



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10314.728564/2015-15  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Resolução nº** **1402-000.723 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 16 de outubro de 2018  
**Assunto** IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - GLOSA DE CUSTOS  
**Recorrentes** FIBRIA CELULOSE S/A  
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone.

**RELATÓRIO:**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, que julgou PROCEDENTE, EM PARTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Igualmente, em virtude da exoneração promovida na decisão *a quo*, houve o recurso de ofício, nos termos da atualmente vigente Portaria MF nº 63/2017.

***Da autuação fiscal:***

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2010, nos seguintes montantes:

	IRPJ	CSLL	Total
Principal	181.886.107,75	63.129.811,97	245.015.919,72
Multa (75%)	89.215.135,85	30.965.172,77	120.180.308,62
Juros	136.414.580,81	47.347.358,97	183.761.939,78
Total	407.515.824,41	141.442.343,71	548.958.168,12

Valores em R\$ 1,00 - corrigidos até dezembro/2015.

Por bem retratar a autuação fiscal, replico o relatório pertinente do mesmo que consta na decisão *a quo*:

**Do Procedimento Fiscal**

3. A ação fiscal iniciou-se com a ciência da contribuinte, em 17/04/2014, do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 004 a 009) e teve como escopo inicial o exame da folha de pagamento da empresa.

4. Em momento posterior, em 16/03/2015, a Autoridade Fiscal passou a examinar também os valores lançados a título de baixa de imobilizado, depreciação, amortização, exaustão e despesas não operacionais (TIF de folhas 073 a 077), através de arquivos digitais a serem apresentados pela fiscalizada.

5. Após várias apresentações parciais e algumas prorrogações de prazo, em 24/11/2015 a empresa apresentou o arquivo digital relativo ao cadastro dos bens. Analisando o referido arquivo, a Fiscalização entendeu serem necessárias a apresentação de mais informações, tendo em vista que o montante demonstrado no arquivo (R\$ 653.692.325,42) é inferior ao informado na contabilidade (R\$ 1.183.620.935,69).

6. Assim, a contribuinte foi intimada, em 09/12/2015 (fls. 180 a 187) a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos:

· “Os bens informados no arquivo 4.7.1 estão sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão? Criar coluna na planilha para informar (‘depreciação’; ou ‘amortização’; ou ‘exaustão’);

· “Apresentar, em meio digital .pdf, arrazoado detalhado sobre cada bem constante da planilha anexada na intimação, para que esta fiscalização conclua pela existência, necessidade, ou não, das despesas tratadas na referida planilha, assim como da possibilidade de dedução dos valores no lucro real e na base de cálculo da CSLL. A empresa deverá apresentar também planilha (em meio digital .pdf e .xls) que contemple, ano a ano, desde a aquisição e uso do bem, toda a despesa de depreciação e depreciação acumulada e taxas de depreciação aplicadas, indicando o fundamento legal para tanto, assim como de eventuais efeitos da Lei 11.638/2007 e normas contábeis editadas após a vigência da referida Lei. Apresentar, ainda, o controle da depreciação no lucro real e na base de cálculo da CSLL”;

· “Apresentar, em meio digital .pdf, todos os documentos que dão suporte aos valores constantes na planilha anexa, principalmente o valor apropriado como depreciação lançada. No mínimo, a empresa deverá apresentar: contrato, documento fiscal de aquisição e comprovante de pagamento, contrato, documento fiscal de venda e comprovante de recebimento, controle de depreciação de todo o período em que o bem foi depreciado, mesmo que seja antes e depois do ano de 2010, matrícula da obra (caso seja obra de construção civil), comprovante de regularização da obra (caso seja obra de construção civil), CND da obra (caso seja obra de construção civil) e arrazoado detalhado sobre a aplicação de cada bem no processo produtivo da empresa, incluindo controle da depreciação no lucro real e na base de cálculo da CSLL”;

· “Apresentar arrazoado, em meio digital .pdf, sobre a alienação de ativos imobilizado, investimento, intangível e/ou diferido do ano de 2010, com documentos que deram suporte às vendas: contrato, documento fiscal de aquisição e comprovante de pagamento, contrato, documento fiscal de venda e comprovante de recebimento, matrícula da obra (caso seja obra de construção civil), comprovante de regularização da obra (caso seja obra de construção civil), CND da obra (caso seja obra de construção civil) controle de depreciação de todo o período em que o bem foi depreciado, mesmo que seja antes do ano de 2010, e arrazoado detalhado sobre a aplicação de cada bem no processo produtivo da empresa, incluindo controle da depreciação no lucro real e na base de cálculo da CSLL”;

· “Esclarecer e apresentar todos os documentos de suporte, tudo em meio digital .pdf, porque a empresa Aracruz Celulose S/A, CNPJ 42.157.511/000161, tinha despesa de depreciação não dedutível e, após ser incorporada pela Fibra Celulose S/A, a própria Fibria deixou de reconhecer tais despesas de depreciação como não dedutíveis, ou seja, todas as despesas de depreciação da Fibria foram consideradas dedutíveis para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL”.

7. Em resposta, em 17/12/2015, “... a empresa informou que todos os bens informados no arquivo entregue por esta fiscalização estão sujeitos à depreciação e são utilizados para produção e fabricação de celulose; sendo fundamentais e necessários para a atividade produtiva da empresa”.

8. Apresentou também planilha gerada a partir da elaborada pela Fiscalização, na qual estaria contemplada toda despesa de depreciação acumulada e taxa de depreciação aplicada conforme vida útil econômica do bem, ressaltando “... que as taxas de depreciação são revisadas periodicamente e

*fundamentam-se na vida útil dos bens, conforme pronunciamentos contábeis baseados nos padrões internacionais de contabilidade, introduzidos no Brasil por meio da Lei 11.638/2007 e que as informações prestadas representam o total da despesa dedutível com depreciação de imobilizado no ano sob fiscalização. Salientou ainda que não há diferença entre a depreciação contábil e a reconhecida para fins fiscais”.*

9. Em relação às despesas de depreciação, reconhecidas como não dedutíveis na Aracruz, “... esclareceu que equivalem aos custos reconhecidos na ficha 04A, Linha 10, conforme extratos da DIPJ 2009 em anexo; salientando que as mesmas foram reconhecidas como não dedutíveis para que não houvesse duplicidade de despesas na apuração do Imposto de Renda, uma vez que se tratavam de custo de arrendamento mercantil”. Informou também “... que após a incorporação, pela Fibria Celulose S/A, essas operações de arrendamento mercantil deixaram de ser realizadas e, portanto, a totalidade das despesas de depreciação seria dedutível e que a diferença entre as despesas contábeis e o montante verificado em ‘Doc.01’ refere-se aos valores de despesas de exaustão de florestas, não contemplados no arquivo”.

10. A contribuinte “... apresentou em meio digital (CD) algumas notas fiscais de aquisição de bens e serviços. Entretanto, tais notas não vieram acompanhadas de mais nenhum documento de suporte para que fossem aceitas por esta fiscalização como aquisição de bens que dessem direito à depreciação/amortização/exaustão fiscais. Outrossim, não há como se fazer a vinculação entre as notas apresentadas e os valores lançados na planilha de depreciação anexa ao Termo de 09/12/2015, tampouco com os lançamentos contábeis”.

11. Outrossim, foram apresentadas “... algumas notas fiscais de venda de bens, as quais não comprovam em nada os custos equivalentes à baixa de ativo imobilizado, tampouco em relação às demais despesas não operacionais”.

#### Dos Lançamentos

12. Entendeu a Fiscalização que “... a empresa não obteve êxito em comprovar no decorrer da fiscalização e das inúmeras oportunidades que teve os valores deduzidos a título de depreciação/amortização/exaustão contidos no resultado contábil e no Lalur, assim como dos valores de despesas referentes a baixa do imobilizado e de outras despesas não operacionais, razão pela qual será efetuado o lançamento de IRPJ e seus reflexos”.

#### Despesas de depreciação

13. Argumenta a Autoridade Fiscal “... que o contribuinte que optou pela dedução da depreciação mantenha os documentos (notas fiscais de aquisição, contratos, recibos de pagamento, comprovantes de pagamento, laudos técnicos, documentos de regularização de obra, etc) em salvaguarda pelo período mínimo de depreciação de determinado bem, ou seja, enquanto estiver sendo depreciado com a consequente dedução do Lucro Real, deve manter em boa guarda os comprovantes específicos dos bens depreciados”.

14. No caso concreto, especificamente a título de depreciação, observou-se que a empresa registrou contabilmente os seguintes valores:

0033114010 - Depreciações	294.052.295,92
0033114040 - Depreciações - Crédito PIS/Cofins	123.107.002,20
0033114012 - Depreciações CPC	78.786.026,13
0033114100 - Depreciações de Bens Reavaliados	128.722,61

15. Esclarece ainda “... que, na conta intitulada de Depreciações - Crédito PIS/COFINS, em que pese esta nomenclatura, fomos informados pela empresa, sendo também possível verificar na análise do Razão anexo, que foram valores de despesa de depreciação referentes a bens do imobilizado que dariam direito a crédito do Pis e da Cofins, por isso a contabilização desses valores em conta distinta das demais. Entretanto, como se tratam de valores de depreciação deduzidas do resultado contábil e fiscal, seguindo a lógica desta autuação também será objeto de lançamento, por não haver comprovação”.

16. Na contramão das “... regras de dedução da depreciação, a empresa não apresentou os documentos em sua grande maioria e quando o fez, a qualidade da informação não permitiu a esta fiscalização uma vinculação inequívoca de que a despesa de depreciação poderia ter sido deduzida da base fiscal, haja vista que a empresa apresentou apenas notas esparsas de entrada de poucos bens se comparado ao montante deduzido, não havendo outra alternativa a esta fiscalização que não a glosa destas despesas”.

17. Dessa forma, o lançamento referente aos valores deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à título de depreciação sem a devida comprovação teve como base o seguinte:

Natureza	Depreciação	Valor
Contábil	0033114010 - Depreciações	294.052.295,92
Contábil	0033114040 - Depreciações - Crédito PIS/Cofins	123.107.002,20
Contábil	0033114012 - Depreciações CPC	78.786.026,13
Contábil	0033114100 - Depreciações de Bens Reavaliados	128.722,61
<b>Contábil</b>	<b>Subtotal</b>	<b>496.074.046,86</b>
Lalur - Adição	802.004 - Florestas, Máqs, e Eqtos Florestais (Depreciação)	-134.742.282,52
Lalur - Exclusão	802.004 - Florestas, Máqs, e Eqtos Florestais (Depreciação)	127.122.805,02

18. Salienta ainda a Autoridade Fiscal “... que não há ajustes no FCONT com o propósito de anular os efeitos decorrentes da Lei 11.638/2007. O que se verifica é que a empresa efetuou ajustes no próprio Lalur, os quais foram considerados para o cálculo da base tributável”.

#### Despesas de exaustão

19. A dedução foi efetuada, segundo a Fiscalização, sem qualquer estudo pormenorizado que atestasse a idoneidade dos “... valores, uma vez que, quando intimada a esclarecer, a empresa novamente não apresentou a documentação necessária tais como: memória de cálculo, descritivo das áreas no início e no final do período de apuração, contratos de exploração em áreas de terceiros, comprovante de pagamento, dentre outros”.

20. Assim, o lançamento referente aos valores deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à título de exaustão sem a devida comprovação teve como base o seguinte:

<b>Natureza</b>	<b>Exaustão</b>	<b>Valor</b>
Contábil	0033114020 - Exaustões	344.856.783,12
Contábil	0033114022 - Exaustões CPC 29	190.191.112,87
<b>Contábil</b>	<b>Subtotal</b>	<b>535.047.895,99</b>
Lalur - Adição	802.013 - CPC 29 EXAUSTÃO ATIVOS BIOLÓGICOS 2010	-83.406.246,73
Lalur - Adição	802.019 - CPC 29 - CONPACEL	-8.611.283,05
Lalur - Adição	802.023 - CPC 29 EXAUSTÃO ATIVOS BIOLÓGICOS 2010 MUTU	-22.852.199,30
<b>Lalur - Adição</b>	<b>Subtotal</b>	<b>-114.869.729,08</b>
	<b>Total a Lançar</b>	<b>420.178.166,91</b>

21. Do mesmo modo como verificado na depreciação, “... não há ajustes no FCONT com o propósito de anular os efeitos decorrentes da Lei 11.638/2007. O que se verifica é que a empresa efetuou ajustes no próprio Lalur, os quais foram considerados para o cálculo da base tributável”.

#### Despesas de amortização

22. Esclarece a Autoridade Fiscal “... que a conta ‘0033114060 - Amortizações -Créditos PIS/Cofins’ embora possua esta nomenclatura, se trata de despesa de amortização de bens que, de acordo com a empresa, dariam direito a crédito de PIS/COFINS, razão pela qual possui essa segregação”.

23. No caso de “... florestas, embora no presente caso não seja possível afirmar que se trate de amortização deste tipo de bem em razão da falta de comprovação, a quota anual de amortização do valor dos direitos contratuais de exploração de florestas terá como base de cálculo o valor do contrato e será calculada em função do prazo de sua duração ou poderá ser considerada como data do início do prazo contratual a do início da efetiva exploração dos recursos”.

24. No presente processo, “... seguindo a mesma lógica já percorrida sobre as despesas de depreciação e exaustão, os valores informados à título de amortização não possuem justificativa que atestem sua idoneidade e estrita atinência aos requisitos legais, principalmente pelo fato da empresa não ter apresentado nenhum documento de suporte”.

25. Dessa forma, o lançamento referente aos valores deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à título de amortização sem a devida comprovação teve como base o seguinte:

<b>Natureza</b>	<b>Amortização - sem glosa de goodwill</b>	<b>Valor</b>
Contábil	0033114030 - Amortizações	91.560.424,83
Contábil	0033114060 - Amortizações - Crédito PIS/Cofins	4.239.418,07
<b>Contábil</b>	<b>Subtotal</b>	<b>95.799.842,90</b>

#### Despesas não operacionais e baixa do imobilizado

26. Mesmo regularmente intimada, a empresa não apresentou documentos que justificassem os valores lançados na contabilidade e na DIPJ.

27. Com relação ao valor glosado, a Autoridade Fiscal destaca que o montante de R\$ 23.318.907,71 “... está contido no montante de R\$ 40.138.405,15, contabilizado na conta contábil de Despesas Não Operacionais que, por sua vez, está contido no montante de R\$ 56.014.091,21 constante nas linhas 61 e 63 da ficha 06A da DIPJ 2011, ac 2010”, valor este considerado como base tributável.

28. Entretanto, separou-se o “... montante de R\$ 23.318.907,71 no lançamento, por se referir a baixa de imobilizado, tratando-o distintamente das outras despesas não operacionais”.

29. Assim, o lançamento será efetuado da seguinte forma:

a) Baixa do Imobilizado não comprovada = R\$ 23.318.907,71.
b) Despesas não Operacionais não comprovadas = R\$ 32.695.183,50 (56.014.091,21 - 23.318.907,71).

Da Recomposição do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa

30. No cálculo do IRPJ e da CSLL, foram aproveitados o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL que a empresa possuía em relação ao período autuado.

### ***Da impugnação:***

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação, a qual aproveitou a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido:

#### Ciência e Impugnação

31. Em 30/12/2015, a contribuinte foi cientificada, via postal, dos autos de infração (fls. 814 a 816) e, em 29/01/2016, apresentou impugnação, a qual foi juntada às folhas 858 a 915.

#### Impugnação

32. A contribuinte inicia sua impugnação fazendo um resumo dos fatos e trazendo os argumentos que seguem.

Preliminar - O contexto da Autuação Fiscal e a Nulidade dos Autos de Infração

33. A fim de contextualizar os fatos descritos pela Autoridade Fiscal, argumenta a contribuinte que, no início da ação fiscal, os documentos solicitados relacionavam-se à folha de pagamento e aos tributos informados na GFIP e na DIRF, ou seja, relacionados à remuneração dos empregados e ao plano de participação nos lucros e resultados.

34. Em 12/03/2015, a Fiscalização passou a solicitar documentos relativos à baixa de ativos imobilizados e a despesas não-operacionais, não tendo sido, até tal data, solicitado qualquer documento para a comprovação das despesas de depreciação, amortização ou exaustão.

35. Admite a fiscalizada que, no curso do procedimento, teve dificuldades para apresentar os arquivos solicitados no formato da Instrução Normativa SRF nº 86/2001, porém, entende que deve ser reconhecido que apenas no dia 09/12/2015 a Fiscalização "... intimou a impugnante a apresentar, no prazo de 5 (cinco) dias, planilha com a indicação dos bens sujeitos a depreciação, exaustão e amortização, com descrição detalhada de cada bem, da taxa de depreciação utilizada, do valor da depreciação acumulada, bem como dos eventuais efeitos decorrentes da adoção dos novos critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638, de 28.12.2007", além da apresentação de todos

os documentos que suportam os valores indicados na referida planilha, principalmente em relação às despesas de depreciação.

36. Com isso, alega a empresa que “... a fiscalização não estabeleceu um parâmetro de amostragem entre os bens do ativo não-circulante, para fins de apresentação dos documentos que comprovam a aquisição dos ativos e o controle da depreciação, amortização ou exaustão. Pelo contrário, solicitou que todos os documentos de suporte fossem apresentados e no prazo de 5 dias”.

37. Mais ainda, continua a contribuinte, “... a lista de documentos exigida pela fiscalização, por seu conteúdo, dificulta sensivelmente o seu cumprimento pelo contribuinte, pois apresenta (i) itens desnecessários para o controle da depreciação, como o comprovante de regularização e a certidão negativa de débitos da obra, bem como (ii) itens de abrangência indefinida e que ultrapassam o escopo do trabalho fiscal, como o controle da depreciação em anos-calendário anteriores e posteriores a 2010” (vide folhas 183, 184 e 861).

38. Neste ponto, destaca a impugnante que o procedimento adotado pela fiscalização se deu justamente no momento em que o prazo final para o lançamento da exigência do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano-calendário de 2010, estava se aproximando (31/12/2015), tendo em vista que em pouco mais de três semanas (a partir de 01/01/2016) tais fatos estariam decaídos.

39. De acordo com a fiscalizada, “... caso a fiscalização estabelecesse um parâmetro de amostragem e a impugnante conseguisse fornecer os documentos solicitados em tempo hábil, seria necessário examinar todos os documentos em um curto prazo de tempo, para evitar que o instituto da decadência afetasse o direito do fisco de constituir o crédito tributário”.

40. Tal postura, continua, ficou “... mais nítida a partir da leitura do parágrafo 27 do TCIF, no qual a autoridade fiscal responsável prenuncia a sua intenção de efetuar a glosa das despesas de depreciação, exaustão e amortização, caso a impugnante não apresente todos os documentos solicitados no prazo assinalado”.

41. Ademais, afirma a impugnante não ter contribuído “... para a postura rígida adotada pela fiscalização ao atrasar a entrega dos arquivos solicitados no formato da Instrução Normativa SRF n. 86. Apesar das solicitações de dilação de prazo apresentadas pela Impugnante, é certo que a fiscalização poderia ter solicitado, em caráter geral, a apresentação de documentos que comprovam as despesas de depreciação, amortização e exaustão, como a escrituração contábil e os seus documentos de suporte”.

42. Outrossim, “... embora as informações da folha de pagamento também estejam compreendidas no âmbito da Instrução Normativa SRF n. 86, a fiscalização não esperou a entrega dos arquivos no formato eletrônico para solicitar os documentos de suporte para a Impugnante, bem como para lavrar o auto de infração de contribuição previdenciária que decorre do mesmo MPF. Ao contrário, ciente de que os arquivos digitais não representam condição essencial para o seguimento do trabalho fiscal, a fiscalização solicitou antecipadamente os documentos que entendeu conveniente e efetuou o lançamento de ofício”.

43. Segundo a contribuinte, “... o procedimento adotado pela fiscalização é ainda mais inaceitável, pois o número de documentos envolvidos é bastante expressivo, o que dificulta a sua localização no prazo de 30 dias para a apresentação da defesa”.

44. Assim, entende que é inegável que a “... dificuldade de carrear aos autos a totalidade dos documentos que comprovam as despesas de depreciação, exaustão e amortização incorridas no ano-calendário de 2010 impossibilita o adequado exercício do direito de defesa por parte da impugnante, em patente violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, consagrado artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, bem como no art. 2º da Lei n. 9784, de 29.1.1999, que regulamenta o processo administrativo federal”.

45. Tal postura malfez também “... os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que informam a atuação dos entes da Administração Pública, por não existir, no caso concreto, razoável compatibilidade entre o fim almejado (evitar a decadência do direito de constituição do crédito tributária) e a severa restrição imposta ao direito de defesa da Requerente (30 dias para juntar em sua defesa um infindável número de documentos, que não foram examinados no procedimento fiscal)”.

46. A fiscalização, de acordo com a empresa, “... poderia ter atingido o mesmo fim realizando o procedimento fiscal de forma consistente e solicitando os documentos com antecedência razoável, ao invés de deixar a solicitação dos documentos necessários para o mês de dezembro de 2015 e simplesmente iniciar o contencioso administrativo, transferindo à Impugnante o ônus de amearhar, no prazo de 30 dias para a apresentação da defesa, todos os documentos que comprovam as despesas de depreciação, exaustão e amortização”.

47. Nesse sentido, entende que lançamentos efetuados sem o devido aprofundamento na investigação dos fatos não são válidos e devem ser cancelados, pois, não foi verificada a liquidez e certeza do crédito tributário.

48. Cita respeitável jurisprudência do CARF.

49. Além disso, a falta da razoabilidade do procedimento adotado pela fiscalização também se evidencia no fato de que foi considerado que nenhum bem do ativo da impugnante estava sujeito à depreciação, exaustão, amortização ou baixa, situação que não parece crível para uma empresa de grande porte e com receitas expressivas.

50. Desse modo, “... em decorrência da manifesta falta de aprofundamento na investigação dos fatos, a Impugnante entende que deve ser reconhecida a nulidade da atuação fiscal, por absoluta insuficiência de elementos que a justifiquem”.

#### A Comprovação das Despesas de Depreciação

51. Inicialmente, argumenta a fiscalizada que “... não foi relapsa no cumprimento da intimação fiscal. O problema é que é absolutamente impossível apresentar, no prazo de 5 dias concedido pela fiscalização, as notas fiscais que comprovam os mais de 100.000 itens constantes do ativo immobilizando (sic) da Impugnante, ainda mais quando se considera que um único componente do ativo pode ser formado por centenas de documentos fiscais”.

52. Traz também considerações que, ao seu ver, reforçam os comentários gerais feitos no tópico anterior em relação à nulidade dos autos de infração.

53. De qualquer forma, caso assim não se entenda, “... a impugnante passa a demonstrar a total improcedência da autuação fiscal, seja em razão da decadência do direito questionar os bens adquiridos há mais de cinco anos da data do fato gerador do tributo, seja em virtude da apresentação de documentos para comprovar as despesas de depreciação incorridas no ano-calendário de 2010”.

Decadência: a Impossibilidade de o Fisco Questionar os Bens Adquiridos há Mais de Cinco Anos da Data do Fato Gerador do Tributo

54. Inicialmente, destaca a empresa que a maioria de seus bens registrados no ativo não-circulante “... foi adquirida antes do ano-calendário de 2010. Na verdade, a maior parte dos bens do ativo-circulante foi adquirida ainda na década de 90 do século passado, de modo que, entre a data de aquisição e a data de lavratura dos autos de infração, houve o decurso do prazo de que o fisco dispõe para questionar a existência dos ativos depreciados”, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

55. Assim, “... é evidente que não pode a Administração Tributária, a pretexto de verificar o impacto da contrapartida da despesa de depreciação na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, exigir documentos que comprovam a compra de ativos adquiridos em períodos-base atingidos pela decadência”.

56. Cita respeitável jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e afirma “... que a Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever as aquisições de bens e direitos do ativo da impugnante. Logo, é incabível a glosa das despesas de depreciação de exercícios futuros quando, no momento oportuno, a fiscalização não inspecionou os lançamentos de aquisição dos referidos bens, que deram origem aos encargos de depreciação glosados”.

57. Frisa ainda “... que a regra insculpida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN é clara: a fiscalização possui o prazo de cinco anos, da ocorrência do fato gerador, para verificar se o sujeito passivo cumpriu corretamente a sua obrigação tributária, apurando adequadamente a respectiva base de cálculo e aplicando sobre ela a correspondente alíquota e, se for o caso, efetuando o recolhimento do tributo devido. Decorrido esse prazo, o lançamento será considerado homologado, não mais podendo ser alterado pela autoridade fiscal”.

58. Além disso, destaca a contribuinte “... que a decadência tem o intuito de preservar a irreversibilidade da apuração fiscal realizada pelo sujeito passivo e afastar as dificuldades comprobatórias que surgem com o decurso do prazo do tempo. Por isso, a decadência opera de forma estritamente objetiva, com o mero transcurso do tempo”.

59. Traz também respeitável doutrina e afirma que “... após o decurso do prazo decadencial para homologação, o fisco não pode mais recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSL, com o objetivo de efetuar ajustes que repercutirão no cálculo dos tributos devidos em anos-calendário subsequentes”.

60. Desse modo, entende que deve ser reconhecida a decadência do direito do fisco de questionar os fatos registrados na contabilidade da empresa e devidamente informados em suas declarações fiscais, que repercutiram nas quotas de depreciação de bens de seu ativo imobilizado adquiridos até 31/12/2009.

#### Bens do Ativo Não-Circulante: Prova da sua Aquisição

61. Inicialmente, a empresa traz “... os Relatórios de Avaliação Patrimonial da Aracruz Celulose S/A e da Votorantim Celulose e Papel (doc. 01), emitidos em 2009 pela Deloitte Touche Tohmatsu, para avaliar os bens que foram adquiridos pela Impugnante (que na época denominava-se Votorantim Celulose e Papel Ltda.) no contexto de uma operação de combinação de negócios. Esses documentos comprovam o valor justo de diversos ativos não circulantes depreciados pela Impugnante no decorrer do período fiscalizado, os quais correspondem a grande parte das despesas com encargos de depreciação registrada nas contas contábeis 33114010, 33114012, 33114040 e 33114100” (fls. 947 a 1812).

62. Tais “... documentos, apesar de não conterem comprovação do valor de aquisição de cada item do ativo, servem como indício da existência dos bens que geraram os encargos de depreciação que foram glosados pela fiscalização por falta de comprovação”.

63. A contribuinte junta também os “... Laudos elaborados nos anos de 2013 e 2014 pela empresa Advanced Appraisal Group para fins de contratação de seguro, documentos esses que avaliaram os itens do ativo não circulante da ora Impugnante e também comprovam a existência desses ativos, os quais geraram os encargos de depreciação glosados pela fiscalização no presente processo. Ao todo, são três laudos, relativos às unidades de Jacareí - SP (doc. 02), Três Lagoas - MS (doc. 03) e Aracruz - ES (doc. 04)” (fls. 1813 a 23617), dos quais, cada descritivo analítico recebeu um número de resumo, “... sendo que anexo ao laudo estão os correspondentes resumos detalhados, nos quais cada planta é devidamente destrinchada, com a composição dos valores indicados no resumo analítico constante do laudo” (às folhas 874 a 876 a contribuinte demonstra como foram concebidos tais laudos).

64. Através de outros documentos (planilhas e notas fiscais - fls. 23621 a 24308), a empresa demonstra de forma mais concreta os ativos que geraram os encargos de depreciação glosados pela fiscalização. Às folhas 877 a 890, que se referem à impugnação, a contribuinte traz alguns exemplos de ativos, que constam nos referidos documentos, que demonstram os valores, as taxas e valores das depreciações e as respectivas notas fiscais.

65. Ademais, esclarece a impugnante “... que em diversas notas fiscais juntadas aos autos aparece como adquirente a Aracruz Celulose S.A., o que se deve ao fato de a impugnante, à época denominada Votorantim Celulosa (sic) ter adquirido a Aracruz Celulose S.A., e, posteriormente, ter incorporado esta empresa (2009)”.

66. Diante do exposto, a contribuinte “... pugna pelo reconhecimento da nulidade do trabalho fiscal, diante da sua evidente precariedade, ou, caso assim não se entenda, pelo reconhecimento da decadência relativa do direito do fisco de questionar os fatos registrados na contabilidade da Impugnante e devidamente informados em suas declarações

*fiscais, que repercutiram nas quotas de depreciação de bens de seu ativo imobilizado adquiridos até 31.12.2009”.*

67. Outrossim, na hipótese de tais pedidos não serem admitidos, “... *requer-se seja julgada procedente a presente Impugnação, para que se restabeleça as despesas com encargos de depreciação incorridas pela Impugnante no ano-calendário de 2010, tudo nos termos do mencionado art. 57 da Lei n. 4506”.*

#### A Comprovação das Despesas de Exaustão

68. Alega a empresa que a acusação fiscal é infundada, pois, “... *a lei tributária não exige a elaboração de um estudo pormenorizado para a dedução dos encargos de exaustão, a ser arquivado pelo contribuinte como comprovante dos valores registrados em sua contabilidade”.*

69. Por esse motivo, é evidente que o contribuinte pode demonstrar os valores deduzidos do lucro contábil “... *com base em quaisquer documentos hábeis e idôneos, como relatórios internos que evidenciem o volume dos recursos florestais utilizados, a quantidade de árvores extraídas ou, ainda, a área explorada no período de apuração”.*

70. Pontua a empresa “... *que a glosa integral das despesas de exaustão decorre de uma atitude arbitrária da fiscalização, pois a atividade principal da Impugnante consiste justamente na industrialização e no comércio de papel, celulose e produtos derivados, a formação e exploração de floretas próprias e de terceiros, bem como a administração de projetos de florestamento e reflorestamento”.*

71. Dessa forma, entende que “... *é inconcebível a atitude da fiscalização de pretender tributar o lucro proveniente da venda de papel e celulose e, ao mesmo tempo, glosar integralmente os encargos de exaustão de ativos biológicos, como se as florestas não existissem”.*

72. Ressalta ainda “... *que a fiscalização não questionou o custo de formação e manutenção das florestas, limitando-se a arguir sobre a falta de apresentação de documentos que demonstram os recursos florestais exauridos. Assim, a composição dos custos envolvidos na formação das florestas de eucaliptos exauridas pela Impugnante representa matéria incontroversa”.*

73. No mérito, esclarece a contribuinte que os encargos de exaustão são calculados com base no corte das florestas “... *de eucalipto provenientes exclusivamente de plantios renováveis e são destinados para produção de celulose branqueada. O processo de colheita e replantio tem um ciclo aproximado de sete anos, pois, no caso da Impugnante, o eucalipto é utilizado para a produção de polpa como matéria-prima para a fabricação de papel, celulose, pasta, fibra, entre outros produtos”.*

74. Para o cálculo dos referidos encargos, a fiscalizada afirma ter seguido “... *estritamente as disposições do art. 59 da Lei n. 4.506, de 30.11.1964, bem como do art. 4º do Decreto-Lei n. 1.483, de 6.10.1976, que estão consolidadas nos art. 334 do Regulamento do Imposto de Renda”.*

75. Assim, foram computados “... *como encargo de exaustão, no ano-calendário de 2010, o valor correspondente à diminuição do valor de recursos florestais. Para tanto, a Impugnante calculou o volume dos recursos*

*florestais utilizados em 2010, em confronto com volume de árvores que compunha a floresta no início do período de apuração”.*

76. A composição do valor “... glosado pela fiscalização corresponde à soma dos valores de R\$ 221.553.425,58 (Aracruz), R\$ 96.251.827,26 (Jacareí) e R\$ 27.051.530,28 (Compacel). Para fins de comprovação, a Impugnante irá focar nos valores de R\$ 221.553.425,58 e R\$ 96.251.827,23, que representam mais de 90% do valor total dos encargos de exaustão apropriados no ano-calendário de 2010”.

#### Encargos de exaustão da Aracruz

77. O valor correspondente aos encargos de exaustão da Aracruz (R\$ 221.553.425,58) decorre da soma do valor de R\$ 148.991.832,71 (encargos de exaustão apropriados entre janeiro e setembro de 2010) com o valor de R\$ 72.561.592,87 (encargos de depreciação do período de outubro a dezembro de 2010) – vide folha 894.

78. As tabelas colacionadas à folha 894 evidenciam os encargos de exaustão apropriados pela contribuinte em cada mês na conta-contábil 33114020, especificamente em relação à Aracruz, no valor total de R\$ 221.553.425,58, cuja comprovação encontra-se no Relatório de Detalhe de Exaustão (fls. 24309 a 24974).

79. Como forma de facilitar a compreensão, a empresa utiliza os dados do mês de março de 2010 como exemplo e demonstra a composição dos valores lançados como exaustão naquele mês (mais detalhes às folhas 895 a 897).

80. Afirma ainda que os relatórios mencionados atendem “... integralmente ao exigido pela fiscalização no item 64 do TVF, ao mencionar que o contribuinte deveria fornecer ‘memória de cálculo, descritivo das áreas no início e no final do período de apuração, contratos de exploração em áreas de terceiros, comprovante de pagamento, dentre outros’”, pois, apresentam “... informações como início do plantio, área plantada exaurida, número de árvores atraídas, valor proporcional do custo de formação e manutenção, entre outras informações”.

#### Encargos de exaustão de Jacareí

81. O valor total dos encargos de depreciação relativo à unidade de Jacareí foi de R\$ 96.251.827,26, cuja composição se encontra nas tabelas à folha 898.

82. De acordo com a empresa, o “... custo de exaustão por metro cúbico é obtido após o término do processo de formação da floresta, por meio da divisão do custo total de formação da floresta pelo volume total de área plantada em metros cúbicos. Após esse cálculo, chega-se ao custo de exaustão por metro cúbico de árvore. No momento do corte, o volume total cortado é multiplicado pelo custo do metro cúbico de árvore, para determinação da quota de exaustão”.

83. No presente caso, o referido valor pode ser desmembrado de acordo com a sua origem, que compreende as florestas próprias (FPRO e FARD) e as madeiras adquiridas de terceiro/fomento florestal (FFOM e FFOR):

Tipo	R\$ Exaustão	m³ Volume	%
FPRO	44.261.867	1.863.176	46,09%
FARD	50.816.597	1.752.596	52,91%
FFOM	697.217	25.562	0,73%
FFOR	267.955	55.824	0,28%

84. A impugnante apresenta também a composição dos dois maiores valores indicados na tabela acima, a saber: R\$ 44.261.867 (FPRO) e R\$ 50.816.597 (FARD), conforme tabelas colacionadas às folhas 899 a 900, e ilustra o funcionamento do controle realizado, conforme detalhamento às folhas 901 a 902.

85. Com base em tais argumentos e demonstrativos, a contribuinte alega que *“... mantém o controle não apenas das despesas de exaustão, mas também dos diversos custos envolvidos na formação das florestas, que compõem os encargos de exaustão apropriados no ano-calendário de 2010. Assim, o controle elaborado pela Impugnante apresenta o custo total da formação da floresta, bem como o valor total exaurido no ano-calendário de 2010. É evidente que tais documentos poderiam ter sido examinados pela fiscalização no procedimento fiscal, o que, por si só, demonstra a insubsistência do lançamento de ofício”*.

86. Com relação aos custos de formação das florestas, repisa a empresa que a Fiscalização *“... não questionou a sua composição, limitando-se a arguir sobre a falta de apresentação de documentos que demonstram os recursos florestais exauridos. Assim, a composição dos custos envolvidos na formação das florestas de eucaliptos exauridas pela Impugnante representa matéria incontroversa”*.

87. Na planilha de exaustão de Jacareí juntada foi apresentada, *“... para efeito de amostragem, os detalhes relativos aos projetos F533, F750, F531, F337, F667, F653, F666, cujas despesas de exaustão foram glosadas pela fiscalização”*.

88. Com relação aos casos que envolvem as operações de fomento florestal, como o projeto F052 (despesas de amortização no valor de R\$ 697.217,00, a fiscalizada apresenta não apenas o controle dos custos e das despesas de amortização, mas também os contratos de compra e venda de madeira de eucaliptos e outras avenças (fls. 24482 a 24622).

89. Além disso, a empresa apresenta os Relatórios de Exaustão das operações de fomento florestal, relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2010 (fls. 24623 a 24956) e o seu Relatório de Gerência Florestal relativo ao mês de dezembro de 2010 (fls. 24957 a 24974), *“... no qual é possível encontrar diversas informações sobre a sua atividade florestal e os recursos naturais que sofrem exaustão”*.

90. Finaliza a contribuinte com o argumento de que *“A glosa integral dos encargos de exaustão apenas poderia ser justificada, quando muito, se houvesse fundada dúvida acerca da própria existência das florestas ou dos recursos naturais exauridos. Porém, em um caso em que não há qualquer dúvida quanto à existência das plantações de eucalipto, o procedimento seguido*

*pela fiscalização se mostra absolutamente contrário às regras que conformam a atuação dos agentes da Administração Pública”.*

Os equívocos da fiscalização em relação ao CPC 29

91. Na composição das despesas glosadas, a fiscalização incluiu a conta contábil 33114022, no valor de R\$ 190.191.112,87, tendo sido excluído do cálculo os valores adicionados pela própria empresa no LALUR, que totalizam R\$ 114.869.729,08, glosando a diferença de R\$ 75.321.383,79:

Natureza	Exaustão	Valor
Contábil	0033114020 – Exaustões	344.856.783,12
Contábil	0033114022 – Exaustões CPC 29	190.191.112,87
Contábil	Subtotal	535.047.895,99
Lalur – Adição	802.013 – CPC 29 - Exaustão Ativos Biológicos 2010	- 83.406.246,73
Lalur – Adição	802.019 – CPC 29 - CONPACEL	- 8.611.283,05
Lalur – Adição	802.023 – CPC 29 - Exaustão Ativos Biológicos 2010 MUTU	- 22.852.199,30
Lalur – Adição	Subtotal	- 114.869.729,08
	Total a Lançar	420.178.166,91

92. Entretanto, “... a parcela dos encargos de exaustão decorrente da avaliação de ativos biológicos a valor justo não foi deduzida pela Impugnante para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, como sugerido pela fiscalização. Assim, o valor de R\$ 75.321.383,79, glosado pela fiscalização, decorre novamente da falta de aprofundamento do procedimento fiscal”.

93. Esclarece a contribuinte “... que o valor de R\$ 190.191.112,87 não afetou o lucro líquido da Impugnante, que serviu de ponto de partida para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no âmbito do RTT”, pois, “... os encargos de exaustão passam a compor o custo da mercadoria vendida no estoque, afetando o lucro líquido contábil apenas no momento da venda definitiva, no qual o custo da mercadoria vendida é definitivamente baixado”.

94. Desse modo, “... apenas o valor de R\$ 137.590.205,58 afetou o resultado do ano-calendário de 2010, sendo, por consequência, adicionado no LALUR para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

95. Às folhas 906 a 907 a contribuinte traz maiores detalhes (exemplos) sobre o assunto.

96. Outrossim, “... com relação à exclusão de R\$ 22.720.476,50, trata-se de valor decorrente da avaliação dos ativos biológicos a valor justo, com contrapartida em conta de receita, o que autoriza a sua exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL mediante ajuste no LALUR”.

97. Assim, conclui a interessada que a parcela da atuação fiscal relativa ao valor de R\$ 75.321.383,79, glosado pela fiscalização, deve ser cancelada.

A Comprovação das Despesas de Amortização

98. A empresa apresentou, às folhas 24975 a 25042, para efeito de comprovação, o Relatório de Avaliação de Ativos Intangíveis da Aracruz

Celulose S/A, “... que foram adquiridos no contexto de uma operação de combinação de negócios. Esse documento, emitido por terceiros, comprova o valor justo de diversos ativos intangíveis amortizados pela Impugnante, que corresponde à maior parte das despesas de amortização registrada na conta contábil 0033114030”.

99. Tal relatório comprova a existência de ativos intangíveis no montante de R\$ 779.000.000,00:

(i) DATABASE, que engloba o conjunto de informações sobre as tecnologias florestais e industriais acumuladas ao longo dos anos, bem como a base de conhecimento técnico desenvolvida internamente através de pesquisas e processos de aprimoramento (R\$ 456.000.000,00);

(ii) PATENTE, que corresponde ao processo de metalocationização de polpa celulósica desenvolvida pela área de pesquisa e desenvolvimento (R\$ 129.000.000,00);

(iii) RELACIONAMENTO COM FORNECEDOR DE ÓLEO DIESEL E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL, que diz respeito ao contrato de fornecimento mantido com a PETROBRÁS, para a aquisição de óleo diesel e álcool combustível (R\$ 29.000.000,00);

(iv) RELACIONAMENTO COM FORNECEDOR DE PRODUTOS QUÍMICOS, que envolve o contrato de fornecimento mantido com a CANEXUS, para o fornecimento de produtos químicos pelo prazo de 16 anos (R\$ 165.000.000,00).

100. Ademais, a empresa trouxe “... os documentos societários de incorporação da Aracruz Celulose S/A, que abrangem: ata de assembleia geral extraordinária que aprovou a incorporação; protocolo e justificativa de incorporação; e laudo preparado pela PWC, com a avaliação do patrimônio líquido para fins de incorporação (doc. 58). Dessa forma, resta claro que, em razão da incorporação, Impugnante se tornou sucessora a título universal da Aracruz Celulose S/A”.

101. Ressalta ainda que os ativos intangíveis indicados “... foram amortizados de acordo com a vida útil indicada no laudo preparado pela Deloitte Touche Tohmatsu, o que gerou o reconhecimento de despesas de amortização no valor de R\$ 83.122.892,04 no ano-calendário de 2010”:

Amortização do laudo de Intangível da incorporação da Aracruz		
Valor do Ativo	Vida útil	Ano 2010
456.000.000,00	10	45.600.000,00
129.000.000,00	6	20.640.000,00
28.000.000,00	4	6.292.134,83
1.000.000,00	4	222.717,15
165.000.000,00	16	10.368.040,06
<b>779.000.000,00</b>		<b>83.122.892,04</b>

102. Assim, conclui a interessada “... que, do valor total de R\$ 95.799.842,90 glosado pela fiscalização a Impugnante comprovou, em caráter de amostragem, o valor de R\$ 83.122.892,04, que corresponde a aproximadamente 87% do valor total autuado. Por consequência, deve ser

*integralmente cancelada a parcela da autuação fiscal relativa às desasas de amortização deduzidas pela Impugnante no ano-calendário de 2010”.*

A Comprovação das Despesas Não-Operacionais e a Baixa de Ativo Imobilizado

103. Para comprovar a baixa dos itens do ativo imobilizado, a empresa apresentou planilha de controle com a composição completa dos ativos baixados (fls. 25043 a 25064), bem como documentos internos e telas de seu sistema contábil que suportam parte dos itens baixados no ano-calendário de 2010 (fls. 25065 a 25141).

104. Ademais, às folhas 911 a 912, a interessada traz exemplos para um melhor entendimento.

105. Assim, conclui a contribuinte “... *que deve ser cancelada a parcela da autuação fiscal relativa à baixa de ativo imobilizado, no valor total de R\$ 23.318.907,71, assim como o valor de R\$ 32.695.183, qualificado como despesas não-operacionais*”.

Pedido de Diligência

106. Requer a impugnante “... *a conversão do julgamento em diligência, a fim de que sejam examinados os inúmeros documentos que comprovam as despesas glosadas pela fiscalização nos autos de infração ora combatidos. Para fins de atendimento ao disposto no art. 16, inciso VI, do Decreto n. 70235, de 6.3.1972, a Impugnante formula os quesitos a serem respondidos na diligência ou perícia técnica, sem prejuízo da formulação de questões suplementares, caso seja necessário*” (fls. 912 a 913).

As Demonstrações Financeiras da Impugnante

107. Em complemento e confirmação a toda a exposição realizada, a empresa juntou também as Demonstrações Financeiras do exercício de 2010, as quais foram divulgadas ao Mercado (fls. 25142 a 25268), pois, entende que o procedimento adotado pela impugnante, no que se refere à depreciação, amortização e exaustão dos bens do ativo não circulante, está de acordo com as normas contábeis.

Dos Juros de Mora Sobre a Multa

108. Requer a impugnante que seja afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois, “... *o art. 61, ‘caput’ e parágrafo 3º, da Lei n. 9430, de 27.12.1996, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos ‘decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal’, sendo que os parágrafos 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas*”.

109. Desse modo, “... *não cabe a aplicação do art. 61 da Lei n. 9430/96, que não previu a incidência de juros sobre as multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições*”. Outrossim, o parágrafo único do art. 43 da mesma lei determinou a incidência de juros sobre a multa cobrada isoladamente, ou seja, a “... *comparação entre os dispositivos citados demonstra que a lei determina a cobrança de juros apenas sobre a multa isolada, que se constitui em crédito tributário principal, e não a determina sobre o valor da multa calculada proporcionalmente ao principal do tributo devido, pois é este que constitui o crédito tributário principal*”.

110. Assim, não cabe a exigência de juros sobre a multa de ofício.

#### Juntada Posterior de Documentos

111. A interessada “... protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos, mais especificamente laudo elaborado por especialistas, confirmando a regularidade dos procedimentos adotados em relação aos itens em discussão no presente processo. Vale ressaltar que a juntada posterior de documentos está fundamentada no art. 16, inciso IV, do Decreto n. 70235 e se justifica diante do exíguo prazo legal para impugnação diante do volume de documentos relativos às glosas efetuadas pela fiscalização”.

#### Pedido

112. Por todo o exposto, a impugnante requer a admissão, conhecimento e integral provimento da presente defesa, para o fim de determinar o cancelamento das exigências fiscais consubstanciadas nos autos de infração ora questionados.

#### ***Do pedido de diligência da DRJ***

Em 22/04/2016, por meio do Despacho nº 004 (fls. 25.275 a 25.277), o presente processo foi encaminhado à unidade de origem a fim de que se efetuasse diligência para que fossem analisados os documentos trazidos pela impugnante e justificasse a sua conclusão.

Em 07/08/2017, a Autoridade Fiscal elaborou o Relatório Final de Diligência (fls. 25431 a 25435), no qual a mesma, em resumo, entendeu que nenhuma das despesas glosadas foi comprovada.

A contribuinte foi cientificada de tal relatório em 10/08/2017 (fl. 25437) e apresentou suas contra-razões ao resultado da diligência em documento juntado às folhas 25.444 a 25.465.

No referido documento a empresa reforça os argumentos trazidos na impugnação e contesta o resultado da diligência apresentado pela Fiscalização.

#### ***Da decisão da DRJ:***

A ementa da decisão é a seguinte:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

**NULIDADE DO PROCEDIMENTO POR SUPOSTO  
NÃO APROFUNDAMENTO DA INVESTIGAÇÃO.  
REJEIÇÃO DA ALEGAÇÃO.**

A Autoridade Fiscal tem ampla liberdade para decidir quais investigações deve fazer. Não é a contribuinte quem

decide quais diligências devem ser feitas ou qual o grau de profundidade das investigações durante a ação fiscal.

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

#### JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 2010 DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO.

O sujeito passivo está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados quando eles repercutirem em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

#### GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

É cabível a glosa das despesas quando o contribuinte não comprova, mediante documentação idônea a sua existência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

#### CONSERVAÇÃO DE LIVROS E COMPROVANTES FISCAIS

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

#### GLOSA DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ÔNUS DA PROVA. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL.

A escrituração contábil faz prova dos fatos correspondentes, a favor do contribuinte, desde que

acompanhada por documentação hábil que os suporte, descabendo atribuir ao fisco a incumbência de provar a existência e dedutibilidade da despesa, quando inexistentes tais documentações.

#### JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- da questão de nulidade - a intimação para entregar todos os documentos comprobatórios está previsto na legislação (art. 264, RIR/99) e não por amostragem, como desejaria a recorrente;

- da alegação de decadência - a documentação que comprova eventos anteriores que refletem no período não decaído sob fiscalização devem ser guardados e apresentados quando intimados se refletem nos fatos geradores em análise;

- a diligência serve para formar convicção do julgador, não o vinculando;

- da glosa de despesas com depreciação - o litígio se resume à comprovação destas despesas. Dos documentos trazidos na impugnação, alguns foram considerados como inadequados. Contudo, alguns (planilhas e notas fiscais) foram considerados e serviram de comprovação para alguns bens, conforme listagem na decisão *a quo*. Desta feita, foram considerados comprovados R\$ 25.324.670,76 relativo às depreciações;

- da glosa de despesas com exaustão - a discussão se resume à comprovação destas despesas. Após analisar os elementos trazidos na impugnação, a autoridade julgadora *a quo* reconheceu como comprovado parte dos valores glosados (R\$ 244.954.967,51 dos R\$ 420.178.166,91 glosados);

- da glosa de despesas com amortização - igualmente, se resumiu a questão de prova, entendendo a autoridade julgadora *a quo* que os elementos trazidos na

impugnação não foram adequados para tanto, não dando nenhum valor como comprovado;

- da glosa de despesas não-operacionais e de baixas do imobilizado - a planilha apresentada como comprovação e respectivos documentos internos e telas de seu sistema contábil foram entendidas como não satisfatórias para comprovação;

- quanto à matéria da cobrança de juros sobre multa de ofício, a DRJ não deu provimento;

- quanto ao protesto pela possibilidade de apresentação posterior de provas - a DRJ não deu provimento.

### ***Do recurso voluntário:***

Tomando ciência da decisão de primeiro grau administrativo em 19/10/2017, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 19/11/2017, ou seja, tempestivamente.

Na sua peça recursal apresenta as seguintes alegações, muitas das quais repisa o que já apresentara na sua peça impugnatória:

- entende que a autuação fiscal estaria nula, pela exiguidade de prazo para apresentar a documentação; que a intimação deveria ser por amostragem dado o expressivo volume de documentos; haveria uma inversão de ônus da prova que afrontaria os princípios do contraditório e da ampla defesa; não houve o aprofundamento da investigação dos fatos ocorridos; reclama que certas provas são mais complexas para serem produzidas; falta razoabilidade ao glosar a totalidade das despesas relacionadas a bens do ativo não circulante, e se assim prosperasse, seria então caso de arbitramento;

### ***. no mérito:***

- das despesas de depreciação: repisa alegações do tópico da nulidade; reanalisa os documentos apresentados na peça impugnatória, os que entende representarem *prova por amostragem* da correição dos seus procedimentos; entende que os documentos não considerados como comprovação na decisão da DRJ (docs. 01 a 04 (fls. 947/23617)) não deve prevalecer, pois demonstram a existência de ativos imobilizados depreciáveis; reitera a necessidade de prova por amostragem; reafirma a impossibilidade de se questionar os bens adquiridos há mais de cinco anos da data do fato gerador do tributo; entende impossível colacionar aos autos documentos que comprovem a aquisição da totalidade dos bens de seu ativo não circulante, já que são mais de 100.000 itens; apresenta anexa a peça recursal arquivo não paginável denominado "Fibria Celulose - Ativos Imobilizados" que trata da aquisição dos seus ativos imobilizados;

- das despesas de exaustão: entende que a lei tributária não exige a elaboração de um estudo pormenorizado para dedução dos encargos de exaustão a ser arquivado. Entende que qualquer documento que demonstre os valores deduzidos

bastaria; apresenta novos documentos para comprovar a parte não cancelada pela DRJ; entende que houve equívoco da fiscalização quanto ao CPC 29;

- das despesas de amortização: entende que a documentação apresentada na sua peça impugnatória já seria hábil o bastante, apesar do entendimento contrário da turma julgadora da DRJ; o laudo preparado pela Deloitte, para o processo de aquisição da Aracruz em período anterior (data-base em 31/12/2008), serviu de base para os cálculos das despesas de amortização deduzidos pela recorrente teria a validade necessária;

- da comprovação das despesas não-operacionais e a baixa de ativo imobilizado: entende que já colacionou documentação contábil hábil o bastante na sua peça impugnatória, e não procede a decisão da DRJ. Refaz análise destes documentos anteriormente acostados aos autos (doc. 59 e 60 - fls. 25044/25118 da impugnação) e pede provimento pela comprovação;

- requer diligência para *que sejam novamente examinados os inúmeros documentos colacionados aos autos*;

- pede a não incidência de juros sobre a multa de ofício.

***Do recurso de ofício:***

A decisão da turma julgadora *a quo* promoveu a exoneração de R\$ 97.292.033,58 (IRPJ, CSLL e respectivas multas), o que se aplica o reexame necessário nos moldes do art. 34, I do Decreto nº 70.235/1972.

É o relatório.

**VOTO:**

Conselheiro Marco Rogério Borges - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Em relação ao recurso de ofício, considerando a exoneração promovida pela turma julgadora *a quo*, está acima dos limites da Portaria MF nº 63/2017, o que se faz necessário a sua reanálise.

*Das nulidades suscitadas na peça recursal:*

Na sua peça recursal, a recorrente entende que a autuação fiscal estaria nula, pela exiguidade de prazo para apresentar a documentação; que a intimação deveria ser por amostragem dado o expressivo volume de documentos. Haveria, no seu entender, uma inversão de ônus da prova que afrontaria os princípios do contraditório e da ampla defesa. Igualmente, entende que não houve o aprofundamento da investigação dos fatos ocorridos; reclamando que certas provas são mais complexas para serem produzidas; e que faltaria razoabilidade ao glosar a totalidade das despesas relacionadas a bens do ativo não circulante, e se assim prosperasse, seria então caso de arbitramento.

Antes de qualquer manifestação ulterior, cabe ressaltar que a análise pela autoridade fiscal autuante das despesas inerentes da comprovação da baixa de ativos imobilizados e das despesas não-operacionais começou em 12/03/2015, através de intimação específica a respeito.

Nesta intimação fiscal a autoridade fiscal autuante solicita, além de elementos de matéria que vinha analisando desde o termo de início do procedimento fiscal (cuja ciência ocorreu em 17/04/2014), que fosse apresentado nos termos da IN 86/2001, os arquivos magnéticos que constassem os arquivos de vários itens da contabilidade, quais sejam notas fiscais de entrada, controle de estoque, registro de inventário, cadastro de bens, entre outros (fls. 73 a 77).

Ao longo dos meses seguintes, compulsando os autos, vislumbramos vários pedidos de dilação de prazo e respostas parciais que foram detalhadas no termo de constatação fiscal datado de 29/06/2015 e cientificada à recorrente (fls. 160 a 162). Neste termo, a autoridade fiscal autuante informa que estava pendente o item 4.7.1 da intimação fiscal (arquivo de cadastro de bens).

Após alguns respostas, em 09/12/2015, a autoridade fiscal autuante lavra outro termo de constatação e intimação fiscal (fl. 180 e segs.), em que informa que o arquivo 4.7.1 estariam com informações incompletas, e haveria discrepâncias entre os valores de depreciação dos constantes nos arquivos apresentados e os valores informados na DIPJ do mesmo ano-calendário. Por conseguinte, intimou a recorrente a

apresentar no prazo de 5 dias úteis os documentos pertinentes aos *bens informados no arquivo 4.7.1 que estão sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão*, devendo ser tal relação em meio magnético.

Na sua resposta a esta intimação fiscal, há a informação da recorrente de que todos os bens estão sujeitos à depreciação e são necessários para a atividade produtiva, e as informações prestadas até então representariam o total da despesa dedutível. Apresentou um CD, nas palavras do termo de verificação fiscal, com algumas notas fiscais de aquisição de bens e serviços, desacompanhadas de qualquer documento de suporte para demonstrar a depreciação/amortização/exaustão ocorridas.

Com base neste histórico, e na falta da apresentação dos documentos que entenderia satisfatório, a autoridade fiscal autuante procedeu à autuação fiscal, glosando os montantes das despesas de depreciação, amortização e exaustão constantes na contabilidade da recorrente.

Verifica-se pelo relatado acima que a exiguidade de prazo alegada pela recorrente foi decorrente do insatisfatório atendimento, ao menos no entender da autoridade fiscal autuante, quanto aos valores em análise, na sua completude que deveriam ter sido apresentados em meio magnético desde 12/03/2015, que culminou na intimação fiscal lavrada em 09/12/2015, a apresentar os documentos que davam suporte a tais lançamentos.

Cabe destacar que se houvesse ocorrido a apresentação dos arquivos digitais como intimado, e a autoridade fiscal tivesse condições de cotejar tais valores com os informados na sua contabilidade e DIPJ, haveria maior precisão e quiçá uma análise amostral logo em seguida para enfrentar a questão probatória, se eventualmente essa surgisse.

Não prevalece agora a alegação da recorrente que só dia 09/12/2015 houve intimação fiscal da matéria envolvendo os valores deduzidos pela recorrente quanto à depreciação, amortização e exaustão.

E também não é satisfatório, e muito menos aceitável, o que se vê nas defesas da recorrente, tanto na sua peça impugnatória quanto na sua peça recursal, querem estabelecer os critérios de amostragem, dizendo que o que trouxe parcial de comprovação já seria o bastante para demonstrar o integral.

Seria o esperado, nas circunstâncias acima, que a recorrente dispusesse de todos os controles adequados, não importando os quantitativos de itens envolvidos, dos valores que estaria deduzindo de depreciação, amortização e/ou exaustão.

De qualquer forma, dado o contexto apresentado acima, puramente fático encontrável nos autos, não vislumbrei nenhuma nulidade como alega a recorrente, e nenhuma falta de razoabilidade na decisão da autoridade fiscal autuante, no momento que decidiu pela autuação fiscal, pois não houvera a apresentação dos documentos nos termos da legislação fiscal pertinente.

Mesmo na instância impugnatória, quando apresentou uma pequena parcela dos documentos (fls. 947 a 25.268), eles foram apreciados e analisados pela

instância julgadora *a quo*, quando solicitou conversão em diligência para apreciação dos mesmos.

Em sede recursal, traz mais documentos comprobatórios - fls. 25.629 a 78.947, bem como às vésperas do presente julgamento outros documentos e um laudo de empresa de auditoria Deloitte.

De qualquer forma, sem adentrar ainda no mérito, apenas no compasso da preliminar da nulidade suscitada, e já tratado na decisão *a quo*, a recorrente está obrigada a conservar os livros e comprovantes em ordem, nos termos do art. 264 do RIR/99<sup>1</sup> e do art. 1.194 do Código Civil<sup>2</sup>

Destarte, REJEITO as alegações de nulidade suscitadas pela recorrente.

*Da proposta em conversão em diligência:*

Como já analisado anteriormente no relatório, o caso aqui em discussão se cinge à questão probatória, essencialmente.

Os valores glosados pela autoridade fiscal autuante foram os seguintes:

- depreciação - R\$ 488.454.569,35
- exaustão - R\$ 420.178.166,91
- amortização - R\$ 95.799.842,90
- não operacional e baixas do imobilizado - R\$ 56.014.091,21
- adições não computadas na CSLL - R\$ 63.129.811,97

Após análise dos elementos apresentados em sede de impugnação, se valendo de diligência para tanto, a autoridade julgadora *a quo* considerou como comprovados os seguintes valores:

- depreciação - R\$ 25.324.670,76
- exaustão - R\$ 244.954.967,51

---

<sup>1</sup> Conservação de Livros e Comprovantes

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

(...)

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

<sup>2</sup> Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

Já em segunda instância administrativa, na sua peça recursal, traz novos elementos para dar suporte probatório, quais sejam as notas fiscais de aquisição dos bens do imobilizado e as respectivas notas fiscais ou equivalente de aquisição dos mesmos.

Envolve as folhas 25.629 a 78.947, e alguns arquivos não pagináveis neste conjunto probatório apresentado. Ou seja, são mais de 53 mil folhas de documentos apresentadas.

Nas palavras da recorrente:

*Isso porque a recorrente havia julgado que a amostragem colacionada em sua defesa era suficiente para que a DRJ/CTA admitisse a integralidade dos encargos incorridos. Contudo, como a DRJ/CTA não considerou suficiente esse conjunto de provas, a recorrente colaciona no presente momento conjuntos de documentos probatórios do valor de aquisição de mais de 8.000 itens do ativo imobilizado, nos mesmos moldes da documentação juntada na impugnação, que foi reputada como suficiente para a decisão da DRJ/CTA.*

***Tendo em vista o grande volume de documentos, a recorrente chama atenção para a planilha excel juntada em arquivo não paginável, denominada "Fibria Celulose - Ativos Imobilizados", a qual possui duas abas, uma relativa aos ativos imobilizados cuja comprovação é juntada nesse momento e outra com a relação de notas fiscais relativas a esses ativos.***

*Veja-se que se trata de um total de mais de 20.000 notas fiscais e documentos probatórios do valor de aquisição dos ativos, relativos a mais de 8.000 ativos imobilizados.*

Contudo, em parágrafo anterior da sua peça recursal, a recorrente já fala em mais de 100.000 itens no seu ativo não circulante:

*Antes de iniciar a presente exposição, importa repisar que é impossível colacionar nos autos documentos que comprovem a aquisição da totalidade dos bens de seu ativo não circulante, eis que, conforme destacado acima, **são mais de 100.000 itens, o que representa mais de 1.000.000 de páginas de documentos.***

Ou seja, foram apresentados menos de 10% das comprovações de aquisições dos bens do ativo não circulante, em todas as instâncias administrativas até o momento.

De qualquer forma, dado o volume de documentos há a necessidade de uma análise dos mesmos.

Cabe destacar que o presente colegiado tem aceito documentos mesmo após o recurso voluntário, desde que não prejudiquem a apreciação e voto do relator, e se mostrem hábeis à busca da verdade material dos fatos ocorridos. Não se pretende que substitua a peça recursal, que deve respeitar o rito processual devido e seu prazo, mas

seria um complementar probatório ao alegado, que eventualmente pode ficar disponível após expirado o prazo devido.

Há nesta postura uma primazia da busca da verdade material, a qual se rege o processo administrativo fiscal.

Em recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), sobre a matéria, decidiu que por força do princípio da verdade material e do princípio da ampla defesa, as provas podem ser apresentadas também “*em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida*” (Número do Processo 16327.001227/2005-42, Data da Sessão 08/08/2017, Acórdão 9101-003.003).

Neste cenário, considerando a importância de uma análise mais detida de tais documentos para o deslinde do julgamento, algo que não pode ser feito a contento neste CARF, até por eventuais necessidades de esclarecimentos adicionais, algo que só poderia ser obtido na unidade de origem, entendo oportuno a conversão do presente julgamento em diligência.

Destarte, nos termos do Parecer Cosit nº 2, de 15 de janeiro de 2018, proponho diligência em que a autoridade fiscal designada, em relação a estes documentos anexos à peça recursal, proceda a uma análise e batimento, ainda que por amostragem devidamente justificada, que permita aduzir com a documentação trazida aos autos, os montantes a serem considerados comprovados.

Igualmente, a autoridade fiscal poderá trazer aos autos, utilizando-se dos meios que entender necessários, qualquer elemento ou informação, mesmo que não contemplado nos explicitado acima, mas que no seu entender seja relevante para um melhor resultado da diligência e esclarecimento dos valores glosados, para a adequada apreciação das infrações impostas à recorrente.

Caso entendido necessário, seja intimada a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos complementares e adicionais julgados devidos no que concerne às infrações aplicadas e o devido esclarecimento a respeito das comprovações apresentadas nos autos.

Igualmente, solicito incluir nos autos a DIPJ integral referente ao ano-calendário em questão (2010).

Após estas providências, elabore relatório DETALHADO e CONCLUSIVO circunstanciando todas as informações possíveis e juntando documentos comprobatórios necessários.

Do procedimento de diligência, inclusive do relatório referido no parágrafo anterior, cientificar o contribuinte, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que, querendo, venha a se manifestar exclusivamente sobre os fatos articulados e narrados na referida diligência, sendo desconsideradas manifestações de outra espécie.

Processo nº 10314.728564/2015-15  
Resolução nº **1402-000.723**

**S1-C4T2**  
Fl. 88.258

---

Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência, com ou sem nova intervenção do contribuinte, o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, para prosseguimento de seu julgamento.

Destarte, **PROPONHO A CONVERSÃO DO PRESENTE PROCESSO EM DILIGÊNCIA**, nos termos supracitados.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges