN SRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º; Parecer Normativo CST nº 108, de 1978, e Parecer Normativo CST nº 18/79, de 1979.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, [...] cujo objeto social é a industrialização e comercialização, inclusive importação e exportação, [...], dirige-se a esta Superintendência para formular consulta sobre a interpretação da legislação que disciplina os regimes de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

[...]

Informa que apura o Imposto de Renda da Pessoa jurídica – IRPJ com base no lucro real, estando sujeita ao regime de apuração não-cumulativa das citadas contribuições e que no desempenho de sua atividade econômica principal [...] utiliza-se de um grande volume de carvão vegetal, seu principal insumo [...].

Afirma que, em decorrência da importância do citado insumo, além de adquiri-lo de terceiros, também o produz, arcando com despesas de toda a ordem, dentre as quais destaca: aquisição de mudas, fertilizantes e outros produtos químicos, aluguéis de máquinas e equipamentos, serviços de terceiros utilizados em limpeza de areias, combate a pragas, colheita etc, utilização de máquinas e equipamentos e bens incorporados a seu ativo imobilizado, adquiridos para utilização na sua produção de lenha ou de carvão e fretes.

[...].

A consultante entende que não existe distinção, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, entre a aquisição do carvão vegetal e sua produção própria, pois tanto as despesas com a sua aquisição, quanto as incorridas com a sua produção teriam, como único fim, sua utilização como insumo. Portanto, os gastos advindos desta última forma de obter o carvão vegetal, destacados anteriormente, seriam passíveis de lhe gerarem créditos dessas contribuições, assim como quando o insumo for adquiridos de terceiros, assegurados nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Entre os gastos referidos, a consultante insere os referentes à formação das florestas de onde extrai a matéria-prima para a produção do carvão. Acrescenta que os recursos florestais, como ativo imobilizado que são, estão sujeitos, nos termos da legislação, à diminuição de valor contábil mediante a apuração de quotas de exaustão. Assim, essas despesas ou gerariam créditos tendo como base as quotas de exaustão, nos termos do art. 3º, VI, e § 1º, III, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, argumento para o que se vale da ementa da Solução de Consulta nº 254, de 2007, da SRRF09, ou por constituírem insumos, apoiados no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Quanto a fretes, a consultante, em vista de solução proferida em processo de seu interesse por esta Superintendência que reconheceu a possibilidade de se creditar das despesas com o frete na aquisição de partes e peças de reposição, desde que não incluídas no ativo imobilizado (Solução de Consulta nº 07 – SRRF/3ª RF/Disit, de 2 de fevereiro de 2009), manifesta no presente processo entendimento de que também poderia tomar crédito em relação às despesas com frete pago por ela nas aquisições de insumos e bens do ativo imobilizado a serem utilizados na produção da lenha e do carvão vegetal.

Por fim, considerando não existirem razões para que as despesas relativas à produção própria do insumo mereçam, para fins de geração de créditos das contribuições, tratamento distinto dos gastos com aquisição do mesmo insumo, a consultante indaga:

(i) Está correto o seu entendimento no sentido de que pode aproveitar créditos de PIS e COFINS de todos os custos por elas incorridos na produção do carvão vegetal que utiliza como insumo?

(ii) Em relação aos custos incorridos na formação das florestas, o registro do crédito deverá ser realizado tomando-se por base cotas de exaustão (isto é, na

medida da utilização da floresta) ou poderá ser realizado considerando-se mensalmente tais custos como despesas com insumos (nos termos do inciso II do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03)?

(destaques no original)

Fundamentos

Essencialmente, na presente consulta, a pessoa jurídica demonstra não ter dúvida quanto ao direito a crédito quando o carvão vegetal, utilizado como insumo [...], for adquirido de terceiro. As questões se levantam sobre a possibilidade de descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre todos os custos incorridos na produção própria do carvão vegetal utilizado como insumo, tanto os relativos à formação de suas florestas, quanto à produção do carvão em si, a partir das toras de madeira cortada. Busca esclarecer, ainda, sobre a base de cálculo dos créditos das mencionadas contribuições relativos às despesas advindas da formação de suas florestas, se com base em quotas de exaustão ou se diretamente como insumos, [...].

Para análise inicial, esclarecemos que as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro 2003, instituíram, respectivamente, os regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em observância à previsão inserta no § 12 do art. 195 da Constituição Federal sobre a cobrança não-cumulativa das contribuições, sendo, em muitos tópicos, a segunda complementar da primeira. Tais leis, resultantes da conversão das Medidas Provisórias nº 66, de 29 de agosto de 2002, e nº 135, de 30 de outubro de 2003, adotaram o Método Subtrativo Indireto, que permite ao contribuinte descontar, do valor da contribuição devida, créditos calculados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as receitas auferidas. No que tange aos tópicos abordados na consulta, os diplomas legais assim dispõem:

Lei nº 10.637, de 2002:

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.

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.*

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

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, 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)

III – (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2009)

(...)

*§ 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;*

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º 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.

*§ 2.º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.*

(...)

Art. 2.º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1.º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2.º da Lei n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

(...)

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, 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 11.727, de 2008)*

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

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do **caput**, incorridos no mês;*

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

*II - nos incisos VI, VII e IX do **caput** e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

Dessa forma, consoante o disposto nos excertos acima transcritos, o contribuinte sujeito ao regime de apuração não-cumulativa das contribuições determina o valor

devido da contribuição fazendo incidir a alíquota correspondente sobre a base de cálculo, conforme definido nos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 2002, no caso da Contribuição para o PIS/Pasep, e arts. 1º e 2º da Lei nº 10.833, de 2003, no caso da Cofins, acima destacados. Do valor apurado poderá descontar créditos aplicando as mesmas alíquotas sobre custos, despesas e encargos, enumerados de forma exaustiva nos incisos do art. 3º dos citados diplomas legais, vinculados aos bens e serviços cujas receitas produziram a base de cálculo, para determinar os valores da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher. As hipóteses de creditamento devem seguir, estritamente, a disciplina estabelecida pelo legislador ordinário.

Mister se faz ressaltar que a legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo que venha a ser necessário às atividades da pessoa jurídica, mas apenas sobre os taxativamente discriminados nos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

A legislação tributária deve manter coerência no empregos dos termos de forma que, para qualquer tributo sobre o qual se estiver tecendo análises, as expressões utilizadas terão sempre o mesmo significado. A consulente, em sua peça inaugural, levanta a hipótese de que suas despesas, com a formação de florestas para colheita de toras de madeira a serem transformadas em carvão vegetal poderiam gerar créditos, não exatamente como insumos [...], mas a partir de quotas de exaustão de suas florestas, reconhecendo que ditas florestas, nos termos da legislação, são bens do ativo imobilizado, transferindo-se assim a fundamentação do inciso II para o inciso VI dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Do acima transcrito das duas leis, verifica-se que tanto bens (e até serviços), utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, quanto bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços são passíveis de gerarem creditamento. Todavia, enquanto os primeiros são tomados em relação aos itens adquiridos no mês, os últimos dão direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês. Importa, portanto, definir, à luz da legislação de regência, em qual das situações se classificam os bens e serviços empregados pela consulente na produção do carvão vegetal, que utiliza em seus fornos, [...] e o tratamento tributário dado aos respectivos custos, despesas e encargos.

Para responder a essa indagação, iremos nos socorrer, primeiramente, no Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, publicado no Diário Oficial da União nº 6, de 9 de janeiro de 1979, que discorre sobre a natureza de elementos que compõem a estrutura do patrimônio das pessoas jurídicas e a correta classificação das contas que representam. No que se refere ao Ativo Imobilizado e as reservas florestais, o parecer discorre:

IMOBILIZADO

8. *No que tange ao imobilizado, a Lei nº 6.404/76 restringiu o seu alcance a: "os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial" (art. 179. , inciso IV). Portanto, o que caracteriza o imobilizado é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia; pode englobar, pois, tanto bens corpóreos (máquinas, equipamentos, móveis, etc.), como bens incorpóreos, tais como os direitos sobre patentes, fórmulas e processos de fabricação, marcas, ponto comercial e outros*

direitos de idêntica natureza. Da mesma forma, poder-se-ia concluir que os adiantamentos feitos a fornecedores de máquinas, equipamentos e outros bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da companhia, constituem direitos exercidos com tal finalidade, classificáveis, portanto no imobilizado. No entanto, é admissível o registro, a critério exclusivo da pessoa jurídica, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, quando efetuado de acordo com princípios contábeis recomendados para cada caso específico.

(...)

8.1- Relativamente às aplicações em florestamento ou reflorestamento, a Lei nº 6.404/76 e o Decreto-lei nº 1.598/77 estabelecem para as florestas, recursos florestais e direitos de sua exploração, tratamento de correção monetária idêntico ao previsto para o ativo permanente; assim, a partir da introdução do novo sistema de correção monetária, os empreendimentos florestais, independentemente da sua finalidade, devem ser considerados como integrantes do ativo permanente. Portanto, o ativo permanente registrará:

a) no imobilizado, as florestas destinadas à exploração dos respectivos frutos e as que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, bem como os direitos contratuais de exploração de florestas, com prazo de exploração superior a dois anos;

b) no grupo de investimentos, os empreendimentos correspondentes ao plantio de florestas destinadas à proteção do solo ou à preservação do ambiente, sem que se destinem à manutenção das atividades da empresa;

c) em qualquer hipótese, as importâncias aplicadas na aquisição de terras, desde que não sejam para revenda comporão a conta de terrenos, no imobilizado ou em investimentos, dependendo de sua finalidade.

(...)

Ou seja, segundo o Parecer CST nº 108/78, de 1978, os empreendimentos florestais, independentemente de sua finalidade, devem ser considerados integrantes do ativo permanente. Importante a observação na alínea “c” do parágrafo 8.1, que se refere ao valor das terras nas quais é constituída a floresta. Estas deverão estar em conta separada do ativo imobilizado e não poderão sofrer exaustão.

No ano seguinte, um outro parecer tratou especificamente de custos e despesas operacionais e encargos de exaustão de recursos florestais. Na ocasião, a Coordenação do Sistema de Tributação da SRF manifestou-se no Parecer Normativo CST nº 18/79, de 9 de abril de 1979, DOU nº 72, de 17 de abril de 1979, de que se extrai:

*2. Inicialmente compete fixar algumas distinções de natureza técnica, necessárias a uma dilucidação de certos aspectos que têm conduzido a interpretações errôneas quanto à utilização de depreciações, amortizações e quotas de exaustão. Em termos de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, somente se pode falar em **depreciações** em caso de empreendimento **próprio da empresa** e do qual serão extraídos apenas os **frutos**. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção dos frutos. O termo **amortização**, por sua vez, é reservado*

*tecnicamente para os casos de aquisição de **direitos** sobre empreendimentos de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo desses direitos ao longo do período determinado, contratado para a exploração. Assim ocorre, por exemplo, nos casos de aquisição de direitos de extração de madeira de floresta pertencente a terceiros, ou de exploração de pomar alheio, por prazo determinado, a preço único e prefixado. Finalmente, quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos (...)*

3. *Assim, se determinada empresa é proprietária de uma floresta destinada ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, procederá ela anualmente à correção monetária do valor da aquisição ou de formação e levará a custo de cada período o montante que expressa a parcela nele consumida, para cujo cálculo deverá agir de conformidade com o disposto no § 2º, alíneas “a” e “b”, do art. 4º do Decreto-lei nº 1.483/76, que assim se expressa:*

“§ 2º - Para o cálculo do valor de cota de exaustão será observado o seguinte critério:

a) apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período-base representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do ano-base compunham a floresta,

b) O percentual encontrado será aplicado sobre o valor da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos”.

4. *Procedendo na forma mencionada no item 3, ao concluir-se a extração dos últimos recursos, ter-se-á baixado do ativo o valor total pertinente a essa floresta, o qual terá sido distribuído como custo pelos diversos exercícios sociais em que a empresa promoveu a extração ou utilização desses recursos, na exata proporção da parcela extraída ou utilizada em cada período (...)*

5. *Colocado o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando, depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até, um terceiro corte, deve ser objeto de **quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento**, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes (...)*

(destaques no original)

Resta claro que os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização devem ser classificados no ativo imobilizado. Em relação à floresta plantada, as despesas de qualquer natureza, incorridas para a constituição da floresta devem ser levadas ao ativo imobilizado. O valor total dessas despesas corresponde ao custo do bem incluído no imobilizado. Esse bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. Evidentemente que o valor da terra nua não deve aparecer na mesma conta do ativo imobilizado em que estiverem os recursos florestais, uma vez que a terra nua não pode ser objeto de exaustão.

Com isso, é fácil concluir, com relação ao questionamento da consulente, se as despesas com a constituição da floresta, tais como as efetuadas com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas etc, podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na qualidade de insumos de seu produto final, que a resposta é negativa, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado.

A consulente demonstra entender ser essa a correta classificação contábil de tais despesas, tanto que pretende ver contemplada a possibilidade de poder apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à luz do que dispõe o inciso VI do *caput*, combinado com o inciso III do § 1º, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Para mais claro entendimento, fixemos o texto dos dois dispositivos:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

*§ 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)*

(...)

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

Destaque-se que o legislador, a par dos três conceitos de encargos aplicados sobre ativo imobilizado para fins de apuração do IRPJ, depreciação, amortização e exaustão, não trouxe para o âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a despesa com exaustão como uma das hipóteses de apuração de créditos das contribuições, mas tão somente as duas primeiras. Fundado, então, no disposto no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), abaixo transcrito, conclui-se não haver previsão legal para apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado do contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Concluída essa etapa, um segundo processo se apresenta para que as toras de madeira extraídas da floresta se convertam em carvão vegetal, processo esse descrito na consulta pela pessoa jurídica interessada, para o que concorrem outros custos e despesas da consulente até que o insumo “carvão vegetal” possa ser utilizado em seus fornos [...].

No âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo está declarado, respectivamente, nas Instruções Normativas SRF n.ºs 247, de 21 de novembro de 2002, e 404, de 12 de março de 2004, onde, assim como o fazem as respectivas leis instituidoras do regime não-cumulativo das contribuições, definem a forma de sua aplicabilidade para fins de creditamento e suas restrições:

IN SRF n.º 247, de 2002:

Art. 66. *A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

Art. 67. *O direito ao crédito de que trata o art. 66 aplica-se, exclusivamente, em relação:*

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

(...)

IN SRF n.º 404, de 2004:

Art. 8º *Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

(...)

Art. 9º *O direito ao crédito de que trata o art. 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:*

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

(...)

O termo insumo, portanto, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária à atividade da empresa, mas, tão somente, como aquele bem ou serviço que, efetiva e diretamente, seja aplicado ou consumido na produção de bens destinados à venda, de forma que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação exercida sobre o produto em fabricação.

Dos excertos transcritos, verifica-se que tanto o inciso I do art. 67 da IN SRF nº 247, de 2002, quanto o inciso I do art. 9º da IN SRF nº 404, de 2004, repetem o disposto, respectivamente, nos incisos I do § 3º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2004, que firma uma condição essencial ao direito à apuração de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumo na fabricação ou produção de bens destinados à venda: terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. Para gerar crédito, não basta ser insumo; tem de ter sido adquirido de terceiro.

Evidentemente, essa condição não é alcançada quando a consulente, proprietária de madeira extraída de florestas próprias transforma, por meio de recursos próprios, suas toras em carvão vegetal. O insumo, aqui em questão, [...] é o carvão, e não a madeira na forma extraída ou qualquer outro bem ou serviço empregado ao longo do processo por meio do qual se chega da madeira ao carvão, ainda que adquiridos de terceiros.

Convém esclarecer um derradeiro ponto, tocado mais especificamente pela pessoa jurídica na consulta: o frete pago por ela nas aquisições de insumos e bens do ativo imobilizado que utiliza na produção da lenha e, por linha conseqüente, do carvão vegetal.

O direito a crédito a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 15 da mesma lei, diz respeito a despesas com fretes, mas vincula-as aos incisos I e II, tanto do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, quanto do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de bens para revenda ou a serem utilizados como insumos), se o ônus for suportado pela pessoa jurídica que os adquiriu para revenda ou utilização como insumo, integrando, assim, o custo das mercadorias revendidas ou produzidas. Não se aplica, portanto, a aquisições daquilo que for utilizado em processos alheios à produção do bem que será vendido.

Conclusão

Diante do exposto, proponho que a presente consulta seja solucionada de forma a esclarecer à interessada que:

a) para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda são as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem ou quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

b) os custos com a formação de florestas plantadas para extração de madeira destinada à produção de carvão vegetal compõem valor do ativo imobilizado da pessoa jurídica e não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

c) os encargos de exaustão pela extração de madeira de florestas não geram direito ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por falta de previsão legal;

d) o direito a crédito com despesas de frete a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 15 da mesma lei, é vinculado aos incisos I e II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, dizendo respeito, estritamente, à aquisição de bens para revenda ou a serem utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços e se o ônus for suportado pela pessoa jurídica que os adquiriu para revenda ou utilização como insumo, integrando o custo das mercadorias revendidas ou produzidas.

À consideração superior.

Fortaleza, 14 de julho de 2010.

ANTONIO CARLOS PEREIRA LIMA

AUDITOR-FISCAL DA RFB – MAT. 4.352

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente decisão, recurso de ofício ou voluntário e nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Publique-se no Diário Oficial da União, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996.

[...]

Fortaleza, 14 de julho de 2010.

RAIMUNDO VALNÊ BRITO SIEBRA

CHEFE DA DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO

Delegação de competência

Portaria SRRF03 n.º 481, de 15/12/2009