



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	153 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	15 de maio de 2009
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO.

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.

O valor do custo de formação da floresta será objeto, na medida de utilização da mesma, de despesa de exaustão, que poderá gerar direito a desconto de crédito da Cofins. O valor da terra nua não poderá ser objeto de exaustão e deverá ser informado em conta separada do ativo imobilizado.

Para ser possível o desconto de créditos, devem ser observadas todas as condições normativas e legais previstas, a exemplo da exigência de que os bens adquiridos e os serviços consumidos sejam prestados por pessoa jurídica, de que estejam sujeitos ao pagamento da contribuição, bem como que os custos e as despesas incorridas não se refiram a valores de mão-de-obra pagos a pessoas físicas.

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.

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 n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em petição protocolizada na data de ***** (fls. 01/09), a empresa interessada formulou consulta relatando, em síntese, que:

1.1. Tem como ramo de atividade principal a fabricação de madeira laminada e de chapas de madeira compensada, prensada ou aglomerada, sendo que seu objeto social é a exploração industrial agrícola e comercial de fibras vegetais e respectivos artefatos e aplicações, inclusive importação e exportação;

1.2. Informa, ainda, que tributa o imposto de renda pela modalidade do lucro real, estando sujeita, portanto, ao regime da Cofins não-cumulativa, conforme determinado pela Lei n.º 10.833, de 2003;

1.3. Adquire insumos de terceiros e também planta as suas próprias árvores para extração posterior de madeira, produto este que entende tratar-se de insumo;

1.4. Considera que em decorrência da aplicação da técnica da não-cumulatividade, tem legítimo direito a utilizar crédito relativo à madeira própria que possuir em seu estoque, a qual está em elaboração, figurando como insumo utilizado na produção de bens destinados à venda;

1.5. A dúvida suscitada diz respeito à correta aplicação do artigo 11, *caput*, e seus §§ 1º, 3º e 4º da Lei n.º 10.833, de 2003, em relação aos produtos em elaboração que são de sua produção própria e não foram, portanto, adquiridos de terceiros.

1.6. Finaliza, questionando se pode descontar crédito sobre a sua madeira em elaboração, plantada, cultivada e maturada, que não adquiriu de terceiros. Cita, ainda, solução de consulta proferida pela RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil que entende tratar de caso análogo ao seu.

2. Anexas ao requerimento de consulta, encontram-se os seguintes documentos: procuração pública; cópias de documentos de identificação do *****; cópia de Ata de Assembléia Geral de Constituição, realizada em *****; cópias de Atas de Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias, realizadas em *****, ***** e *****; e cópias de Atas de Reuniões do Conselho de Administração, realizadas em ***** e *****.

Fundamentos

3. Preliminarmente, deve-se observar que a petição inicial de consulta se restringiu ao questionamento acerca da possibilidade de cálculo de crédito de estoque de abertura em relação à “madeira em pé” (floresta), e, portanto, as conclusões serão restritas a tal situação.

4. A sistemática da não-cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, foi instituída pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, modificadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. O artigo 3º dessa lei estabeleceu os créditos que podem ser descontados dentro da sistemática da não-cumulatividade, sendo que o inciso II tratou dos insumos utilizados na produção de bens e na prestação de serviços e o inciso VI, dos bens incorporados ao ativo imobilizado:

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

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, 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 Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

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;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

5. Assim, tanto os bens usados como insumo na produção quanto bens incorporados ao ativo imobilizado são passíveis de 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 também durante o mês. Importa, portanto, definir se a denominada “madeira em pé”, ou seja, a floresta classifica-se como produto em elaboração, como entende a consultante, ou como bem do ativo imobilizado.

5.1. Para responder a essa indagação, é importante citar o Parecer Normativo CST nº 108, de 31 de dezembro de 1978, que discorre sobre o Imobilizado e explicita em que contas se classificam as reservas florestais:

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.

As cauções feitas para execução de contrato ou participação em concorrência, e os depósitos compulsórios, como os vinculados à importação (art. 1º do Decreto-lei nº 1.427/75), serão incluídos, conforme o caso, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo. Se, porém, a caução for efetuada com direitos já registrados no ativo permanente, prevalecerá esta última classificação.

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. (g.n.)*

5.2. Destarte, segundo o citado Parecer CST, 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, concluindo que tal valor deverá estar em conta separada do ativo imobilizado. Ressalte-se, ainda, que a terra-nua não é objeto de exaustão.

5.3. Nesse sentido, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, em seu art. 334, estabelece a forma como deve ser calculada a quota de exaustão dos recursos florestais:

Art.334. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, e Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º).

§1º A quota de exaustão dos recursos florestais destinados a corte terá como base de cálculo o valor das florestas (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, §1º).

§2º Para o cálculo do valor da quota de exaustão será observado o seguinte critério (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, §2º):

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

II-o percentual encontrado será aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

§3º As disposições deste artigo aplicam-se também às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão ser contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o do contrato (Decreto-Lei nº 1.483, de 1976, art. 4º, §3º).

5.4. Igualmente, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, publicado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras –FIPECAFI (7ª edição, Atlas, 2007, p.195) quando enfoca o ativo imobilizado, afirma ser neste grupo que se deve classificar os custos acumulados relativos a projetos de florestamento ou reflorestamento:

XIII – Florestamento e Reflorestamento

Classificam-se aqui todos os custos acumulados relativos a projetos de florestamento e reflorestamento de propriedade da empresa. Os projetos liderados pela sociedade, como sócia ostensiva, em conjunto com outros acionistas, devem ter toda a contabilização do projeto à parte, de acordo com os critérios próprios.

5.5. Resta claro, portanto, 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.

5.5.1. Esse bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida em 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.

5.6. O citado Manual de Contabilidade da FIPECAFI informa, ainda, quando trata da Exaustão, que o método de cálculo é o de unidades extraídas. De acordo com esse método, deve-se estabelecer a porcentagem extraída de minério ou de árvores no período em relação à possança total da mina ou da floresta. Tal percentual é aplicado sobre o custo da formação da floresta, que é o valor inicial da floresta apresentado no ativo imobilizado. O resultado do cálculo, tomado mensalmente, é a despesa com exaustão, que participa do custo dos estoques de produtos acabados (madeira). Ademais, esse método é o mesmo proposto pelo art. 334 do RIR, de 1999 retrotranscrito.

6. Nesse ponto, é importante ressaltar, que para ser possível o desconto de créditos relativos à Cofins, devem ser observadas todas as condições normativas e legais previstas, a exemplo da exigência de que os bens adquiridos e os serviços consumidos sejam prestados por pessoa jurídica (art. 3º, § 3º), de que estejam sujeitos ao pagamento da contribuição (art. 3º, § 2º, II), bem como que os custos e as despesas incorridas não se refiram a valores de mão-de-obra pagos a pessoas físicas (art. 3º, § 2º, I). Abaixo, transcrevo os dispositivos citados:

Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003

Art. 3º (...)

§ 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.

7. Assim, como as florestas são classificadas no ativo imobilizado, não há que se falar em desconto de crédito referente a estoque de abertura em relação a estes ativos, mas sim em relação às despesas de exaustão calculadas mensalmente.

7.1. Nesse sentido, é importante destacar que o § 1º do mesmo art. 3º acima citado, ao estabelecer a forma como será determinado o crédito da Cofins, menciona, em seu inciso III, apenas os encargos de depreciação e amortização dos bens do inciso VI, não fazendo qualquer menção a como seria contabilizado o crédito relativo aos bens do ativo imobilizado sujeitos à exaustão. No entanto, é inegável a identidade da natureza contábil das despesas de depreciação, amortização e exaustão, de modo que, para os bens sujeitos à exaustão não poderia ser feita outra opção, senão atribuir a possibilidade de cálculo de créditos em relação aos encargos de exaustão.

8. Cabe esclarecer, por fim, que o fato de não ser possível descontar créditos em relação ao estoque de abertura da floresta não significa uma desvantagem para o contribuinte. É bom lembrar que o valor contabilizado da floresta foi constituído, à semelhança do estoque de abertura, com bens que, em tese, embutem PIS e Cofins calculados na sistemática cumulativa. Enquanto o estoque de abertura permite o desconto de crédito presumido nas alíquotas da cumulatividade (0,65% e 3%) e em doze parcelas, a exaustão do bem do ativo imobilizado resulta em crédito quando do efetivo consumo do bem e nas alíquotas da não-cumulatividade (1,65% e 7,6%).

9. Quanto à solução de consulta citada pela empresa como sendo análoga ao seu caso, deve-se esclarecer que as situações não se assemelham, haja vista que a referida consulta trata de atividade agropastoril, na qual havia contabilização de gados em estoque, situação esta diferente do caso em análise que trata de contabilização de florestas, as quais, pelas técnicas contábeis e pelas normas tributárias citadas anteriormente devem estar classificadas sempre no ativo permanente.

Conclusão

10. Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, proponho seja a consulta solucionada, declarando-se que:

- Os insumos para a formação de florestas não compõem o estoque de abertura para fins de atribuição de crédito presumido, visto que esses insumos, à medida que forem sendo despendidos, são incorporados ao valor da floresta registrada no ativo imobilizado.

- O valor do custo de formação da floresta será objeto, na medida da utilização da mesma, de despesa de exaustão, que poderá gerar direito a desconto de crédito da Cofins, sendo que o valor da terra nua não poderá ser objeto de exaustão e deverá ser informado em conta separada do ativo imobilizado.

- Para ser possível o desconto de créditos, devem ser observadas todas as condições normativas e legais previstas, a exemplo da exigência de que os bens adquiridos e os

serviços consumidos sejam prestados por pessoa jurídica, de que estejam sujeitos ao pagamento da contribuição, bem como que os custos e as despesas incorridas não se refiram a valores de mão-de-obra pagos a pessoas físicas.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2009.

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
AFRFB Matrícula 880327

Ordem de Intimação

De acordo.

Soluciono a consulta na forma proposta. Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

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. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 740, de 2007.

São Paulo, ____/____/ 2009.

ISIDORO DA SILVA LEITE
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 40/2009 (DOU de 16/01/2009)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/rs