



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10508.720194/2013-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.884 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria Auto de Infração - Multa Regulamentar
Recorrente VERACEL CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2011

LEI TRIBUTÁRIA. FATOS PRETÉRITOS. INFRAÇÃO. BASE LEGAL. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deixe de defini-lo como infração.

Revogada a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, exonera-se o contribuinte que tenha sido apenado com base no dispositivo legal vigente à época dos fatos.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

EDITADO EM: 16/12/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Hécio Lafeté Reis, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo e Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, pretendendo a cobrança da MULTA ISOLADA DE 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, previsto no art. 74, § 15, da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 12.249, de 2010.

A ação fiscal conduzida pela Inspeção da Receita Federal em Ilhéus/BA foi motivada em função de pedidos de ressarcimento de saldos credores decorrentes da apuração de PIS e Cofins, regime não cumulativo, vinculados a exportação, abrangendo o período do 4º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2011.

Conforme apontado no Auto de Infração, foi realizada a glosa de créditos constituídos indevidamente pela contribuinte, culminando no lançamento da referida multa isolada. A descrição detalhada dos fatos e das conclusões a que chega o autuante são encontradas no Relatório Fiscal anexo ao auto de infração. São os seguintes os apontamentos do fiscal autuante, em breve síntese:

- A empresa utilizou, na apuração dos créditos, os valores despendidos como bens e serviços em toda a cadeia produtiva, isto é, desde a compra/produção da muda de eucalipto até a transformação da madeira em celulose, produto principal da empresa.*
- Em virtude das atividades da empresa, a análise das notas fiscais classificadas como bens e serviços foram divididas em três momentos: 1º – Da formação da floresta, desde o plantio até a árvore estar pronta para o corte; 2º – Do corte da árvore, sua manipulação, transporte, até a entrega da madeira no pátio da indústria; 3º – do processo industrial de transformação da madeira em celulose.*
- Formação da floresta: conclui-se que as despesas com insumos à constituição da floresta, como com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas e outros, não podem ser utilizadas como base do crédito do PIS e da Cofins, já que o custo de constituição da floresta não é considerado insumo à produção, mas bem a ser incorporado ao ativo imobilizado. E, à luz do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 2011, não é admissível o desconto de crédito calculado em relação aos encargos de exaustão da floresta, em virtude de ausência de base legal.*
- Corte da árvore, manipulação e transporte: a contribuinte utilizou equivocadamente, para desconto de créditos na apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, os valores das despesas dos bens e serviços despendidos na derrubada da floresta e tratamento da madeira, até sua entrega na fábrica para sua industrialização, pois tais dispêndios não foram aplicados diretamente na produção do bem destinado à venda, a celulose. Sua relação com o produto industrializado é apenas indireta, não sendo, portanto, essa despesa passível de gerar crédito das contribuições em análise.*
- Processo industrial de transformação da madeira em celulose: está correto o aproveitamento neste momento, pois os valores despendidos não são classificados como ativo permanente, sendo considerados insumos do produto final a ser vendido pela empresa, a celulose.*

- *Encerrada a análise do que pode ou não gerar direito a crédito, a Fiscalização passou para a aplicação das glosas aos valores solicitados nos PER/DCOMPs entregues e/ou apurados nas DACONs.*
- *Em consultas aos sistemas da RFB, verificou-se que a contribuinte entregou PER/DCOMPs retificadores, entre 27/02/2012 e 21/11/2012, onde refez toda a apuração do PIS e Cofins não cumulativos e apurou novos valores.*
- *Importante destacar que a entrega dos PER/DCOMPs retificadores ocorreram após a publicação da Lei 12.249/10, que alterou o artigo 74, § 15, da Lei nº 9.430/96, introduzindo a multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. Como a retificadora anula a declaração anterior, esta passa a ser o pedido de ressarcimento. Diante disso, houve multa de 50% sobre os valores glosados.*

Cientificada da exigência fiscal, a autuada apresenta Impugnação, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

- *Inicialmente, há que se ter em vista que a produção de celulose voltada preponderantemente para exportação não pode ser encarada como um conjunto descoordenado das etapas florestal, de corte e manejo da madeira e de fabricação da celulose. Com efeito, todos os esforços despendidos pela impugnante, desde o inicial plantio da semente, passando pelo corte da árvore e manejo/transporte da madeira e culminando com a transformação desta madeira em celulose, são voltados à obtenção do produto final. Por isso se afirma que a atividade, apesar de complexa, é única.*
- *No caso concreto, é preciso enfrentar a questão da classificação dos investimentos na formação da floresta como ativo imobilizado, posteriormente sujeito à exaustão. Para superar essa questão, deve-se ter em mente que o fato estritamente contábil não é bastante para alterar a materialidade tributária. O enquadramento de determinado bem/serviço como insumo deve ser feito à luz da inserção deste bem/serviço no processo produtivo e não em virtude de sua classificação contábil.*
- *Os critérios de contabilização dos dispêndios atrelados à atividade de formação de floresta e reflorestamento previstos no Parecer Normativo CST nº 108, de 1978, não podem sustentar a glosa de créditos de PIS e Cofins, eis que, à época de sua edição, não se cogitava da existência de regime de apuração não cumulativo para as mencionadas contribuições.*
- *As leis de regência do PIS e da Cofins permitem o creditamento em relação aos encargos de depreciação e amortização, sem fazerem referência expressa ao termo “exaustão”. Trata-se de nítida indicação de que as despesas associadas a bens sujeitos à exaustão correspondem a efetivo insumo do processo produtivo.*
- *Conceito de insumo: a Receita federal editou as Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, regulando as leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, limitando o direito de crédito apenas aos insumos empregados diretamente na produção, extrapolando a disposição legal, vedando ainda (sem respaldo legal) o creditamento sobre os insumos que porventura venham a ser incluídos no ativo imobilizado. A RFB adota o conceito de insumo em que se baseia a legislação do IPI, sem que as leis de regência do PIS e da Cofins façam (ou permitam que se faça) tal paralelo.*

- *O Conselho de Contribuinte, e atualmente o CARF, possui decisões em casos idênticos reconhecendo o direito ao creditamento em relação às despesas necessárias para a geração da matéria-prima (madeira) utilizada na produção da celulose destinada à exportação.*
- *A impugnante apresenta, ainda, as notas fiscais de contratação de serviços e compras de bens demonstrando a essencialidade das despesas incorridas para a fabricação da celulose. Enfim, deve ser reconhecido que os bens e serviços adquiridos configuram, sim, insumos utilizados em seu processo produtivo.*
- *Ainda que não estivesse fundamentalmente demonstrado que os bens e serviços adquiridos pela impugnante para emprego na primeira e na segunda etapa de seu processo industrial caracterizam-se como insumos utilizados na fabricação de bens destinados à exportação, o que se admite apenas para fins de argumentação, não poderia prosperar a exigência da multa aplicada, prevista na Lei nº 9.430, de 1996.*
- *Isto porque essa multa isolada de 50% foi instituída pela Lei nº 12.249, publicada em 14 de junho de 2010. Tendo em vista que a autuação ora combatida versa sobre fatos geradores ocorridos em momento anterior à edição dessa lei, não é cabível se falar na imposição da penalidade em comento, observando-se os arts. 105 e 106 do CTN.*
- *Ainda que assim não se entenda, impende consignar que a imposição de multas isoladas para hipóteses de não homologação de declarações de compensação, especialmente nos casos em que os contribuintes tenham agido de boa-fé, é manifestadamente descabida e desproporcional. A multa fiscal não pode ser transformada em um instrumento de arrecadação.*

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2011

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2011

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

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

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 28/04/2011, 27/05/2011, 31/05/2011, 06/06/2011, 22/06/2011, 07/07/2011, 11/07/2011

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/04/2011, 27/05/2011, 31/05/2011, 06/06/2011, 22/06/2011, 07/07/2011, 11/07/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa isolada de 50% instituída pela Lei nº 12.249, de 2010, que alterou o artigo 74, § 15, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, quando o pedido de ressarcimento foi apresentado após a instituição da referida multa.

Insatisfeito com a decisão de primeira instância administrativa, o Sujeito Passivo apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual, em linhas gerais, repisa os argumentos presentes na impugnação ao lançamento fiscal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso

Voluntário.

Destaco, desde logo, que, embora a decisão de primeira instância, assim como as contestações apresentadas pelo contribuinte, adentrem ao mérito do litígio, que diz respeito ao enquadramento dos gastos realizados pela empresa no conceito de insumo para efeito de apuração do valor devido das Contribuições, o fato é que o processo contempla única e exclusivamente a multa de 50% do valor crédito objeto do pedido de ressarcimento considerado indevido, como fica claro desde a introdução do relatório que precede este voto.

Essa informação é corroborada pelo Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à folha 03, no qual consta, apenas, a expressão do valor da multa representando a integralidade do crédito neste controvertido.

Isto posto, quero sublinhar que, a meu sentir, e nos moldes como vinha decidindo a antiga 2ª TO da 1ª Câmara desta Seção, cujos integrantes coincidem em parte com os que hoje compõe esta 2ª TO da 3ª Câmara; em casos semelhantes ao presente, a melhor medida a ser adotada é aquela que seja capaz de evitar a tomada de duas decisões de mérito concorrentes sobre um mesmo tributo/contribuição, devidos no mesmo período de apuração e, ainda mais, em decisões que dependem do entendimento que se tenha acerca de idêntica matéria controvertida numa e noutra lide.

Referindo-se ao caso concreto, não me parece que seja razoável decidir aqui sobre a possibilidade de apropriação de créditos nos gastos, por exemplo, com a formação de florestas, quando, em outro processo, no qual discute-se não a multa, mas os créditos em si, decide-se essa mesma questão, para a mesma empresa e para o mesmo período de apuração - 01/10/2009 a 31/12/2011.

Isto posto, faço a ressalva de que, neste caso em particular, uma peculiaridade do processo me inclina a propor outra solução à lide.

É que multa aplicada, prevista no § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, introduzida pela Lei 12.249/10, foi expressamente revogada pelo artigo 27, inciso II, da Lei 13.137/15¹.

Vige hoje a multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada.

É, sem sombra de dúvida, multa de outra espécie, com outra tipificação legal, incidente sobre o valor do débito objeto de compensação e não mais sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento.

A seguir o texto legal de uma e de outra.

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

¹ LEI Nº 13.137, DE 19 DE JUNHO DE 2015.

Art. 27. Ficam revogados:

(...)

II - os §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

Como é de amplo conhecimento, o Código Tributário Nacional não deixa dúvidas sobre a aplicação, a fatos pretéritos, da lei que deixe de considerar infração o ato ainda não definitivamente julgado².

VOTO por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 08 de dezembro de 2015.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.