



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.001422/2007-31  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3402-003.437 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2022  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** CKBV FLORESTAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

*(assinado digitalmente)*

Pedro Sousa Bispo – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 10-56.386 (e-fls. 190-221), proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

A perda do valor decorrente de direitos de exploração de florestas, constantes do Ativo Imobilizado, corresponde à exaustão, para a qual não há previsão de desconto de créditos no regime não-cumulativo, e não se confunde com a depreciação, que é a apropriação ao resultado da perda de eficiência ou da capacidade de produção de bens tangíveis que servem à produção de vários ciclos de produção e não se destinam à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da COFINS não-cumulativo sobre valores relativos a meras transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa.

VENDAS A EMPRESA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. REQUISITOS.

A suspensão da incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins nas vendas realizadas a empresas preponderantemente exportadoras somente será admitida uma vez cumpridos todos os requisitos legais para o gozo do benefício.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A exclusão da base de cálculo de valores correspondentes ao ICMS- Substituição só pode ser efetuada quando o contribuinte apresentar prova documental da ocorrência da referida retenção bem como demonstrar sua inclusão no valor tributável que ensejou o lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

Incabível a discussão de princípios constitucionais, ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis, atos normativos e isonomia, pois compete exclusivamente ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade das leis, cabendo à autoridade administrativa apenas promover a aplicação das leis nos estritos limites de seu conteúdo.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.001422/2007-31

**COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.**

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório pleiteado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

**Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:**

O presente processo trata do Pedido de Ressarcimento (PER) n.º 02079.50823.150808.1.5.09-7379 (fls. 25/271), retificador do PER n.º 37446.60999.290806.1.1.09-9107 (fls. 11/14), referente a créditos de COFINS não-cumulativa - Exportação que teriam sido apurados no 4º trimestre de 2004 com fundamento no art. 6º, § 1º da Lei 10.833/2003 e das Declarações de Compensação (DCOMP) a ele vinculadas.

Em face do pedido, e considerando a extensão da análise do direito creditório, foi realizada auditoria específica para verificação de livros e demais documentos para que, ao seu término, fosse proferido Despacho Decisório acerca da procedência (ou não) do crédito.

Foram solicitados diversos documentos (Termos de fls. 48 e 50) com a finalidade de apurar o crédito pleiteado no período de 2004 e 2005. Outras intimações foram entregues ao contribuinte no curso da ação fiscal.

Em 19/06/2013 foi emitido Relatório Fiscal (fls. 90/92), nos seguintes termos:

*"(...)10) CRÉDITOS DECORRENTES DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS, OBJETO DE GLOSA:*

*Pela análise dos arquivos magnéticos recebidos, referentes à aquisição de insumos, constatamos a existência de bens utilizados como insumos que não foram adquiridos de terceiros, tratando-se de meras transferências de mercadorias entre filiais, conforme planilhas - NOTAS FISCAIS GLOSADAS - 4o TRIMESTRE 2004, anexa.*

*Normas relacionadas: Soluções de Divergência Cosit n.º 12, de 24/10/2007, n.º 14 de 31/10/2007, n.º 15 de 21/11/2007, n.º 12, de 08/04/2008, n.º 35 de 29/09/2008.*

*11) CRÉDITOS DESCONTADOS NO MÊS - FICHA 6 - L30: O contribuinte não descontou dos créditos referentes as exportações o valor para completar a compensação da COFINS devida. Ao preencher os DACONs, o contribuinte abateu da COFINS devida somente o saldo de crédito do mercado interno. Ao recompormos os DACONs compensamos a COFINS devida com os créditos do mercado interno, completando com os créditos do mercado externo, conforme detalhado nos demonstrativos elaborados pela fiscalização.*

*12) DEMAIS ITENS DA DACON: Pela análise dos arquivos magnéticos recebidos, referentes aos demais itens da DACON não detectamos glosas a serem efetuadas.*

*13) COMPOSIÇÃO DO VALOR DO CRÉDITO APÓS GLOSAS: Após as glosas efetuadas acima, procedemos à recomposição dos DACON's, conforme planilhas denominadas "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO PIS/COFINS - ELABORADO PELA FISCALIZAÇÃO, onde demonstramos os valores dos créditos recalculados.*

*14) ANÁLISE CONCLUSIVA:*

Período	PER/DCOMP	Valor Pleiteado	Valor Deferido	Valor Glosado
4º Trim/2004	02079.50823.150808.1.5.09-7379	1.026.251,14	929.675,22	96.575,92

*15) ANEXOS:*

*a) Elementos fornecidos pelo contribuinte:*

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.001422/2007-31

- i) Descrição do processo produtivo;*
- ii) Relação dos insumos utilizados na produção (arquivo magnético(cd));*
- iii) Relação das notas fiscais de compras de insumos e serviços (arq. magnético(cd));*
- b) Elementos produzidos pela fiscalização:*
  - i) Planilha denominada "NOTAS FISCAIS GLOSADAS - 4 o TRIM 2004", listando as notas fiscais de bens utilizados como insumos glosadas pela fiscalização por não gerarem créditos tratando-se de simples transferências de mercadorias entre filiais;*
  - ii) Planilha denominada "RESUMO DAS GLOSAS", onde é demonstrado o resumo dos valores glosados;*
  - iii) Planilha denominada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO PIS/COFINS ELABORADA PELA FISCALIZAÇÃO, onde se demonstra o novo cálculo após efetuadas as glosas;*

Com base nas informações e documentos constantes do processo e nos termos do Relatório Fiscal de Análise de Direito Creditório, em 28/06/2013 foi emitido o Despacho Decisório SEFIS/DRF/BEL n.º 054/2013, o qual deferiu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 929.675,22 (fl. 96), ref. ao 4º trimestre de 2004.

Em seguida, os autos foram encaminhados ao SEORT que emitiu decisão acerca das declarações de compensação vinculadas ao PER analisado neste processo, nos seguintes termos:

*"Com base nas informações e documentos constantes deste processo e no Parecer SEORT/DRF/BEL n.º 0491/2013, que aprovo, e no uso da competência estabelecida pelo art 302 inc.so VI, da Portaria Yfl n 203/2012, DOU de 17/5/2012, c/c a delegação prevista no art 3o ffl da Portana DRF/BEL n.º 107/2012, DOU de 22/8/2012 resolvo:*

- a) HOMOLOGAR as compensações indicadas nas DCOMP n.º 08994.17568.190808.1.7.09-0679 e n.º 14605.74190.150808.1.3.09-0276. até o limite do crédito reconhecido, no valor de R\$ 929.675,22;*
- b) DETERMINAR A COBRANÇA imediata dos débitos confessados nas DCOMP mencionadas no item "a", eventualmente não extintos por insuficiência de crédito, uma vez que a DCOMP constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para cobrança dos débitos nela declarados, nos termos do art. 74. § 6o da Lei n.º 9.430/1996."*

Portanto, com base nas informações e documentos constantes nos autos, a SEORT/DRF/BEL, através do Despacho Decisório n.º 0491 de 10/07/2013, homologou as compensações indicadas nas DCOMPs acima referidas, até o limite do crédito reconhecido no valor de R\$ 929.675,22 e, ainda, determinou a cobrança dos débitos confessados e eventualmente não compensados por insuficiência de crédito.

O interessado tomou ciência do despacho decisório SEORT/DRF/BEL n.º 00491 em 26 de julho de 2013 (fl. 107). Em 26 de agosto de 2013 apresentou manifestação de inconformidade, onde apresenta os seguintes argumentos:

Preliminarmente pugna pela insubsistência do ato - ausência de requisitos formais à realização da cobrança.

A manifestante alega que é eivada de vícios a determinação de cobrança imediata dos débitos compensados e eventualmente não extintos por insuficiência de crédito. Alega, ainda, que a RFB não realizou qualquer cobrança à requerente, ou seja, não é possível identificar quais seriam os débitos, os montantes, os acréscimos e o prazo para recolhimento. Afirma que a RFB não pode realizar cobranças de valores indeterminados.

Argumenta que *"o Despacho Decisório e sua "cobrança" carecem de elementos essenciais, cuja ausência macula toda sua formalização, razão pela qual a requerente não pode ser constituída em mora pelos débitos eventualmente não extintos nesse processo (que efetivamente não se sabe sequer quais são)"*.

2) Das inconformidades apresentadas nos Demonstrativos de Apuração PIS/COFINS (fls. 84/86).

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10280.001422/2007-31

A manifestante alega que além da insubsistência formal apresentada, que por si só gera a procedência da sua manifestação, também extrai-se dos demonstrativos de apuração que a autoridade fiscal cometeu alguns equívocos materiais de cálculo que ensejam, por conseqüência, a irregular "cobrança".

Afirma que os Demonstrativos acostados às fls. 81/83 e 84/86 apresentam diferenças injustificáveis entre si. Afirma que na linha 02 do quadro de Apuração do Crédito da COFINS/PIS (BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS) tem-se que o valor apresentado pela requerente na DACON é de R\$ R\$ 2.327.274,81, enquanto o valor considerado pela Fiscalização da RFB foi de R\$ 2.130.842,43, resultando em uma diferença de R\$ 196.432,38.

Que, pela justificativa de glosas, a RFB encontrou citada diferença nas notas fiscais de fl. 83; entretanto, a soma dessas chega a R\$ 253.973,81. Ou seja, como não haveria outras justificativas e/ou supostas irregularidades apontadas no relatório de fiscalização, verifica-se que existe uma diferença injustificável de **R\$ 57.541,43**, o que dificultaria/inviabilizaria a realização de qualquer oposição por parte da requerente. Que não se pode negar que a falta de valores determinados e de fundamentação prejudicam sua defesa.

Alega, ainda, que os quadros de resumo do Cálculo da COFINS/PIS, acostados às fls. 81/86, não trazem todas as informações declaradas pela requerente, uma vez que omitem a existência dos lançamentos das Linhas 12 e 14 da DACON, conforme abaixo:

Linha DACON	Descrição	Outubro/04	Novembro/04	Dezembro/04
12	Rec. Isenta n alcanç. - c/susp. aliq. zero.	R\$ 536.233,31	R\$ 455.279,38	446.910,40
14	IPI e ICMS / Substituição Tributária.	R\$ 0,00	R\$ 10.159,26	3.051,70

Aponta que a RFB não poderia ter deixado de considerar como Receita sem Incidência da Contribuição os valores lançados na Linha 12 do DACON, eis que tal suspensão estaria expressamente prevista no art. 40 da Lei 10.865/04, que preceitua:

*"a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens destinados à pessoa jurídica preponderantemente exportadora".*

Argumenta que a RFB sequer apresentou uma justificativa pela não consideração, prejudicando a manifestação da requerente, que não teria tido a oportunidade de contrapor eventual argumentação/justificativa.

Acrescenta, ainda, que em conseqüência dessas omissões, houve equívoco também na apuração do imposto devido, que levou a fiscalização a entender pela suposta não compensação apontada no item 11 do relatório.

A manifestante afirma que o mesmo fato ocorreu com a Linha 14 (IPI e ICMS/Subst. Tributário), em relação à dedução da parcela do ICMS substituição tributária. Afirma que não há dúvidas de que mencionadas omissões maculam e invalidam completamente a análise da fiscalização, até mesmo porque impedem a apresentação de uma manifestação de inconformidade plena pela requerente, fato esse que infringe **preceitos constitucionais como da ampla defesa e do contraditório**.

Alega que a RFB "atropelou todos os procedimentos legais administrativos, omitiu informações, justificativas e fundamentação de suma importância ao deslinde do processo, bem como fez constatações equivocadas, isso tudo sem falar que não realizou a cobrança com as formalidades previstas/legais".

Que, dessa forma, eventual cobrança realizada a posteriori estará repleta de vícios, sendo a procedência da presente manifestação medida que se impõe.

## DO MÉRITO

A recorrente alega que, para consecução de seu objeto social, realiza a exploração de recursos florestais, sendo este o seu patrimônio/ativo.

Alega que a não permissão ao crédito fere a noção constitucional de não-cumulatividade, além de violar o princípio da igualdade, a capacidade contributiva e a vedação do confisco, pois restringe um crédito específico daqueles que exercem atividade econômica vinculada à exploração de florestas e que representa um custo significativo. Afirma que outro entendimento não resta senão a plena permissão para o aproveitamento do crédito de exaustão de florestas, que é o caso da requerente.

### **Das Notas Fiscais Cujos Valores Foram Glosados**

A manifestante aqui destaca que as Notas Fiscais cujos valores foram glosados, referentes ao mês de Novembro/2004, no montante de R\$ 253.973,81, não se tratam de meras transferências de mercadorias entre filiais, conforme apontado no item 10 (dez) do Relatório Fiscal, e sim de Notas Fiscais de Entrada referentes à extração de madeira/toras em que seus valores representam o custo da Exaustão Florestal, emitidas, inclusive, por força da legislação do ICMS do Estado do Pará.

A manifestante tece, em seguida, argumentos sobre o instituto da “**exaustão**”, transcrevendo o teor do § 2º do art. 183 da Lei 6.404/1976.

Conclui que a exaustão corresponde à perda do valor, decorrente da exploração de direitos cujos objetos sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. Ou seja, significaria dizer que a exaustão florestal é um encargo ou custo decorrente da diminuição do valor de recursos florestais em virtude de sua exploração, portanto um verdadeiro “*Insumo necessário para quem tem como objeto a exploração de recursos florestais, como é o caso da requerente*”.

Que, dessa forma, mesmo que esse não seja o entendimento da RFB, essa deverá analisar e fundamentar o assunto/tema, em prestígio ao determinado pelo ordenamento jurídico administrativo pátrio.

A manifestante enfatiza, ainda, que de acordo com a legislação vigente, tem direito a apropriação do crédito de COFINS sobre os custos com a exaustão florestal, haja vista sua equiparação à depreciação.

A manifestante alega que o art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/03, expressamente, reconhece o direito ao crédito de bens incorporados ao ativo para utilização na produção de bens destinados à venda, o que se aplicaria na exploração dos recursos florestais, uma vez que estes direitos estão vinculados ao ativo e ao processo produtivo dos bens destinados à venda.

Afirma que o § 1º, inciso III, do mesmo dispositivo legal, que trata da forma de cálculo do crédito (e não da sua existência), relaciona apenas apuração sobre valores dos encargos de depreciação e amortização, não incluindo taxativamente a exaustão, o que teria induzido o órgão fiscal a uma conclusão equivocada de que sobre este valor não seria possível a apropriação do crédito.

Conclui que, diante de tais aspectos, é claro o direito da requerente quanto ao crédito de COFINS sobre os custos com a exaustão florestal.

E vai mais adiante, afirmando que por ser a exaustão um encargo ou custo decorrente da diminuição do valor de recursos florestais, esta deve ser considerada como **insumo necessário** para quem tem como objeto social a exploração de recursos florestais (pela noção constitucional de não-cumulatividade o conceito não pode ser restringido, levando em conta a inexistência de lei neste sentido).

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.001422/2007-31

A recorrente argumenta que, caso entenda-se que os custos com exaustão não estejam albergados nos dispositivos do art. 3º, inciso VI, seria ainda possível o crédito a partir da lógica de que se trata de um **INSUMO**, nos moldes do inciso II, do mesmo artigo, uma vez que se cuida de um custo que contribui de forma direta e relevante para a consecução do objetivo social da requerente - produção - visando à obtenção da receita submetida à tributação.

Ressalta, ainda, que a Solução de Consulta da SRF n.º 36, de 10 de janeiro de 2011, item "g", autorizou, na sistemática não cumulativa, o desconto de créditos de COFINS quanto "às *despesas com exaustão de florestas utilizadas como insumo na fabricação de bens destinados à venda (celulose, papelão, etc)*".

Afirma que o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos.

Sendo assim, segundo o art. 334 do RIR/99, poderia ser dedutível, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração.

A Contribuinte recebeu a Intimação ARF/AND n.º 200 de 20 de maio de 2016 pela via postal em data de 01/06/2016 (Aviso de Recebimento de e-fls. 224), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 226-241 em data de 28/06/2016 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 225), pelo qual pediu a reforma do Acórdão DRJ/POA n.º 10-56.386, para o fim de que seja homologado integralmente o pedido de ressarcimento de Cofins, efetuado por intermédio do PER n.º 02079.50823.150808.1.5.09-7379 e as respectivas compensações atreladas.

Em razões de recurso, a defesa argumentou:

- a) O Despacho Decisório que indeferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de Créditos de COFINS Não-Cumulativo – Exportação, apurados no 4º trimestre do ano de 2004, carece de elementos essenciais a sua formalização, não tendo o condão de constituir a requerente em mora pelos débitos em referência;
- b) Pelas omissões existentes na formalização dos Demonstrativos de Apuração, tanto quanto aos Créditos quanto aos Débitos do Trimestre, bem como pela sua falta de fundamentação no pertinente as diferenças apresentadas nas glosas, houve flagrante infringência aos preceitos constitucionais da ampla defesa e do contraditório, o que significa dizer que eventual cobrança, também por esses motivos, não merece prosperar;
- c) A requerente tem como objeto social o comércio de produtos de madeiras, a exportação e importação de produtos de madeiras, a compra e venda no mercado interno e externo de produtos de madeira, o reflorestamento, a extração e, principalmente, a comercialização de madeiras em toras de florestas próprias e arrendadas de terceiros, o que deve ser considerado pela autoridade fiscal quando da análise dos insumos necessários;
- d) A RFB concluiu equivocadamente que as Notas Fiscais glosadas se tratam de “meras transferências de mercadorias” quando na verdade se referem ao custo representado pela Exaustão Florestal;
- e) De acordo com a legislação vigente, requerente tem direito a apropriação do crédito de COFINS sobre os custos com a exaustão florestal, haja vista a aplicação analógica dos princípios da depreciação;
- f) Por ser a exaustão um encargo ou custo decorrente da diminuição do valor de recursos florestais, esta deve ser considerada como insumo necessário para quem tem como objeto social a exploração de recursos florestais (pela noção constitucional de não-

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.001422/2007-31

cumulatividade o conceito não pode ser restringido, levando em conta a inexistência de lei neste sentido);

g) O valor do ICMS cobrado pela Requerente, na condição de substituto desse imposto, não integra a base de cálculo da Contribuição para a Cofins incidentes sobre a receita bruta.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### 2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Conforme relatório, versa o presente processo sobre Pedido de Ressarcimento referente a créditos apurados no 4º trimestre de 2004 a título de COFINS não-cumulativa, recolhida sobre receitas decorrentes de operações de exportação, nos termos previstos pelo artigo 6º, § 1º da Lei nº 10.833/2003.

A Recorrente tem como objeto social o comércio de produtos de madeiras, a exportação e importação de produtos de madeiras, a compra e venda no mercado interno e externo de produtos de madeira, o reflorestamento, a extração e, principalmente, a comercialização de madeiras em toras de florestas próprias e arrendadas de terceiros.

**Com relação às Notas Fiscais cujos valores foram glosados, argumentou a Recorrente que:**

- a) A RFB concluiu equivocadamente que as Notas Fiscais glosadas se tratam de “*meras transferências de mercadorias*” quando na verdade se referem ao custo representado pela Exaustão Florestal;
- b) De acordo com a legislação vigente, tem direito a apropriação do crédito de COFINS sobre os custos com a exaustão florestal, haja vista a aplicação análoga ao princípio da depreciação;
- c) Por ser a exaustão um encargo ou custo decorrente da diminuição do valor de recursos florestais, esta deve ser considerada como insumo necessário para quem tem como objeto social a exploração de recursos florestais (pela noção constitucional de não-cumulatividade o conceito não pode ser restringido, levando em conta a inexistência de lei neste sentido).

Por sua vez, os fundamentos da defesa foram afastados pela decisão de primeira instância, por aplicação das restrições das Instruções Normativas RFB nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.001422/2007-31

A DRJ de origem manteve a conclusão do Relatório Fiscal, de que a Contribuinte não tem direito a tais créditos, uma vez que os bens utilizados como insumos não foram adquiridos de terceiros, sendo mera transferências de mercadorias entre filiais da própria pessoa jurídica.

Ocorre que as Notas Fiscais de Entradas trazidas pela Contribuinte com a peça de Manifestação de Inconformidade, informa como natureza da operação a “EXAUSTÃO”, indicado o CFOP 1.90 (OPERAÇÕES COM BENS DE ATIVO IMOBILIZADO E MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO) ou, ainda, o CFOP 1949 (OUTRA ENTRADA DE MERCADORIA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO ESPECIFICADA).

Vejamos os documentos de e-fls. 152 e 160:

				<b>CIKEL</b>		<b>CIKEL BRASIL VERDE S/A</b>		<b>NOTA FISCAL - Série I</b>	
ROD. BR 010 - KM 1564, S/Nº - FAZ. RIO CAPIM - ZONA RURAL				FONES: (0**91) 3779-1162/1165 - TELEFAX: 3779-1164 - CEP: 68.625-970 - PARAGOMINAS - PARÁ		CNPJ/CPF: 03.501.232/0004-64		3190	
NATUREZA DA OPERAÇÃO:		CFOP:	INSC. ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO		INSC. ESTADUAL		DATA LIMITE PARA EMISSÃO		
EXAUSTÃO		1.90			15.209.675-2		27.02.2005		
DESTINATÁRIO/REMETENTE									
NOME / RAZÃO SOCIAL:				CNPJ/CPF:		DATA DA EMISSÃO			
CIKEL BRASIL VERDE S/A				03.501.232/0004-64		30/10/04			
ENDEREÇO:			BAIRRO/DISTRITO:		CEP:		DATA DA SAÍDA/ENTRADA		
ROD BR 010 KM 1564			ZONA RURAL		68625-970		30/10/04		
MUNICÍPIO:		FONE/FAX:		UF:		INSCRIÇÃO ESTADUAL:		HORA DA SAÍDA	
PARAGOMINAS				PA		15.209.675-2			
FATURA									

				<b>CIKEL</b>		<b>CIKEL BRASIL VERDE S/A</b>		<b>NOTA FISCAL Nº 2410</b>	
Gleba Joana Peres I, s/nº - Fazenda Pacajá				Rural - Fone: (91) 3784-1199		CEP: 68.480-000 - Portel - Pará		SÉRIE 1	
NATUREZA DA OPERAÇÃO:		CFOP:	INSC. ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO		INSCRIÇÃO ESTADUAL		DATA LIMITE PARA EMISSÃO		
Exaustão		1.949			15.210.313-9		21/07/2006		
DESTINATÁRIO/REMETENTE									
NOME / RAZÃO SOCIAL:				CNPJ/CPF:		DATA DA EMISSÃO			
CIKEL BRASIL VERDE S/A				03.501.232/0003-83		30/11/2004			
ENDEREÇO:			BAIRRO/DISTRITO:		CEP:		DATA DA SAÍDA/ENTRADA		
GLEBA JOANA PERES I, S/Nº - FAZ. PACAJÁ			RURAL		68480-000		30/11/2004		
MUNICÍPIO:		FONE/FAX:		UF:		INSCRIÇÃO ESTADUAL:		HORA DA SAÍDA	
PORTEL				PA		15210313-9			
DADOS DO PRODUTO									

Portanto, assiste razão à defesa ao afirmar que as Notas Fiscais de Entrada são referentes à extração de madeira/toras representam o custo da Exaustão Florestal.

Quanto ao direito creditório, argumentou a Recorrente que:

Resumidamente, não há impedimento ao crédito, pois:

a) - o art. 3º, inciso VI, prevê o crédito;

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.001422/2007-31

- b) - o art. 3º, § 1º, III, ao não enunciar exaustão, não torna o crédito inexistente, já que somente trata da forma de apuração deste;
- c) - no caso da exaustão, como o custo ou encargo correspondente à diminuição do valor de recursos florestais segue os princípios da depreciação há plena previsão para a apuração do crédito, mesmo que considere esta alternativa o emprego da analogia;
- d) - trata-se de um custo ou despesa ligado à produção, de maneira que pela noção constitucional de não-cumulatividade não pode ser restringido, muito menos sem que exista lei neste sentido.

Em síntese, a defesa aborda a exaustão tanto como incorporados ao ativo para utilização na produção de bens destinados à venda (art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/03), quanto como insumo, nos moldes do inciso II, do mesmo artigo 3º, uma vez que se cuida de um custo que contribui de forma direta e relevante para a consecução do objetivo social da Recorrente – produção – visando à obtenção da receita submetida à tributação.

Exaustão é o reconhecimento, como custo ou encargo, em cada período de apuração, da importância correspondente à diminuição do valor dos recursos florestais, minerais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, resultantes da exploração dos mesmos.

**Como já mencionado neste voto, o ilustre Julgador de primeira instância aplicou na análise do presente caso, o conceito de insumo restritivo, previsto pelas Instruções Normativas RFB nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.**

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.**

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, invocadas pelo ilustre julgador de primeira instância, as quais – repito - restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Portanto, nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF o conceito de insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados, e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção.

Sobre as quotas de exaustão, destaco, ainda, o Parecer Normativo CST nº 18, de 09/04/1979, o qual conclui que as mesmas devem ser calculadas e apropriadas como custo ou encargo ao longo de todo o período da extração dos recursos de origem florestal, em se tratando de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes.

Vejamos o texto do Parecer em referência:

Dúvidas têm sido suscitadas quanto à apropriação, como custos ou encargos, das quotas de amortização ou de exaustão, por parte de empresas que exploram plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas depois de dois ou mais cortes.

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 de 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 pré-fixado. **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. Também serão lançadas quotas de exaustão, com observância dos mesmos critérios, quando a floresta pertença a terceiro, mas é explorada em função de contrato por prazo indeterminado. Em qualquer dos casos mencionados, quanto à depreciação, à amortização e à exaustão levadas a custos, ter-se-ão em conta os valores originais (aquisição ou formação de florestas; aquisição dos direitos) devidamente corrigidos nos termos da legislação aplicável (Decreto-Lei nº 1.483/76; Decreto-Lei nº 1.598/77).**

**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 custos 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 artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.483/76,** que assim se expressa:

*"§ 2º. - Para o cálculo do valor da 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 do 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. Houve, assim, uma diluição do custo total pelos exercícios ao longo dos quais ocorreu a extração ou utilização dos recursos.**

**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 objetivo 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.** Obviamente, as empresas que tiverem situações deste tipo devem munir-se de elementos hábeis às demonstrações exigíveis pelo Fisco, como, entre outros, laudos de profissionais qualificados no ramo (engenheiros-florestais, engenheiros-agrônomos),

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10280.001422/2007-31

que possam seguramente servir de base aos cálculos referidos no item 3, tomando em consideração o eventual decréscimo de produção após os sucessivos cortes. O contribuinte que tiver assim agido, mesmo antes da vigência do Decreto-Lei nº 1.483/76, sem dúvida terá cumprido os mandamentos legais pertinentes (Lei nº 4.506/64, artigo 59, §§ 1º e 2º; RIR/1966, art. 189, §§ 1º e 2º; RIR/1975, arts. 199 e 200).

6. Não obstante a legislação que trata do assunto aqui enfocado referir-se a recursos florestais, não de se aplicar os mesmos princípios e critérios também a empreendimentos que envolvam espécies vegetais de menor porte, não abrangidos no conceito de floresta, à vista da semelhança que aí se afigura e também por se verificar, neste caso, uma perfeita adequação em função da filosofia da legislação fiscal e do tratamento contábil-tributário mais recomendável.

7. De se ter presente, finalmente, os conceitos expendidos no item 2, em se tratando de empreendimentos de que não seja proprietário o contribuinte, procedendo-se ao conveniente tratamento, em cada caso. **(sem destaque no texto original)**

Portanto, o custo da aquisição ou formação de uma floresta (excluído o solo), será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo exauridos.

**Com relação aos bens que sofrem exaustão, colaciono abaixo as conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018<sup>1</sup>:**

#### **7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO**

70. Como cediço, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

71. As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).

---

<sup>1</sup> Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.001422/2007-31

72. Conforme estabelece o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, “a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de” depreciação, amortização ou exaustão.

73. Quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem depreciação, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permite expressamente a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade realização de ativo imobilizado (inciso VI do citado art. 3º) com base nos encargos respectivos.

74. Já quanto aos bens do ativo imobilizado que sofrem exaustão, a legislação das contribuições não estabelece a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade com base nos encargos contábeis decorrentes de sua realização.

75. Considerando a falta de previsão legal para apuração de créditos das contribuições com base em encargos de exaustão e o conceito restritivo de insumo que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil sempre considerou que os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao valor de determinado bem componente do ativo imobilizado da pessoa jurídica sujeito a exaustão não permitiriam a apuração de créditos: a) tanto na modalidade aquisição de insumos (pois tais dispêndios deveriam ser ativados para posterior realização, o que afastaria a aplicação desta modalidade de creditamento); b) quanto na modalidade realização de ativo imobilizado (por falta de previsão legal para creditamento em relação a encargos de exaustão).

76. Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação, o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. Dito de outro modo, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.

**77. Como decorrência imediata, conclui-se acerca da intersecção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:**

a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;

**b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.**

78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); **b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração**

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10280.001422/2007-31

**de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de  
exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito.**

79. Em algumas hipóteses, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas permite à pessoa jurídica escolher entre incorporar o dispêndio ao imobilizado para posterior realização ou deduzi-lo imediatamente no período como custo ou despesa. Deveras, por decorrência lógica, se a pessoa jurídica optar pela dedução imediata, a modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável será a aquisição de insumos; mas se optar pela incorporação ao ativo imobilizado, a modalidade aplicável será determinada conforme elucidado no parágrafo anterior.

80. Apresentada essa explanação acerca da interseção entre insumos e ativos incorporados ao imobilizado nas modalidades de crédito das contribuições em comento, cumpre analisar algumas questões específicas que envolvem a matéria. **(sem destaque no texto original)**

Considerando que tanto a Fiscalização quanto o i. Julgador de primeira instância não analisaram o crédito pleiteado, uma vez que concluíram tratar-se de mera transferências de mercadorias, na forma consignada no Relatório Fiscal e, diante da alteração de entendimento do conceito de insumos para tomada de créditos das Contribuições do PIS e da COFINS, entendo que o pedido da Contribuinte deve ser submetido a nova análise pela Unidade de Origem.

**Com relação à substituição tributária do ICMS**, argumentou a Recorrente que o valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto, porque o montante do referido imposto não compõe o valor da receita auferida na operação.

Entendeu o ilustre Julgador *a quo* pela inexistência de comprovação de que teria a contribuinte recolhido ICMS devido por substituição tributária, motivo pelo qual não há como acatar a dedução a esse título.

Neste ponto, argumentou a defesa que o destaque em documentos fiscais constitui mera indicação, para efeitos de cobrança e recolhimento daquele imposto, dada pelo contribuinte substituto.

Observo que nos DACON's trazido com a peça de Manifestação de Inconformidade, são discriminados os valores de receita na Linha 14, relativas ao ICMS por substituição tributária.

**Saliento, ainda, que assim consta no Relatório Fiscal que embasou o Despacho Decisório:**

- 1) **OBJETIVO DO PROCEDIMENTO:** análise dos Pedidos de Ressarcimento de Crédito da COFINS Exportação.
- 2) **LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA:** Lei n° 10.833/2003.
- 3) **INÍCIO DO PROCEDIMENTO:** 12/03/2010.
- 4) **ELEMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE:**
  - a) Descrição do Processo Produtivo;
  - b) Livros Razão, Diário em papel e Meio Magnético ;
  - c) Livros Registros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS;
  - d) Notas Fiscais de Compras de Insumos, Combustíveis e Energia Elétrica disponibilizadas em papel, na sede da empresa, para exame por amostragem;
  - e) Relação dos insumos utilizados na produção;
  - f) Relação das notas fiscais de compras de bens e/ou serviços para o ativo imobilizado;
  - g) Notas Fiscais Saídas (disponibilizadas em sua sede - exame por amostragem)
  - h) Relação das notas fiscais de aquisição de combustíveis e faturas de energia elétrica.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10280.001422/2007-31

5) PER/DCOMP's ANALISADAS:

Nº PER/DCOMP	PERÍODO	VALOR PLEITEADO
37446.60999.290806.1.1.09-9107	4º TRIM 2004	923.022,57

6) ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE: Indústria.

7) PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (OU COMERCIALIZADOS):

- a) Piso de Madeira Maciça;
- b) Pisos Multilaminados;
- c) Painéis de Madeiras Compensadas;
- d) Lâminas Torneadas de Madeiras Tropicais e Reflorestadas.

8) FORMA DE TRIBUTAÇÃO NO MERCADO INTERNO: Produto Tributado - alíquota ad valorem de 7,6%..

9) RECOMPOSIÇÃO DA RECEITA: Após exame nos livros e arquivos contábeis realizamos checagem, por amostragem, nas notas fiscais emitidas e concluímos pela procedência dos valores de todas receitas (mercado

interno e externo) declaradas na DACON's. Não houve necessidade de recomposição da receita.

**Ou seja, a Fiscalização expressamente considerou como corretos os valores de todas as receitas discriminadas nos DACON's, as quais, portanto, não são objeto de controvérsia no caso em análise.**

Diante de tais indícios sobre o direito creditório e, não obstante o posicionamento a ser adotado por este Colegiado por ocasião do julgamento do recurso, igualmente entendo pela necessidade de diligência para apuração da liquidez e certeza do direito creditório, através do cotejo dos valores apresentados com a escrituração contábil e fiscal da Recorrente, especialmente o DACON, com os documentos que lhe dão suporte, como as notas fiscais.

Esclareço que esta Relatora não afasta a necessária aplicação da regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, uma vez que cabe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. Todavia, diante da alteração sobre o conceito de insumo adotado pela DRJ, bem como do equívoco apontado pela Fiscalização no Relatório Fiscal e, ainda, do indício apontado na Linha 14 do DACON e ausência de contestação da receita indicada pela Contribuinte, deve ser aplicado o Princípio da Verdade Material, pelo qual a Administração motiva suas decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, prevalecendo a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Oportuno salientar a seguinte lição do Ilustre Doutrinador MEIRELLES (2003, p. 660)<sup>2</sup>:

O processo administrativo deve ser simples, despidido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.

<sup>2</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro, 28. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 660.

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.001422/2007-31

Observo igualmente a necessária atenção aos Princípios da Finalidade e Razoabilidade na busca pela verdade material.

No mesmo sentido, destaco a lição de Leandro Paulsen<sup>3</sup>:

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência**, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

**a) Com relação aos créditos apurados a título de exatidão:**

**a.1)** intimar a Contribuinte a esclarecer, detalhadamente, apresentando documentos complementares, para comprovar a forma como foram apropriados os créditos relativos aos custos com exatidão, especificando, por mês e por item, a adequação ao conceito de insumos segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018;

**a.2)** Verificar se as despesas realizadas se enquadram no conceito de insumo ou ativo imobilizado, apurando o crédito a que eventualmente a Recorrente tenha direito;

**a.3)** Apurar os créditos descontados sobre os encargos de depreciação, visto a admissão desses bens ao ativo imobilizado utilizado no processo produtivo;

**a.4)** Elaborar Relatório esclarecendo, de forma conclusiva, sobre as glosas e apurações efetuadas, apreciando o direito creditório em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, bem como abordado na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018;

**a.5)** Sendo o caso, recalcular os valores apurados com o resultado da diligência;

**b) Com relação ao ICMS recolhido a título de substituição tributária:**

**b.1)** intimar a Contribuinte a apresentar os documentos que se fizerem necessários, esclarecendo, detalhadamente, acerca:

**b.1.1)** Do valor devido pela Recorrente a título de ICMS-ST na qualidade de substituto tributário, quantificando-o;

**b.1.2)** Sobre a comprovação do valor efetivamente recolhido a título de ICMS-ST.

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.437 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10280.001422/2007-31

- c) Elaborar Relatório Conclusivo sobre os resultados apurados na diligência;**
- d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.**

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos