



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10235.720711/2012-46
Recurso Embargos
Resolução nº **3302-014.326 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de abril de 2024
Assunto INSUMO
Embargante AMCEL AMAPÁ FLORESTAL E CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os presentes Embargos, com efeitos infringentes, para converter o presente julgamento em diligência.

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denise Madalena Green Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, adoto relatório constante à decisão proferida em segunda instância, pelo Acórdão nº 3302-013.071:

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, in verbis: Trata o presente processo de Declarações de Compensação (fls. 01/04, 16/19, 32/35), cujos créditos se referem a COFINS não-cumulativa, apurados do 2º trimestre de 2004, no montante de R\$ 804.030,43 e Declarações de Compensação vinculadas. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Macapá, por intermédio do Parecer e do Despacho Decisório de fls. 65/71, deferiu parcialmente o pleito, no valor de R\$ 501.057,58, sob os seguintes fundamentos: "os dispêndios que originaram o pedido de ressarcimento podem ser agrupados em Florestamento e Reflorestamento, Transporte e Carregamento de Madeira Serviço de Desgalho/Descasque, Energia Elétrica. Depreciação e Diesel e Lubrificantes. quanto ao Florestamento e Reflorestamento, os dispêndios não são originários de créditos de COFINS e PIS, pois devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Não Circulante Imobilizado e será apropriado como custo na proporção da exaustão. Nesse sentido, nem mesmo a parcela de exaustão apurada para compor o custo de determinados períodos são geradores de créditos de

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-014.326 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10235.720711/2012-46

COFINS e PIS, conforme dispõe o artigo 3º da Lei n.º 10.833/03 e art. 3º da Lei n.º 10.637/2002. Que por absoluta falta de previsão legal, os encargos de exaustão não geram créditos. Quanto ao Transporte e Carregamento de Madeira (..) ficou evidenciado a realização do grupo de dispêndio (..) com permissibilidade de geração de direito creditório de COFINS e PIS. Que os dispêndios relativos ao Serviço de Desgalho/Descasque, Energia Elétrica e Depreciação são procedentes e geram créditos da COFINS e PIS. Que quanto aos dispêndios de Diesel e Lubrificantes, observou-se que a empresa não possui um sistema contábil capaz de evidenciar de forma segregada os valores utilizados em Reflorestamento (que não geram crédito) e os utilizados nos setores produtivos da empresa (que geram crédito), em desatendimento à exigência prevista no art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 387/04. " Inconformada com a decisão, de que tomou ciência em 24/11/2009 (fl. 77), a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, em 23/12/2009 (fls. 82/97), alegando que: a) A DRF/Macapá-AP elaborou relatório de conclusão de procedimento fiscal, reconhecendo parcialmente o direito ao crédito da COFINS apenas sobre os dispêndios decorrentes de transporte e carregamento de madeira, de serviços de desgalho/descasque e de energia elétrica, afastando o direito ao aproveitamento do crédito sobre os dispêndios de florestamento/reflorestamento e diesel e lubrificantes. b) Após traçar relato acerca da não-cumulatividade da Cofins, assevera que, considerando que a impugnante tem como objeto social "a indústria e comércio em geral, inclusive exportação e importação de madeira, celulose, papel, e produtos afins, podendo, ainda, exercer atividades agroindustriais de florestamento e reflorestamento (..) " (Estatuto Social - já acostados aos autos), todos os dispêndios suportados para o desenvolvimento de sua atividade, que impliquem uma utilidade necessária à existência do processo ou produto por ela desenvolvido, ou que contribuam para que estes adquiram determinadas características, são insumos, e dão direito ao aproveitamento do crédito de COFINS.

c) A Instrução Normativa SRF n.º 404/04 limita o conceito de insumo estabelecido no artigo 3º, da Lei n.º 10.833/2003, ferindo de morte a hierarquia das normas do Sistema Tributário Brasileiro. Entretanto, por se tratar de norma hierarquicamente inferior que contradiz norma de hierarquia superior, tal restrição deve ser desconsiderada. d) No caso em apreço, para exercer a atividade de florestamento e reflorestamento, previsto em seu estatuto social, a impugnante suporta despesas com serviços agrícolas, tais como roçada, preparação da terra, compra de calcário, pneus florestais, fertilizantes, casca de arroz, fungicidas, fretes nas aquisições de adubos e fertilizantes, mudas, dentre outros. e) Frise-se, ainda que este órgão julgador entenda que o direito ao crédito da COFINS deverá ser utilizado por meio de exaustão, o que se alega apenas em observância ao princípio da eventualidade, diferentemente do que alega a delegacia, este procedimento contábil em nada macula o direito da impugnante, conforme entendimento proferido pela própria Secretaria da Receita Federal, em Solução de Consulta. f) É manifesto que os dispêndios de diesel e lubrificante integram o processo de produção de madeiras, celulose e produtos afins, uma vez que para que este se realize, é necessário a utilização de máquinas que consomem tais bens, tais dispêndios são insumos capazes de gerar crédito de COFINS. Refere solução de consulta acerca do conceito de insumos. i) O débito liquidado mediante compensação, declarada neste processo, deve ficar com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 74, §9º e 11, da Lei 9.430/96. Em vista do exposto, requer o deferimento total dos créditos pleiteados, com a conseqüente homologação das compensações declaradas. A 3ª Turma da DRJ em Belém (PA) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 01-19-336, de 28 de setembro de 2010, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo contribuinte, por lhes faltar eficácia normativa, na forma do art. 100, 11, do CTN. COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO. Somente podem gerar créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-014.326 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10235.720711/2012-46

sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. DIESEL E LUBRIFICANTES. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA. A apropriação de créditos da Cofins só poderá ser efetivada quando os mesmos se revestirem dos atributos de liquidez e certeza necessárias. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual requer a nulidade da decisão recorrida, em virtude da ementa não refletir a lide proposta nos autos, e por cerceamento de seu direito de defesa, uma vez que a decisão recorrida não teria enfrentado todos os pontos suscitados na defesa e pela falta de fundamentação. Quanto aos demais capítulos recursais, repisou os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, requisitando o aproveitamento dos custos com relação às despesas incorridas em todas as fases do processo produtivo de cavaco de madeira, bem com carregamento, fretes, combustíveis, lubrificantes, transporte de funcionários e serviços de vigilância.

A 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, entendeu pela rejeição da preliminar de nulidade arguída, e negou provimento ao recurso, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. PROVAS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a consequente homologação das compensações declaradas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Foram opostos embargos de declaração pelo contribuinte, que apontavam, em síntese: 1. Omissão quanto à análise dos documentos juntados aos autos, uma vez que na transmissão dos PER foram anexados os arquivos digitais contendo os documentos fiscais de entrada e de saída e que, em momento algum, foi intimada a comprovar o crédito complementar; 2. Omissão quanto à análise dos documentos juntados na interposição do recurso voluntário, que sequer foram conhecidos.

O despacho de admissibilidade dispôs: Com base nas razões acima expostas, admito, parcialmente, os embargos de declaração opostos pelo contribuinte para que o colegiado aprecie o conhecimento, ou não, dos documentos juntados em recurso voluntário e sua influência na comprovação da ausência de duplicidade dos pedidos de ressarcimento.

É o relatório.

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Cinge-se a controvérsia em obscuridade quanto ao aceite de provas em sede de Recurso Voluntário, que tem o objetivo de demonstrar e comprovar o processo produtivo do recorrente, para embasar a legitimidade de créditos.

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-014.326 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10235.720711/2012-46

O despacho de admissibilidade aduz que:

Omissão quanto à análise dos documentos juntados na interposição do recurso voluntário, que sequer foram conhecidos Destaca-se que, embora o acórdão tenha dito que o momento de apresentar as provas era na manifestação de inconformidade, nada dispôs expressamente acerca das provas juntadas na interposição do recurso voluntário, razão pela qual é necessário que o acórdão aprecie a juntada destes documentos.

Pois bem.

Como já posicionado anteriormente, entendo pertinente o aceite de provas em sede de Recurso Voluntário, especialmente porque há no decorrer do presente processo administrativo, outros documentos que tem o condão de demonstrar a legitimidade do crédito pleiteado, nos termos do conceito de essencialidade e relevância postos pelo Resp 1.221.170.

E, tal aceite é dado com base nas seguintes considerações, que inicio no artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

Afirma tal dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

O parágrafo 4º, do dispositivo acima, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a situação enquadrar-se em uma das exceções ali descritas.

A norma expressa carrega espaço para entendermos que, dentro das excepcionalidades, podemos aceitar as provas apresentadas pelo contribuinte em outro momento processual, pontualmente posterior, que não a manifestação de inconformidade, e acredito fazê-lo em atendimento ao princípio da verdade material.

E justamente nesse sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos, dos quais me limito a citar e transcrever as argumentações em um deles - Acórdão n.º 9303-005.084:

Como já vimos, o acórdão recorrido considerou preclusa a apresentação destes novos documentos e negou provimento ao recurso.

O transcrito § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. **A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para**

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-014.326 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10235.720711/2012-46

frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual. De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.

Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e da verdade material.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à medida em que aqueles documentos apresentados poderão revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa no acórdão n.º 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto n.º 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei n.º 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, § 4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.

É consabido que a norma legal do art.16, § 4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pela provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o atuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.

Vê-se que tal entendimento prima pelo princípio da verdade material, bem como ampla defesa e contraditório, de modo a proteger o aceite de conjunto probatório em outro momento processual, que não o da manifestação de inconformidade.

Entendo que o sentido esposado pela Câmara Alta do Tribunal, bem como pela norma expressa, deve ser aplicado com parcimônia a cada caso concreto, especialmente quanto à análise do conjunto probatório que foi juntado pelo contribuinte, bem como pela natureza das provas que compõem o respectivo conjunto.

E, no caso em comento, entendo plausível respectivo aceite, especialmente porque as robustas provas que foram juntadas são documentos hábeis a elidir a argumentação trazida em decisão de primeira instância, e especialmente, comprovar a afirmação posta pelo contribuinte.

Superado o aceite da prova em sede de Recurso Voluntário – e o faço aqui, de forma expressa, em primazia ao princípio da verdade material e ao entendimento já esposado na CSRF, os documentos devem ser analisados.

E, para tanto, e já por considerar que tais documentos tem o potencial de embasar o argumento trazido pelo recorrente, voto pela conversão do julgamento em diligência para respectiva análise dos documentos colacionados em sede de recurso voluntário.

Nesse sentido, entendo que os insumos aqui discutidos devem ser analisados, conjuntamente aos documentos acostados aos autos, na segunda instância administrativa federal, mediante realização de diligência.

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-014.326 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10235.720711/2012-46

Ante o exposto, voto por acolher os embargos, com efeitos infringentes, para converter o presente julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro