



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

Processo nº	10865.722883/2016-61
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3201-004.270 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	27 de setembro de 2018
Matéria	AUTOS DE INFRAÇÃO PIS/COFINS
Recorrente	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2013

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a constitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

PROVA. MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

PRECLUSÃO.

A alegação de erro no lançamento em relação à forma de cálculo da amortização de bens destinados ao ativo imobilizado foi argüida de maneira inédita no recurso voluntário, razão pela qual não pode ser apreciada, por restar configurada a preclusão, visto que tal matéria não foi alegada na impugnação. Sua análise também implicaria em supressão de instância, pois a questão não foi submetida ao julgamento de Primeira Instância.

DECADÊNCIA. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

A inexistência de saldos devedores de Pis e Cofins, antes do lançamento, atrai a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, ensejando a decadência do direito de efetuar o lançamento em 5 anos, contados dos fatos geradores.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2013

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e resíduos, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

PIS/COFINS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSIÇÃO NORMATIVA.

A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA.

Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo da agroindústria geram direito ao crédito.

PIS/COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA- PRIMA. POSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc.

II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSÁRIA RETIFICAÇÃO DACON.

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sem necessidade de retificação do Dacon.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO A CRÉDITO.

A alegação de que as pessoas físicas prestadoras de serviços são titulares de micro empresas optantes pela sistemática de tributação simplificada não afasta a glosa do correspondente crédito, sobretudo se não apresentada documentação comprobatória como nota fiscal emitida por pessoa jurídica relativa aos dispêndios questionados e se não demonstrado tratar-se de serviços passíveis de se caracterizarem como insumos previstos nas Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes:

I - Por voto de qualidade, rejeitou-se a proposta formulada pelo conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima de converter os autos em diligência, para a apreciação de laudo técnico apresentado após a apresentação do Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovitz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

II - Por unanimidade de votos: (i) reverter as glosas que tratam dos "paletes", "estrados" e/ou similares; (ii) reverter as glosas apenas para os bens e serviços a seguir elencados: a) conserto de máquinas; b) terraplenagem; c) bens utilizados no transporte de produtos (arame, corda, dentre outros); d) manutenção de equipamentos da fábrica; e) serviços de armazenagem/logística; f) tratamento de efluentes; e g) serviços de manutenção de florestas; (iii) reverter todas as glosas de itens que possuem relação com equipamentos de E.P.I, envolvendo a segurança individual dos funcionários da produção; (iv) reverter todas as glosas referentes a prestações de serviços como "movimentação interna de resíduos", "movimentação

interna de madeira", "movimentação interna de produtos" e "movimentação na área de expedição"; (v) reverter todas as glosas referentes a aquisições e/ou prestações diretamente relacionadas com o cultivo de árvores, inclusive mudas de eucalipto, cujo destino dessa madeira é servir de insumo, matéria-prima, para a produção de papel e celulose; (vi) manter a glosa de valores classificados na DACON como "encargos de amortização de edificações e benfeitorias"; (vii) reverter a glosa de valores relativos ao aproveitamento do crédito extemporâneo; (viii) manter a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício;

III - Por maioria de votos, reconheceu-se a decadência quanto aos períodos de janeiro a outubro de 2011. Vencidos, no ponto, os conselheiros Leonardo Correia Lima Macedo, relator, Charles Mayer de Castro Souza e Paulo Roberto Duarte Moreira. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira. O conselheiro Charles Mayer de Castro Souza acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. 9201/9331, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º 14-65.392 - 11ª Turma da DRJ/RPO, e-fls. 9072/9183, que julgou improcedente e manteve o crédito tributário referente ao Auto de Infração (AI) da Cofins e do PIS, incidência não-cumulativa, dos períodos de janeiro de 2011 a dezembro de 2013.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata o presente processo de Autos de Infração de fls. 6.171/6.195 por meio dos quais foram constituídos créditos tributários relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), incidência não-cumulativa, dos períodos de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, nos valores, respectivamente, de R\$ 109.012.058,28 e R\$ 23.667.091,32, totalizando R\$ 132.679.149,60 (fls. 6.194), aí incluídos os valores principais, multa de ofício no percentual de 75% e juros

de mora calculados até outubro de 2016, em razão de insuficiência de recolhimento das citadas contribuições (fls. 6.172 e 6.183).

As irregularidades constatadas foram contextualizadas no Relatório Fiscal de fls. 53/68, em que, após introdução e menção à ciência da ação fiscal, na qual foram exarados Termo de Início, Termos de Intimação e Constatação e Termos de Continuidade de Procedimento, a Fiscalização, no item 3, reporta-se à forma de tributação da contribuinte pelo Lucro Real e pelo Regime de Incidência não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, à atividade principal do sujeito passivo de fabricação de papel, aos principais produtos fabricados e comercializados e à matéria-prima básica utilizada (madeira), descrevendo que, esta além de ser adquirida de fornecedores (terceiros), é também produzida por ele para seu consumo próprio, mediante cultivo de florestas, que envolve todos os processos, desde o plantio até sua colheita.

Descreve, então, nos itens 4.1 a 4.4, ocorrências no procedimento fiscal, reportando-se à análise de informações de DACON e DCTF, demonstrativos correspondentes, e cotejamento destes dados com registros fiscal e contábil e respectivos documentos de suporte, bem como Notas Fiscais e informações complementares solicitadas à contribuinte, salientando, inclusive, que mesmo quando tais informações não estivessem demonstradas no DACON e/ou DCTF, isto não elimina a necessidade de análise dos livros, planilhas e documentos pertinentes para apuração das mesmas.

Menciona, nos itens 4.5 e 4.6, as solicitações enviadas à contribuinte de informações relacionadas com as operações formadoras da base de cálculo das contribuições (débito e crédito) e, no item 4.7, descreve a Análise dos Valores Formadores da Base de Cálculo dos Créditos que resultou em exclusões (glosas), por estarem em desacordo com o que dispõe a legislação, demonstradas em relatórios discriminados nos itens 4.8 e 4.9.

No item 4.10 descreve a Fiscalização o Procedimento adotado para a exclusão de Valores da Base de Cálculo, como segue:

4.10 – A análise das informações contidas nas planilhas apresentadas pelo Sujeito Passivo e o confronto dessas com a legislação que rege as regras para o aproveitamento dos créditos, resultou na exclusão de valores, que é o objeto da elaboração dos demonstrativos a que se referem os subitens 4.8.1 e 4.8.2 acima; a exposição dos motivos, na sequência, será feita, em separado, primeiro para as exclusões exceto as “depreciações” (subitem 4.10.1), e, sem seguida para as exclusões exclusivamente das “depreciações” (subitem 4.10.2).

4.10.1 – Em anexo, foram juntados os demonstrativos denominados “Relatório das exclusões dos valores (exceto Depreciações) utilizados como crédito na apuração das

contribuições PIS/COFINS”, elaborados por período de apuração (ver descrição das colunas no subitem 4.8.1 acima); esses relatórios são totalizados individualmente, demonstrando o total das exclusões daquele período de apuração, e, ao final de cada relatório foi elaborado o quadro “RESUMO”, onde estão demonstrados os subtotais das exclusões de cada período de apuração, individualizados pelo motivo da exclusão.

4.10.1.1 – Considerando o grande volume de informações contidas nestes relatórios e procurando tornar os demonstrativos mais práticos, criei alguns códigos para indicar os motivos das exclusões (formados por números) e outros, a título de “observação”, para procurar detalhar um pouco mais os motivos (formado por letras); os quais serão expostos e detalhados a seguir (tais códigos foram inseridos nos referidos relatórios, utilizando-se das colunas identificadas por “motivo” e “observação”).

Motivo da Exclusão	
Código	Descrição
01	Não possui relação direta com o processo produtivo
02	Utilizado na produção de bens não destinados a venda
10	Ativo Imobilizado
21	Período de Apuração Indevido
31	Fornecedor ou prestador identificado como pessoa física
41	Vedação do crédito

Observação	
Código	Descrição
AA	Acessório utilizado no transporte de produtos
AB	Material de uso e/ou consumo usado e/ou serviço prestado não envolvido no processo produtivo
AC	Material de uso e/ou consumo usado e/ou serviço prestado no cultivo de árvores
AD	Equipamentos diversos de proteção individual
AE	Movimentação interna de insumos e/ou produtos
BA	Aquisição de bem destinado ao Ativo Imobilizado
CA	Insumos, bens ou serviços adquiridos em período de apuração diferente
DA	Serviço prestado por pessoa física
EA	Aquisição de insumo com expressa vedação do crédito

No item 4.10.1.2 até o item 4.11, são expostas individualmente, cada uma dessas situações, observando que a “observação” está sempre vinculada ao mesmo “motivo.” São relacionados nove motivos de exclusões (fls. 58/64), que ensejaram demonstrativo de fls. 84/6140 designado Relatório das exclusões dos valores (exceto Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS, como segue:

PRIMEIRA EXCLUSÃO (01XAA)

4.10.1.2.1 – Sob essa combinação de códigos foram excluídos valores referente a aquisições de “paletes”, “estrados” e/ou similares, cuja utilização destes, é servir de acessório para o transporte de produtos, na acomodação ou manuseio da carga; foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando por entender que sua utilização não possui relação direta com o processo produtivo e que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza.

SEGUNDA EXCLUSÃO (01XAB)

4.10.1.2.2 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições e/ou prestações diversas, por exemplo, como “mochila com rodinhas” (em 02/2011), “churrasqueira a bafo” (em 02/2011), “escada banqueta com 3 degraus” (em 05/2011), “bandeira do Brasil” (em 05/2012), “vacinação contra gripe” (em 05/2012), “ginástica laboral” (em 10/2012), “serviço técnico de segurança” (em 10/2012), “auditoria no restaurante” (em 07/2013), “construção e manutenção de estradas” (em 07/2013), “cascalho e regularização de estrada” (em 07/2013), e, outros; foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados como insumos” e/ou “serviços utilizados como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando por entender que sua utilização não possui relação direta com o processo produtivo e que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza.

4.10.1.2.2.1 – Os períodos de apuração inseridos após cada exemplo acima, servem apenas como uma referência (para localização do produto e/ou serviço descrito), aquisições da mesma natureza (mesmo produto e/ou mesmo serviço) aconteceram também em outros diversos períodos apuração.

TERCEIRA EXCLUSÃO (0IXAD)

4.10.1.2.3 – Sob essa combinação de códigos foram excluídos valores referente a aquisições de “máscara para solda”, “calça para eletricista”, “luva de nylon”, “luva de raspa”, “avental de raspa”, “protetor auditivo de espuma”, “capacete branco”, “óculos de segurança com lente incolor”, “bota PVC preta”, “respirador semi facial”, e/ou outros similares, cuja utilização destes, é servir de segurança individual para os funcionários (trabalhadores); foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando por entender que sua utilização não possui relação direta com o processo produtivo e que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza.

QUARTA EXCLUSÃO (0IXAE)

4.10.1.2.4 – Sob essa combinação de códigos foram excluídos valores referente a prestações de serviços como “movimentação interna de resíduos”, “movimentação interna de madeira”, “movimentação interna de produtos”, “movimentação na área de expedição”, e outras prestações similares; foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “serviços utilizados como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando por entender que não possui relação direta com o processo produtivo e que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em prestações dessa natureza.

QUINTA EXCLUSÃO (01XAC)

4.10.1.2.5 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições e/ou prestações diretamente relacionadas com o cultivo de árvores (inclusive mudas de eucalipto), cujo destino dessa madeira é servir de insumo (matéria prima) para a produção de papel e celulose, que é o objeto principal do Sujeito Passivo; por “cultivo de árvores”, entenda-se como todo o processo produtivo da mesma, desde o plantio até o corte; foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados como insumos” e/ou “serviços utilizados como insumos”, classificação esta que estou descharacterizando, uma vez que tais aquisições e/ou prestações destinam-se a produção de bens não destinados a venda.

4.10.1.2.5.1 – Os Incisos II, dos Artigos 3º, da Lei nº 10.637 de 30/12/2002 e da Lei nº 10.833 de 29/12/2003, tratam da admissibilidade do desconto dos créditos, quando da aquisição de bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados a venda; friso que, os itens ora excluídos tratam de aquisições e/ou prestações que destinam-se a produção de bens não destinados a venda.

SEXTA EXCLUSÃO (01XBA)

4.10.1.2.6 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições e/ou prestações, que foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “encargos de amortização de edificações e benfeitorias”, esses valores foram utilizados como base de cálculo para aproveitamento dos créditos, pelo valor integral da aquisição ou da prestação e na data desta (aquisição ou prestação); há previsão legal para o aproveitamento de créditos nestes casos, porém, isso deve ocorrer não pelo seu valor integral de aquisição ou de prestação, mas em parcelas mensais e somente à partir da data da conclusão da obra.

4.10.1.2.6.1 – Com referência e esta previsão legal para o aproveitamento de créditos a título de “encargos de amortização de edificações e benfeitorias”, transcrevo abaixo, o disposto no Artigo 6º da Lei nº 11.488 de 16/06/2007.

Lei nº 11.488 de 15/06/2007

“(…)

Capítulo II – Do Desconto de Créditos da Contribuição PIS/PASEP e da COFINS de Edificações

Artigo 6º - As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que tratam o Inciso VII do caput do

Artigo 3º da Lei nº 10.637 de 30/12/2002 e o Inciso VII do caput do Artigo 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Parágrafo 1º - Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do Artigo 2º da Lei nº 10.637 de 30/12/2002, ou do Artigo 2º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação

(...)

Parágrafo 5º - O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 01/01/2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

Parágrafo 6º - Observado o disposto no Parágrafo 5º deste artigo, o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra.”

SÉTIMA EXCLUSÃO (1IXBB)

4.10.1.2.7 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições e/ou prestações diversas, as quais constatei referirem-se a períodos de apuração diferentes (anteriores) daqueles declarados pelo Sujeito Passivo, ou seja, o período (mês/ano) da aquisição ou da prestação, não corresponde ao período em que foram considerados como formadores da base de cálculo para o aproveitamento do crédito, essa constatação pode ser verificada pela data (dia/mês/ano) constante da coluna “data” do demonstrativo (em anexo) a que se refere o subitem 4.8.1 acima.

4.10.1.2.7.1 – Tal procedimento adotado pelo Sujeito Passivo, contraria o disposto no Parágrafo 1º do Artigo 3º da Lei nº 10.637 de 30/12/2002 e da Lei nº 10.833 de 29/12/2003, sem prejuízo do Parágrafo 4º, conforme transcrita a seguir.

...

OITAVA EXCLUSÃO (3IXDA)

4.10.1.2.8 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a prestações, as quais constatei que os prestadores informados pelo Sujeito Passivo, tratam-

se de pessoas físicas, estando em desacordo com o disposto no Inciso I, do Parágrafo 2º, do Artigo 3º, da Lei nº 10.637 de 30/12/2002 e da Lei nº 10.833 de 29/12/2003, como transscrito a seguir:

...

4.10.1.2.8.1 – Para melhor esclarecimento, a seguir identifico (por período de apuração) as pessoas físicas a que se referem tais exclusões.

Ver imagens no documento original da DRJ

NONA EXCLUSÃO (01XEA)

4.10.1.2.9 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições de “aparas de papel”, classificados sob o código NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul (tabela TIPI) 4707.10.00, foram classificadas pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados como insumos”, tais aquisições tem vedação expressa de aproveitamento do crédito, nos termos do Artigo 47 da Lei nº 11.196 de 21/11/2005, conforme transscrito a seguir:-

....

Na sequência, aborda a Fiscalização exclusões relativas a Depreciações como segue:

4.10.2 – Em anexo, foram juntados os demonstrativos denominados “Relatório das exclusões dos valores (exclusivamente Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS”, elaborados por período de apuração (ver descrição das linhas no subitem 4.8.2 acima); esses relatórios são totalizados por período de apuração (mês/ano), demonstrando o total das exclusões de cada um deles, e, o procedimento adotado para o desenvolvimento dos trabalhos será exposto em seguida.

4.10.2.1 – Observo que, o motivo das exclusões foi o aproveitamento de valores fora do período devido, ou seja, foram considerados valores a título de base de cálculo em número de parcelas superior a 48 (quarenta e oito); com relação ao mencionado número de parcelas (48 – quarenta e oito), é oportuno fazer as colocações dos subitens seguintes.

4.10.2.1.1 – A legislação prevê, opcionalmente, o aproveitamento do crédito a título de “depreciação”, apropriando mensalmente, o valor equivalente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor da aquisição; transcrevo a seguir o Parágrafo 14 do Artigo 3º, e o Inciso II do Artigo 15, da Lei nº 10.833 de 29/12/2003.

Lei nº 10.833 de 29/12/2003

“(…)

Artigo 3º -

(…)

Parágrafo 14 – Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o Inciso III do Parágrafo 1º deste Artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas no caput do Artigo 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(…)

Artigo 15 – Aplica-se às contribuições para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637 de 30/12/2002, o disposto:-

(…)

Inciso II – nos Incisos VI, VII e IX do caput e nos Parágrafos 1º e 10 a 20 do Artigo 3º desta Lei;”

4.10.2.1.2 – Transcrevo a seguir o que dispõe os Artigos 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 457 de 17/10/2004.

IN/SRF nº 457 de 17/10/2004

“Artigo 1º - As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a COFINS, em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 01/05/2004, observado no que couber, o disposto no Artigo 69 da Lei nº 3.470/1958, e no Artigo 57 da Lei nº 4.506/1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa.

Parágrafo 1º - Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil, nos termos da Instrução

Normativa SRF nº 162 de 31/12/1998, e nº 130 de 10/11/1999.

Parágrafo 2º - Opcionalmente ao disposto do Parágrafo 1º, para fins de apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor da aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I – 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II – 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955 de 15/01/2004, e nº 5.173 de 06/08/2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222 de 30/09/2004, adquiridos a partir de 01/10/2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

Parágrafo 3º - Fica vedada a utilização de créditos;

I – sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do Artigo 313 do Decreto nº 3.000 de 26/03/2006, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e

II – na hipótese de aquisição de bens usados.

Artigo 2º - Os créditos de que trata o Artigo 1º devem ser calculados mediante aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a contribuição PIS/PASEP e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a COFINS sobre o valor:

I – dos encargos de depreciação incorridos no mês, apurados na forma do Parágrafo 1º do Artigo 1º;

II – de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do Inciso I do Parágrafo 2º do Artigo 1º; ou

III – de 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do Inciso II do Parágrafo 2º do Artigo 1º.

Parágrafos 1º - No cálculo dos créditos de que trata este artigo não podem ser computados os valores decorrentes da reavaliação de máquinas, equipamentos e edificações.

Parágrafo 2º - Na data da opção de que tratam os Incisos I e II do Parágrafo 2º do Artigo 1º, em relação aos bens neles referidos, parcialmente depreciados, as alíquotas de que trata o caput devem ser aplicadas, conforme o caso, sobre a parcela correspondente a 1/48 ou a 1/24 do seu valor residual.”

4.10.2.1.3 – Em correspondência enviada pelo Sujeito Passivo, datada de 15/12/2015 (quando do encaminhado de planilhas solicitadas através do Termo de Constatação Fiscal nº 001), fica evidenciado a opção do Sujeito Passivo, quanto ao cálculo dos créditos, a título de “depreciação”, em parcelas mensais correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor da aquisição, conforme transrito a seguir.

Correspondencia de 15/12/2015

Parágrafo 4º da Folha 2

(...)

Ademais, na planilha que segue anexa, e nas respectivas abas com cada mês de competência de forma segregada, constam todos os bens incorporados ao ativo imobilizado da International Paper do Brasil Ltda cujos valores foram utilizados, na ordem de 1/48, para a formação dos créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo a que se a referida empresa fazia jus, por suporte na legislação atinente a matéria.”

4.10.2.2 – Feita a constatação, que motivou tais exclusões, conforme exposto no subitem anterior, elaborei o quadro a seguir, para melhor entendimento, onde, considerando o período de apuração (mês/ano) sob análise, retroagi 48 (quarenta e oito) meses, definindo dessa forma, a partir de qual mês (período inicial) o Sujeito Passivo tem o direito ao aproveitamento do crédito referido, sendo:

Mês/Ano	
Período de Apuração sob análise	Período inicial para aproveitamento
01/2011	02/2007
02/2011	03/2007
03/2011	04/2007
04/2011	05/2007
05/2011	06/2007
06/2011	07/2007
07/2011	08/2007
08/2011	09/2007
09/2011	10/2007
10/2011	11/2007
11/2011	12/2007
12/2011	01/2008
12/2013	01/2010

4.10.2.2.1 – Observo que, o quadro acima foi elaborado, inserindo apenas os períodos de apuração em que foram apropriados valores para aproveitamento dos créditos.

4.10.2.2.2 – Dessa forma, o anexo elaborado para demonstrar tais exclusões, denominado “Relatório das exclusões dos valores (exclusivamente Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS” (ver subitem 4.10.2 acima), demonstram individualmente, para cada período de apuração sob análise, os períodos anteriores ao período inicial para aproveitamento dos créditos e os valores (totalizados) apropriados pelo Sujeito Passivo, os quais considerei

indevidos, por excederem ao limite máximo de 48 (quarenta e oito parcelas).

4.10.2.3 – Quanto ao formato do anexo denominado “Relatório das exclusões dos valores (exclusivamente Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS” (ver subitem 4.10.2 acima), este, foi elaborado para demonstrar, passo a passo, o cálculo das exclusões; no subitem item 4.8.2 acima, fiz referência à cada uma das linhas do referido demonstrativo e o seu conteúdo.

4.11 – Até aqui, encontram-se elaborados os anexos denominados “Relatório das exclusões dos valores (exceto Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS” e “Relatório das exclusões dos valores (exclusivamente Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS”, demonstrando os valores apurados, considerados como a base de cálculo, que serão objeto de exclusão dos valores apresentados pelo Sujeito Passivo, constantes daquele demonstrativo denominado “Composição da Base de Cálculo dos Créditos”.

DA TOTALIZAÇÃO DOS VALORES EXCLUÍDOS

4.12 – Em seguida passo a tratar da totalização desses valores (base de cálculo), constantes dos anexos acima citados e que serão objeto de exclusão, sobre os quais serão apuradas as contribuições devidas ao PIS e a COFINS; foi elaborado o anexo denominado “Resumo das exclusões dos valores utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS” [fls. 6147/6149], onde, no primeiro quadro “Exclusões” estão demonstrados os valores (base de cálculo) das exclusões, transcritos dos anexos referidos no subitem 4.11 acima, e, no segundo quadro “Contribuições” estão demonstrados os valores das contribuições, calculadas à alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, referente ao PIS e à COFINS.

DA PROPORCIONALIDADE (EM RELAÇÃO À RECEITA) DOS VALORES EXCLUÍDOS

4.13 – O anexo acima mencionado [fls. 6150/6152], denominado “Resumo das exclusões dos valores utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/PASEP”, demonstra, no segundo quadro “Contribuições” o valor destas contribuições, apuradas sobre o montante das exclusões, sendo o resultado de tudo o que foi tratado até o momento, tais valores representam (por período de apuração) o crédito tributário apurado; para a conclusão dos trabalhos e o tratamento a ser dado a este crédito tributário, será necessário observar a proporcionalidade destes créditos em relação a natureza das receitas auferidas em cada período de apuração.

4.13.1 – Para este procedimento deve-se observar que tais exclusões ocorreram sobre créditos cuja origem é classificada como “créditos decorrentes de aquisições no mercado interno”, e, atrelada a essa origem, foram constatados os seguintes tipos de crédito “vinculado à receita tributada no mercado interno”, “vinculado à receita não tributada no mercado interno” e “vinculado à receita de exportação”; de acordo com as informações extraídas do DACON (relacionadas com as receitas), essa proporcionalidade ficou distribuída, conforme demonstrado no anexo denominado “Demonstrativo da proporcionalidade do Tipo de Crédito em relação à sua Origem (Receita) ”.

4.13.1.1 – Tal anexo demonstra, por período de apuração:- a) no quadro “Receita (R\$)”, o montante das receitas (extraídas do DACON), de acordo com a classificação “com incidência”, “sem incidência” e “exportação”; b) no quadro “Receita (%)”, o percentual das receitas informadas no quadro anterior; e, c) no quadro “Contribuições”, o valor das exclusões (objeto deste procedimento fiscal), distribuídas proporcionalmente à classificação das receitas.

4.13.2 - O rateio das exclusões proporcionalmente a classificação das receitas, é necessário a determinação desses valores, para a verificação de possíveis saldos credores (disponíveis) das contribuições (PIS e COFINS), de acordo com o tipo de crédito e o aproveitamento de ofício, se for o caso, antes da lavratura de auto de infração para o lançamento desse crédito.

4.13.2.1 - Para esse procedimento, elaborei o anexo denominado “Demonstrativo do Rateio das Exclusões (Aproveitamento de Ofício do Saldo Credor e/ou Lançamento)”, este anexo demonstra, por período de apuração, por contribuição e por tipo de crédito (valores transcritos do anexo a que se refere o subitem 4.13.1, e, ver a letra “c” do subitem 4.13.1.1):- a) o valor das exclusões, que será objeto de aproveitamento de ofício (quando houver saldo credor disponível) ou de lançamento (inclusão em auto de infração); b) o valor das exclusões que será objeto de aproveitamento de ofício, em razão da existência de saldo credor disponível (neste caso, observar os anexos denominados “Controle de Crédito – Aproveitamento de Ofício de Valores Apurados em Ação Fiscal (SCC/SIEF)”; e, c) o valor das exclusões que será objeto de lançamento e incluído em auto de infração (neste caso não havia saldo credor disponível para o aproveitamento de ofício, ou este saldo não era suficiente).

4.13.2.1.1 – Para os casos em que houve aproveitamento de ofício (letra “b” do subitem anterior), foi elaborado o anexo denominado “Controle de Crédito – Aproveitamento de Ofício de Valores Apurados em Ação Fiscal

(SCC/SIEF)", que demonstra, por período de apuração, o saldo credor disponível e a sua utilização, inclusive os valores aproveitados de ofício, demonstrando mês a mês em que a utilização ocorreu.

4.13.2.1.1 – Observar que o aproveitamento de ofício foi possível, em alguns períodos de apuração, apenas para as exclusões atreladas ao tipo de crédito "vinculado à receita de exportação", para os demais tipos de créditos, não havia, em nenhum dos períodos de apuração, saldo credor disponível para este aproveitamento.

4.13.3 – Verificados os casos em que havia a possibilidade de aproveitamento de ofício de possíveis saldos credores disponíveis, conforme exposto acima e demonstrado nos anexos elaborados, volto a referir-me ao anexo denominado "Demonstrativo do Rateio das Exclusões (Aproveitamento de Ofício do Saldo Credor e/ou Lançamento)", onde demonstra, por período de apuração, por contribuição e por tipo de crédito, os valores que foram objeto de aproveitamento de ofício e os valores que serão objeto de lançamento e incluídos em auto de infração, demonstrando inclusive, a totalização (somatório das exclusões por tipo de crédito) dos valores que serão objeto de lançamento (linhas "(=) Lançamento Total").

4.14 – Assim, devidamente apurados os valores das exclusões dos créditos apresentados pelo Sujeito Passivo, com o aproveitamento de ofício de saldos credores disponíveis, concluo a apuração do saldo final das referidas contribuições.

Tece considerações finais (item 5), identifica o crédito tributário (item 6) individualiza as contribuições lançadas (item 7), faz referência à expressão monetária (item 8), à fundamentação legal (item 9), à multa aplicada (item 10) e a prazos para pagar ou impugnar (item 11).

Acompanham o Relatório Fiscal:

Demonstrativo das Informações Constantes no DACON – Base de Cálculo – Débito / Crédito / Apuração PIS e Apuração COFINS	Fls. 69/80
Demonstrativo das Informações Constantes na DCTF – PIS/COFINS	Fls. 81/83
Relatório das exclusões dos valores (exceto Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS	Fls. 84/6140
Relatório das exclusões dos valores (exclusivamente Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS	Fls. 6141/6143
Resposta a Termo de Constatação	Fls. 6144/6146

Resumo das exclusões dos valores utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS	Fls. 6147/6149
Demonstrativo da proporcionalidade do Tipo de Crédito em relação à sua Origem (Receita)	Fls. 6150/6152
Controle de Crédito – Aproveitamento de Ofício de Valores Apurados em Ação Fiscal (SCC/SIEF) PIS e COFINS	Fls. 6153/6170

Conforme fl. 6196, a contribuinte teve ciência dos documentos ali relacionados (entre os quais o Relatório Fiscal, todos os seus anexos e Autos de Infração) por meio de sua Caixa Postal na data de 07/11/2016.

À fl. 6200 consta solicitação de juntada em 06/12/2016, de Impugnação de fls. 7227/7279, acompanhada de documentos, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Registra a tempestividade de sua defesa, expõe que o lançamento se deu com base tão somente no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais ("DACON") da Impugnante e em planilhas com a relação dos créditos apropriados, sem analisar quaisquer novos documentos e/ou quaisquer esclarecimentos.

Relaciona motivos da glosa e defende que a autuação não pode prosperar primeiramente em razão de nulidade, sob o argumento de que a Autoridade Fiscal deixou de solicitar documentos e esclarecimentos hábeis a demonstrar a legitimidade dos créditos, tendo se limitado a analisar o DACON e "presumir" que determinados créditos contidos em planilhas entregues pela Impugnante não seriam legítimos, invertendo o ônus da prova de maneira ilegal. Isto se fez no intuito de tentar evitar o transcurso do prazo decadencial.

Entende que parte dos valores cobrados relativos ao ano-calendário de 2011, foram abrangidos pela decadência, pois, como reconhecido pela d. Autoridade Fiscal no Relatório Fiscal, houve recolhimentos de PIS e COFINS nesse ano-calendário, de modo que aplicável ao caso o prazo quinquenal contido no artigo 150, § 4º do CTN.

No mérito, assevera que será demonstrado que os bens e serviços que originaram os créditos são legítimos e foram apropriados de acordo com a legislação de regência.

Para defender a ocorrência de nulidade reporta-se a intimações e respostas formalizadas no curso do procedimento fiscal e assevera que todos os questionamentos fiscais foram sobre os valores dos créditos de PIS e COFINS aproveitados, jamais acerca de sua natureza. Em nenhum momento do procedimento fiscalizatório a Impugnante foi intimada a esclarecer a natureza de suas atividades ou a razão de apropriação de tais créditos. Assevera que se a d. Autoridade Fiscal tivesse compreendido como funciona o seu cultivo de árvores e o processo fabril de papel, embalagens e celulose, evidentemente teria compreendido o motivo pelo qual a Impugnante os classificou como seus insumos. E continua:

40. Não é demais salientar que as planilhas indicativas dos créditos apropriados apresentadas pela Impugnante não são documentos oficiais e nem sequer podem ser analisadas de forma isolada para a conferência da efetiva legitimidade dos créditos de PIS e COFINS da Impugnante, relacionadas ao período compreendido entre janeiro de 2011 e dezembro de 2013, devendo ser analisadas em conjunto com os demais documentos contábeis e fiscais da Impugnante.

Acrescenta que:

48. Não só faltou o trabalho investigatório, elemento indispensável ao lançamento, mas a própria narrativa do relatório é equivocada e desorganizada, o que também adiciona ônus ao trabalho de defesa, exemplificando mediante as alegações seguintes:

49. A “quinta exclusão” contida no Auto de Infração refere-se a “material de uso e/ou consumo usado e/ou serviço prestado no cultivo de árvores”. Nesse item deveriam ser encontradas todas as glosas relativas a bens e/ou serviços relacionados ao cultivo de árvore.

50. Contudo, dentro da “segunda exclusão” do Auto de Infração “material de uso e/ou consumo usado e/ou serviço prestado não envolvido no processo produtivo”), há inúmeros bens e serviços relacionados com o cultivo, tais como “análise foliares”. Confira-se

05/2011	01/05/2011	3296	16075	10.329.158/0001-63	502,48	Analise foliares completa
---------	------------	------	-------	--------------------	--------	---------------------------

51. Há, ainda, dentro dessa mesma exclusão (“segunda exclusão” - “material de uso e/ou consumo usado e/ou serviço prestado não envolvido no processo produtivo”), itens relativos à movimentação interna de produtos (“quarta exclusão” – “movimentação interna de insumos e/ou produtos”). Veja-se:

05/2013	15/05/2013	96	6651	03.203.556/0005-05	91.290,95	LOTRANS - PREST. SERV. MOV. EQPTOS E MAT
---------	------------	----	------	--------------------	-----------	--

52. Ainda, há bens utilizados no transporte de produtos (arames galvanizados) que, assim como pallets/paletes, tampas e estrados, contidos na primeira exclusão, são bens utilizados no transporte de produtos e, portanto, insumos da Impugnante:

04/2011	29/04/2011	436	5540	02.306.177/0001-46	29.628,77	ARAME GALVANIZADO BWG 14 -MORLAN - AMT 8
---------	------------	-----	------	--------------------	-----------	--

Argumenta ter sido a autuação apressada, contendo bens e serviços cujos créditos glosados não correspondem à acusação a eles vinculada, dificultando o processo de defesa e contrariando os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Expõe que as planilhas elaboradas pela Fiscalização não permitem a compreensão da acusação de forma clara. Questiona a inexistência no Auto de Infração de relação dos valores envolvidos em cada exclusão, até mesmo de modo a permitir que ela eventualmente venha a pagar algum crédito que, por hipótese, pudesse entender ter se apropriado de forma indevida. Acrescenta que, tendo em vista que tais planilhas estão em formato “pdf”, a Impugnante nem sequer consegue realizar “filtros” para verificar as quantias de cada glosa por mês de autuação.

Classifica o trabalho fiscal de manifestamente nulo, pois violou, flagrantemente, o artigo 142 do CTN, que dispõe que o lançamento configura atividade plenamente vinculada e obrigatória, que deve ser realizada pela Fiscalização de forma

minuciosa, direcionada, focada, ou seja, realmente orientada à obtenção da liquidez e certeza com relação ao fato constitutivo da pretensão fiscal.

Transcreve excertos doutrinários, reporta-se a entendimento do CARF e expõe que:

66. ... os lançamentos contábeis e fiscais fazem prova da certeza e da liquidez dos créditos de PIS e COFINS, cabendo à d. Fiscalização o ônus de provar se existe alguma falha em tais lançamentos. Se não o faz a d. Fiscalização DEVE acatar as informações que amparam a legitimidade dos créditos. O que se vê é o exercício de glosa. Só isso.

No mérito discorre acerca da atividade desenvolvida pela Impugnante, seus principais produtos e seu processo produtivo (fls. 6215 a 6226), bem como sobre seu entendimento de que é equivocado e ilegal (porque contrário ao conceito reconhecido pela jurisprudência - administrativa e judicial) - o conceito de insumo previsto nas IN's nº 247/02 e 404/04 adotado pela Fiscalização /(fls. 6227/ 6232) e passa a questionar as glosas.

Informa que, diante da existência de diversos itens na autuação, não seguirá a ordem das glosas contidas no Relatório Fiscal, mas sim a ordem do seu processo produtivo, a fim de facilitar a compreensão das razões de defesa.

Inicia abordando Bens e serviços utilizados no cultivo de árvores (quinta exclusão). Argumenta ser entendimento pacífico do CARF que os insumos utilizados na fase agrícola do processo produtivo geram direito de crédito de PIS e COFINS, nos termos do art. 30, inc. II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Defende a impossibilidade de vedação do crédito em relação à fase agrícola do processo produtivo, expondo que:

- Os insumos atrelados à fase produtiva de cultivo de árvores são bens essenciais e necessários à produção do papel, pelo fato de estarem relacionados à produção da madeira que representa a principal matéria-prima da Impugnante

- A d. Autoridade Fiscal realizou o fracionamento das atividades realizadas pela Impugnante entre atividades agrícolas (relacionadas ao cultivo de árvores) e as atividades industriais (fabricação de papel, celulose e produtos conexos) e, entendeu que apenas os insumos relacionados às atividades industriais garantiriam o direito de crédito de PIS e COFINS por se relacionarem ao produto final destinado à venda (papel e celulose).

- A atividade de cultivo das árvores constitui atividade meio e essencial para desenvolvimento da atividade fim da Impugnante - produção de papel e celulose. O próprio

objeto social da Impugnante expressamente prevê a realização de atividades relacionadas ao cultivo de árvores.

- Não há na legislação que regula o PIS e a COFINS qualquer vedação à apropriação de créditos oriundos dos insumos aplicados na etapa agrícola de produção de matéria-prima utilizada na etapa industrial ("insumos dos insumos").

- Interpretando-se o art. 3º, inc. II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que está garantido o direito de apuração de crédito de PIS e COFINS em relação aos insumos aplicados e essenciais nas atividades necessárias à "produção" do papel e celulose, tais como as atividades de cultivo das árvores e atividades fabril.

- A atividade agrícola é definida pela Lei nº 8.171 de 17 de janeiro de 1991 ("Lei nº 8.171/91), que dispõe sobre a política agrícola nacional, como a produção dos produtos subprodutos e derivados, serviços e insumos florestais.

- A Impugnante é considerada uma agroindústria e, de acordo com a Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 ("Lei nº 8.212/1991") a agroindústria é entendida como atividade econômica de industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

- A própria legislação federal define agroindústria como uma atividade econômica que tem por característica a "industrialização de produção própria", o que demonstra que atividade agrícola gera direito de crédito por ser parte de um processo produtivo único.

- Não se mostra congruente o raciocínio da d. Autoridade Fiscal, na medida em que reconhece que os insumos atrelados ao cultivo de árvores gerariam direito de crédito aos contribuintes pessoas jurídicas que apenas realizam essa atividade, uma vez que a madeira seria vendida, mas não gerariam direito de crédito aos contribuintes que também realizam a industrialização da madeira. É flagrante a violação à isonomia tributária.

Reporta-se a julgamentos no CARF e na CSRF para amparar sua tese.

Sob o título Os insumos glosados pela d. Fiscalização em relação ao cultivo de árvores, alega que a Fiscalização não trouxe qualquer discussão quanto à pertinência/essencialidade de insumos específicos para o desenvolvimento das atividades agrícolas de cultivo de árvores, tendo firmado sua acusação, exclusivamente, no argumento genérico de que esses bens não seriam utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Discorre acerca do processo produtivo desde o plantio até a colheita: a) Serviços e produtos relacionados ao viveiro; b) Serviços de silvicultura contratados para manutenção das florestas; c) Serviços relacionados à manutenção do maquinário utilizado no cultivo de árvores; d) Serviços de transportes diversos utilizados como insumos, tais como serviços de

transporte da madeira até a fábrica. (fls. 6241/6249), para defender o correspondente direito ao crédito.

Questiona a glossa relacionada a acessórios utilizados no transporte de produtos (primeira exclusão), expondo que a Fiscalização glosou créditos de aquisições de "paletes", "estrados", "tampas fumigadas" e/ou similares, cuja utilização é servir de acessório para o transporte de produtos, na acomodação ou transporte de carga, sob a alegação de que, apesar de terem sido classificados como "bens utilizados como insumos" no DACON da Impugnante, sua utilização não possuiria relação direta com o processo produtivo e não haveria previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza.

Descreve o necessário cuidado no manuseio dos produtos fabricados para concluir que os itens glosados são essenciais ao processo produtivo da Impugnante, na medida em que, sem eles, o produto final, especialmente o papel, não será entregue em condições de uso. Entende que são incontestavelmente seus insumos e, assim, devem gerar direito de créditos de PIS e COFINS. Reporta-se a julgados do CARF e a decisão do STJ.

Acerca de Aquisições e prestações diversas (segunda exclusão), expõe que:

- na segunda exclusão do Auto de Infração, afirmou ter glosado créditos relativos a aquisições e/ou prestações diversas, sob a alegação de que, apesar de terem sido classificados como "bens utilizados como insumos" no DACON da Impugnante, sua utilização não possuiria relação direta com o processo produtivo e não haveria previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza.

Reclama, nesse item, que ao se analisar as planilhas apresentadas pela d. Autoridade Fiscal para embasar a autuação, verifica-se a existência de diversos bens e insumos que não possuem qualquer relação um com o outro, tais como terraplenagem, equipamento de proteção individual e tratamento de esfuentes, de modo que a Impugnante sequer consegue compreender, com precisão, a motivação dessa acusação. Mas que dentro dessa exclusão existem inúmeros bens e serviços que são incontestes insumos à produção da Impugnante e, portanto, jamais deveriam ter seus créditos glosados. Aborda, então, de forma exemplificativa, sete itens como segue:

(i) conserto de máquinas/veículos utilizados no cultivo (fl. 6254): alega referir-se a atividades agrícolas que deveriam integrar a quinta exclusão do relatório fiscal, reportando-se às razões de defesa correspondentes a tal item as quais reitera.

(ii) Terraplenagem (fl. 6255): alega que grande parte dos insumos glosados se referem a serviços de terraplanagem,

relacionados a atividades agrícolas objeto de glosa no item “quinta exclusão”, sendo essenciais à atividade agrícola da Impugnante, conforme já reconhecido pelo CARF (cita acórdão).

(iii) Bens utilizados no transporte de produtos - bens para proteger a celulose (fls. 6256/6257):

alega que dessa glosa constam arames galvanizados sob a alegação genérica de que eles não teriam relação direta com o seu processo produtivo, mas que são utilizados para enfardar a celulose e, assim, necessários para proteger a celulose em fardos para sua posterior comercialização, em perfeitas condições, caracterizando-se como insumos essenciais ao processo produtivo e ensejando crédito das contribuições.

(iv) Manutenção de equipamentos da fábrica (fl. 6257): reporta-se à glosa de manutenção de sua caldeira de recuperação, alegando sua essencialidade no processo produtivo e que caso a d. Autoridade Fiscal tivesse intimado a Impugnante a esclarecer o porquê de ter se creditado de tais serviços, teria constatado, facilmente, que esses serviços são essenciais ao seu processo produtivo, pois são necessários à manutenção de seu maquinário em perfeitas condições de funcionamento, ensejando possibilidade de crédito como já reconhecido pelo CARF.

(v) Equipamento de proteção individual – EPI (fl. 6258): reporta-se à glosa referente a coturno motosserista, alegando ser essencial para sua segurança e de uso obrigatório nos termos da Norma Regulamentadora 6 ('NR- 6") do Ministério do Trabalho, sendo, portanto, insumos da Impugnante e, assim, devem gerar direito de crédito.

(vi) Tratamento de esfluentes (fl. 6258): reporta-se à glosa de Exame bacteriológico de Águas, faz referência a etapas do processo produtivo e alega que em todo ele há uso constante da água, motivo pela qual ela é claramente seu insumo, ensejando direito a crédito como reconhecido pelo CARF em decisão que menciona. Alega também que dentro desse item há inúmeros bens e serviços sem relação entre si, e em relação aos quais a Impugnante não comprehendeu a razão de serem simplesmente glosados, com consequente inversão do ônus da prova.

(vii) Serviços de Armazenagem/Logística (fls. 6260): alega que serviços de armazenagem, logística e movimentação referentes às glosas eram prestados, à época dos fatos geradores, pela empresa LOTRANS, reporta-se ao contrato formalizado e alega que os serviços de movimentação, transferência e de logística interna objeto das glosas nesse item, correspondem aos serviços de movimentação interna de produtos prestados pela empresa LOTRANS. E, conforme será demonstrado no tópico relativo à glosa vinculada aos serviços de movimentação de produtos e matéria-prima (quarta exclusão da autuação), trata-se de serviços essenciais para realização do processo produtivo da Impugnante e, não há dúvida de que são efetivamente insumos e, assim, devem gerar direito de crédito. Acrescenta que por meio da realização dos serviços de armazenagem e logística interna, a empresa LOTRANS controla o estoque dos produtos da Impugnante, conforme foto que apresenta e, por isso, geram

direito de credito de PIS e COFINS, nos termos do inciso IX dos arts. 3º das Leis no. 10.637/02 e 10.833/03. E, ainda que assim não se admita, esses serviços são insumos essenciais ao processo produtivo da Impugnante, gerando direito a crédito.

Reporta-se, novamente, a Equipamentos de Proteção Individual (terceira exclusão) (fl. 6263), faz menção ao artigo 7º, inciso XXII, da Constituição Federal, e aos artigos 158 e 166 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT e à NR-6 e Norma Regulamentadora nº 01 e defende, em síntese, que a Impugnante não pode realizar seu processo produtivo de "indústria pesada", sem que seus funcionários utilizem equipamentos de proteção individual. Isso está comprovado pelo laudo anexo e, ainda, nas metas institucionais de risco 0 (zero) da Impugnante. Cita julgados do CARF.

Quanto a Serviços de movimentação (quarta exclusão) (fls. 6269), alega que apesar da patente nulidade do item em referência, pois não foram demonstrados os motivos pelos quais os serviços de movimentação não estariam relacionados ao processo produtivo da Impugnante, busca demonstrar que mencionados serviços são essenciais ao processo de fabricação do papel e celulose, pois esse dentro do complexo industrial da Impugnante depende constantemente da movimentação interna da matéria-prima e produtos químicos para o pleno funcionamento das máquinas e a produção do papel e celulose.

Apresenta fotos objetivando demonstrar que necessita constantemente movimentar internamente a matéria-prima. Também se refere à necessidade de movimentar produtos para que sejam estocados, e ainda movimentar resíduos e informa contratar empresas terceirizadas que trabalham em conjunto com ela na planta da fábrica de papel e celulose para a realização dos serviços de movimentação interna (de produtos, madeira, resíduos e expedição). Menciona contrato com a Lotrans para execução de serviços de logística e busca fazer uma analogia com a apropriação de créditos de PIS e COFINS nas operações de frete entre estabelecimentos da mesma empresa. Em suas palavras: se a despesa foi incorrida dentro do contexto do processo produtivo da empresa é passível de apropriação de crédito nos termos do inciso II, dos artigos 3ºs das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, e menciona julgados do CARF.

Acerca de serviços prestados por pessoas físicas (oitava exclusão), argumenta que como se verifica da atuação, teriam sido prestados pelas seguintes pessoas físicas: João Luiz Jordão; Francisco Lino Silvério; Sergio Constantino Wacheleski; e Fabio Eduardo Togni, imputação que reputa precária pois ao se analisar, contudo, as Notas Fiscais relacionadas nesse item da autuação, o que se verifica é que, em verdade, há serviços prestados por pessoas jurídicas - microempresas -, e não por pessoas físicas, como alega a d. Autoridade Fiscal. Reproduz uma Nota Fiscal e reporta-se a Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 26/09/2007 que dispõe sobre o desconto de créditos da

PIS e Cofins calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional. Acrescenta que, apesar de a glosa decorrer do fato de os serviços relacionados terem sido prestados "supostamente" por pessoas físicas, o que, como visto, não ocorreu, o fato é que tais créditos são plenamente legítimos também em razão da sua natureza – insumos, por referirem- se à prestação de serviços de manutenção das máquinas e equipamentos agrícolas da Impugnante, motivo pelo qual é inconteste a possibilidade de sua apropriação (fls. 6278).

- No item IV.3 de sua defesa (fl. 6279) assevera que os créditos relacionados aos bens e serviços glosados foram corretamente apropriados e seu aproveitamento está em perfeita consonância com as normas vigentes e, como alínea "A" aborda a sexta exclusão – ativo imobilizado, alegando que:

- afirma a d. Autoridade Fiscal que somente haveria previsão legal para o aproveitamento de créditos decorrentes de "encargos de amortização de edificações e benfeitorias" em parcelas mensais e somente a partir da conclusão da obra, conforme artigo 6º da Lei nº 11.488 de 16/06/2007;

- não descumpriu o disposto na Lei nº 11.488, sendo que, a acusação se mostra equívocada, ao afirmar que a totalidade dos créditos glosados se refere a benfeitorias e edificações, quando, em verdade, parte dos valores registrados a esse título correspondem a máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda e, além disso, aproveitou os créditos em parcelas mensais, não havendo que se falar em apropriação equívocada, mas equívocado foi o procedimento fiscal.

Relaciona (fl. 6281) os principais itens glosados pela d. Autoridade Fiscal nesse tópico e argumenta que:

- Itens como Veículo Gol, Desktop Dell Optiplex 780, Monitor Dell E170S, Teclado Dell USB PTB Optiplex Black, Mouse Dell USB dois botões, Informativo em CD Rom e Notebook Dell Latitude E5410 representam bens incorporados ao Ativo Imobilizado adquiridos para utilização na produção dos bens da Impugnante destinados à venda, e não edificações e benfeitorias;

- a linha de produção da Impugnante, é automatizada. Nesse sentido, os itens listados acima relativos à computação são aplicados diretamente ao processo produtivo. Apresenta fotos.

- o artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, refere-se a tratamento da apropriação dos créditos de PIS e COFINS na hipótese de edificação incorporada ao Ativo Imobilizado, sendo inaplicável a máquinas e equipamentos.

- é indevida a sexta exclusão do Auto de Infração, pois engloba créditos de natureza distinta, cujo tratamento legal também é distinto. É inaceitável a glosa de créditos de valores relativos a máquinas e equipamentos e outros bens

incorporados ao Ativo Imobilizado, com base na Lei nº 11.488/2007, a qual é aplicável somente às edificações.

Sob o título Equívoco na interpretação do procedimento da Impugnante (fl. 6284), alega que a glosa dos bens destinados ao Ativo Imobilizado fundamentou-se no fato de a Impugnante ter aproveitado os créditos de PIS e COFINS com base no montante integral da aquisição, ou da prestação, e na data do dispêndio de tais valores. Reporta-se a período de apuração e utilização dos créditos decorrentes de bens destinados ao Ativo Imobilizado (parágrafo 372), mencionando legislação e alegando sua observância. Em suas palavras:

- tais créditos podem ser apurados mensalmente, com base na amortização ou depreciação, ou pela aplicação de percentual sobre a parcela de seu valor de aquisição ou fabricação - "depreciação acelerada incentivada". Além dessas hipóteses, há também a possibilidade de aproveitamento integral do crédito no mês de aquisição.

374. *Em relação às máquinas e equipamentos, além da possibilidade de aproveitamento de créditos com base na depreciação, a Lei nº 10.833/200316 e a Instrução Normativa nº 457/2004, apontam a possibilidade de desconto do crédito em 48 meses.*

375. *Para as máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços adquiridas entre maio de 2008 a 2 de agosto de 2011, a Lei nº 11.774/2008 definiu que o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS poderia ser calculado com base no prazo de 12 (doze) meses.*

376. *Para as aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado ocorridas a partir de 3 de agosto de 2011, a Lei nº 12.546/2011, que alterou a Lei nº 11.774/2008, alterou a forma de apropriação de créditos em 12 (doze) meses, de modo que mês a mês a quantidade de parcelas a apropriar diminui, com base no mês de aquisição da máquina ou equipamento. A variação se dá de 11 (onze) meses até a possibilidade de aproveitamento imediato, aos casos de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.*

377. *Dessa forma, para as aquisições de máquinas e equipamentos efetuadas a partir de julho de 2012, foi facultado ao contribuinte o aproveitamento dos créditos de forma integral no próprio mês de aquisição das máquinas e equipamentos novos destinados à produção de bens e à prestação de serviços.*

378. *Em relação às benfeitorias e edificações, além do aproveitamento dos créditos com base na amortização ou depreciação pela vida útil do bem, definido na Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a Lei nº 10.488/2007 prevê a possibilidade de desconto de créditos em 24 (vinte e quatro) meses, conforme já indicado no tópico acima.*

379. Feita essa ressalva acerca dos períodos dispostos na legislação para aproveitamento dos créditos de bens destinados ao Ativo Imobilizado, pode ser comprovado pela planilha anexa - CIAP Fiscalização 2011, que a Impugnante aproveitou os créditos decorrentes de tais bens em parcelas mensais, pelo prazo de 48 (quarenta e oito) meses.

Cita três exemplos em que teria ocorrido apropriação do crédito em parcelas mensais (parágrafos 380, 381, 382 e da peça de defesa) e questiona que para sustentar sua acusação nesse ponto, a d. Autoridade Fiscal não discorreu um parágrafo sequer em que apresentasse um exemplo da tomada de crédito em uma única parcela pela Impugnante e requer o cancelamento da glosa dos créditos relativos a bens do Ativo Imobilizado, uma vez que a Impugnante não incorreu nas acusações apontadas no Auto de Infração.

Alega ainda incorreção do procedimento fiscal, expondo que ao apurar a suposta infração cometida pela Impugnante, a d. Autoridade Fiscal glosou a totalidade dos créditos pelo fato de estes terem supostamente sido aproveitados em um único período. Nessa situação, caso o período de apuração estivesse em desacordo com a legislação fiscal, caberia ser aplicada a glosa referente aos valores que superassem o crédito que poderia ser aproveitado no determinado mês, e não simplesmente glosar a totalidade dos valores. Cita decisão do CARF e requer que na remota hipótese de ser considerada válida a referente glosa, o Auto de Infração deve ser recalculado com vistas a permitir o creditamento dos valores que poderiam ter sido apurados nos respectivos meses de aquisição.

No tocante a Insumos, bens ou serviços adquiridos em período de apuração diferente (sétima exclusão), defende a Impugnante que a legislação não veda o procedimento adotado pela Impugnante para apropriação direta do crédito extemporâneo do PIS e da COFINS no DACON do período corrente.

Discorre acerca do aproveitamento extemporâneo de créditos no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, mencionando § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e art. 15 da Lei nº 10.865/04. Cita como condições impostas pela legislação: (i) que os créditos sejam apropriados dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem (art. 1º do Decreto nº 20.910/32); e (ii) que os créditos sejam apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 13 da Lei nº 10.833/03), alegando não ter a Fiscalização questionado a observância de tais condições e que a autuação viola o princípio da legalidade ao vedar o aludido creditamento. Cita doutrina e decisões do CARF.

Acrescenta que não fosse a correção do procedimento adotado pela Impugnante para apropriação de créditos extemporâneos de PIS e COFINS, o fato é que igualmente não acarretou nenhum prejuízo ao Erário, posto que os créditos extemporâneos em questão foram apropriados pela Impugnante no DACON no período da autuação, pelos seus respectivos valores contábeis, sem qualquer atualização.

Entende ter gerado um "ganho" ao Erário, uma vez que, caso a Impugnante tivesse adotado o outro procedimento como supostamente correto para a apropriação dos créditos, eles seriam necessariamente atualizados pela Taxa SELIC e que, não havendo nenhum prejuízo ao Erário, a exigência do imposto por meio do presente Auto de Infração torna-se ainda mais ilegítima no caso concreto, podendo ensejar multa por descumprimento de obrigação acessória caso fosse possível tipificar a conduta praticada em uma das hipóteses previstas pelo art. 7º da Lei nº 10.426/02.

Alega também a Impugnante Excesso na Constituição do Crédito Tributário (fl. 6293), arguindo, como primeiro motivo, a ocorrência de decadência em relação aos períodos de janeiro a outubro de 2011 – tema acerca do qual discorre, invocando o art. 150, § 4º do CTN, entendimentos doutrinários e decisões do STJ e do CARF.

Destaca que a infração imputada foi de insuficiência de recolhimento, não há que se falar na ausência de recolhimento das contribuições, quando da apuração dos valores a pagar: houve a compensação dos valores devidos com os créditos de PIS e COFINS apurados no mês, conforme se verifica nos DACONs apresentadas. Defende a extinção da parcela do Auto de Infração ora impugnado relativa ao período de janeiro/2011 a outubro/2011 (aproximadamente 23% do total da autuação), já atingida pelo instituto da decadência (a intimação da Impugnante somente ocorreu em 07/11/2016), com base na regra prevista pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Como segundo motivo da alegação de excesso na constituição do crédito tributário, aponta seu entendimento de ilegalidade de incidência de juros Selic sobre a parcela da multa mencionando art. 61 da Lei nº 9.430/96 e julgados do CARF e da CSRF.

Finaliza requerendo o cancelamento da autuação em razão de nulidade e dos argumentos de mérito o Auto de Infração, a conversão do julgamento em diligência, para que sejam verificados e analisados todos os documentos contábeis, fiscais e complementares relativos ao período compreendido entre janeiro de 2011 e dezembro de 2013, a fim de dirimir eventuais dúvidas acerca da matéria em discussão; o reconhecimento da decadência do período compreendido entre janeiro e outubro de 2011, o cancelamento da incidência dos juros SELIC sobre a multa. Ainda, protesta a Impugnante pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo o quanto foi alegado na presente Impugnação.

Acompanham a peça de Impugnação: síntese da defesa, em que menciona sua arguição de nulidade, os argumentos referentes às oito primeiras exclusões, a decadência e à incidência de juros sobre multa, e relaciona correspondentes Acórdãos do CARF (fls. 6302/6307) e documentos assim relacionados à fl. 6308:

1) Petição;

- 2) Documentos de identificação (cartão CNPJ, contrato social, procuração, substabelecimentos e OABs dos signatários) – Doc_Identificação; (fls. 6309/6344)
- 3) Auto de Infração e comprovante de intimação – Doc_Comprobatorio0001 (fls. 6345/6384);
- 4) Estrutura dos estabelecimentos da Impugnante e Apresentações Institucionais – Arq_nao_pag_zip0001; (anexo no e-processo)
- 5) Fluxos de processos – Doc_Comprobatorio0002; (fls. 6390/6410)
- 6) Contratos firmados entre a Impugnante e empresas terceirizadas – Doc_Comprobatorio0003; (fls. 6411/6693)
- 7) PPRA (Programa de Prevenção de Riscos Ambientais, fls. 6695/6948)) e laudo – Doc_Comprobatorio0004; (6949/7171)
- 8) CNPJ e Notas Fiscais – João Luiz Jordão – Doc_Comprobatorio_0005; (fls. 7172/7183) 9) CIAP – Arq_nao_pag.zip0002; (anexo no e-processo)
- 10) Notas Fiscais exemplificativas – Doc_Comprobatorio0006..(fls. 7185/7223).

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário. O Acórdão n.º 14-65.392 - 11ª Turma da DRJ/RPO está assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

PROVA. MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da turma julgadora.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Ausente a antecipação do pagamento, há de se aplicar a norma prevista no art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa se incorporados diretamente ao bem produzido destinado a venda ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto destinado a venda, desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO A CRÉDITO.

A alegação de que as pessoas físicas prestadoras de serviços são titulares de micro empresas optantes pela sistemática de tributação simplificada não afasta a glosa do correspondente crédito, sobretudo se não apresentada documentação comprobatória como nota fiscal emitida por pessoa jurídica relativa aos dispêndios questionados e se não demonstrado tratar-se de serviços passíveis de se caracterizarem como insumos previstos nas Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

BENS DO ATIVO. DEPRECIAÇÃO. AMORTIZAÇÃO.

O desconto de créditos decorrentes de encargos de amortização e depreciação de bens do ativo, quando admitidos na legislação, pode ser feito em parcelas e em número de meses pelo qual, dentre as opções previstas em lei, optou o sujeito passivo.

CRÉDITOS. PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Os créditos da não-cumulatividade referentes a períodos anteriores, desde que ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, somente podem ser aproveitados se comprovada sua devida apuração e informação em Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado, respeitado o prazo prescricional/decadencial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa se incorporados diretamente ao bem produzido destinado a venda ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto destinado a venda, desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO A CRÉDITO.

A alegação de que as pessoas físicas prestadoras de serviços são titulares de micro empresas optantes pela sistemática de tributação simplificada não afasta a glosa do correspondente crédito, sobretudo se não apresentada documentação comprobatória como nota fiscal emitida por pessoa jurídica relativa aos dispêndios questionados e se não demonstrado tratar-se de serviços passíveis de se caracterizarem como insumos previstos nas Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

BENS DO ATIVO. DEPRECIAÇÃO. AMORTIZAÇÃO.

O desconto de créditos decorrentes de encargos de amortização e depreciação de bens do ativo, quando admitidos na legislação, pode ser feito em parcelas e em número de meses pelo qual, dentre as opções previstas em lei, optou o sujeito passivo.

CRÉDITOS. PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

O aproveitamento de bases de cálculo extemporâneas não se admite fora do período originário. Os créditos da não-cumulatividade referentes a períodos anteriores, desde que ainda não decaído / prescrito o direito a sua utilização, somente podem ser aproveitados se comprovada sua devida apuração e informação em Dacon retificador (ou EFD-Contribuições) do período de origem do crédito retificado, respeitado o prazo prescricional/decadencial.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

IV.1 – PRELIMINARMENTE – A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – PRECARIEDADE DA AÇÃO FISCAL

A recorrente alega a nulidade da autuação, tendo em vista que a autoridade fiscal deixou de solicitar documentos e esclarecimentos hábeis a demonstrar a legitimidade dos créditos, tendo se limitado a analisar o DACON e “presumir” que determinados créditos contidos em planilhas entregues pela recorrente não seriam legítimos.

26. Jamais a d. Autoridade Fiscal solicitou esclarecimentos sobre o processo produtivo da Recorrente ou formulou questionamentos sobre a natureza dos créditos de PIS e COFINS apropriados pela Recorrente. Também, nunca foi formulada qualquer solicitação de documentos fiscais, contábeis ou complementares vinculados a esses créditos, tais como contratos, notas fiscais, livros de apuração, comprovantes de pagamentos, fluxogramas dos processos produtivos, etc.

Sustenta que a autoridade fiscal optou por inverter o ônus da prova e impor à recorrente o dever de entregar, de forma compilada, as informações que ela deveria obter no curso da fiscalização. Argumenta que a autoridade fiscal não poderia glosar enorme parcela dos créditos sem a devida análise do processo produtivo da recorrente.

35. Como a Recorrente demonstrará de forma detida nos tópicos relativos a cada uma das acusações, se a d. Autoridade Fiscal tivesse solicitado à Recorrente outros documentos e, posteriormente, os analisado de forma cuidadosa, teria facilmente identificado a legitimidade dos seus créditos.

Em outro giro, a recorrente alega que a fundamentação a glosa dos créditos foi feita dentro de um conceito restritivo de insumos previsto nas INs 247/02 e 404/04 que apenas permite o creditamento em relação aos dispêndios utilizados diretamente na atividade-fim da empresa (no presente caso, produção de papel e celulose destinados para venda).

Argumenta que a narrativa do relatório fiscal é equivocada e desorganizada. Nesse sentido, defende que as planilhas que instruíram o AI possuem fundamentação genérica e sucinta para a glosa dos créditos. Nessa linha de argumentação, conclui que houve violação ao art. 142 do CTN por falta de liquidez e certeza com relação ao fato constitutivo da pretensão fiscal.

IV.2 – O MÉRITO

A recorrente alega que os créditos foram indevidamente glosados, sendo que os mesmos são legítimos. Sustenta que o conceito restritivo previsto pelas INs 247/02 e 404/04 já foi há muito superado pela jurisprudência do CARF. Menciona a necessidade de analisar a pertinência e essencialidade do insumo para o caso concreto e faz referência aos seguintes acórdãos do CARF: 9303-004.192, 9303-003.478 e 9303-003.477. No tocante aos dispêndios relativos à fase do cultivo agrícola, faz menção aos acórdãos do CARF nº 3402-002.811 e 3302.003.155.

IV.2.1 – ESCLARECIMENTOS INICIAIS – ATIVIDADE DA RECORRENTE E SEU PROCESSO PRODUTIVO

A recorrente presta esclarecimentos acerca das suas atividades, seus principais produtos e seu processo produtivo.

IV.2.2 – OS INSUMOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

A recorrente alega que os bens e serviços por ela identificados como insumos são essenciais ao seu processo produtivo, em consonância com a legislação e a jurisprudência atual para o creditamento de PIS e COFINS.

138. É importante destacar que, segundo a jurisprudência judicial e administrativa acerca do tema, custos ou despesas incorridas pela pessoa jurídica relacionados à geração de receitas, desde que sejam empregados com a finalidade de atingir os objetivos da atividade do contribuinte e sejam essenciais ao desenvolvimento da sua atividade-fim, dão direito ao crédito de PIS e COFINS.

Faz referência a acórdãos do CARF nº. 9303-003.478 e 9303-003.477. Também cita o acórdão do CARF nº 3302.003.155 envolvendo a empresa Fibria Celulose S/A.

Argumenta que o STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.246.317/MG em 19/05/2015 entendeu que o conceito de insumos nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 eram demasiado restritivos.

Afirma, dentre outros, que existe previsão para a apuração dos créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com florestamento. Acrescenta ainda que os insumos empregados na fase de cultivo das árvores são essenciais e indispensáveis para a fabricação do produto final (papel e celulose).

A recorrente sustenta que deve ser considerada como agroindústria. Cita o acórdão do CARF nº 3402-002.811 da Aracruz Celulose S/A.

Em outro momento, discorre quanto à pertinência e essencialidade de insumos específicos para o desenvolvimento das atividades agrícolas de cultivo de árvores.

206. Para facilitar a análise, pois são dezenas de insumos (produtos e serviços) glosados, a Recorrente divide a presente defesa em tópicos que englobam uma categoria de insumos utilizados ou aplicados no seu processo produtivo agrícola, assim entendido desde o plantio até a colheita:

- a) Serviços relacionados ao viveiro;
- b) Serviços de silvicultura contratados para manutenção das florestas;
- c) Serviços relacionados à manutenção do maquinário utilizado no cultivo de árvores;
- d) Serviços de transportes diversos utilizados como insumos, tais como serviços de transporte da madeira até a fábrica.

Cita jurisprudência do CARF reconhecendo os créditos dos serviços relacionados aos viveiros, silvicultura, manutenção do maquinário e serviços de transporte diversos.

Sustenta que os acessórios utilizados no transporte de produtos (primeira exclusão), tais como “paletes”, “estrados”, “tampas fumigadas” e/ou similares são bens essenciais ao processo produtivo e geram direito ao crédito do PIS/COFINS.

Com relação a glosa relativa a aquisições e prestações diversas (segunda exclusão), alega que tais bens e serviços são incontestes insumos à sua produção e, portanto, lhe dão direito de crédito, tais como, manutenção dos maquinários utilizados no cultivo de árvores, terraplanagem, bens utilizados no transporte de produtos, manutenção de equipamentos da máquina, equipamentos de proteção individual e tratamento de efluentes.

Argumenta que a aquisição dos equipamentos de proteção individual (terceira exclusão) também geraria crédito de PIS/COFINS.

Em continuação, defende que os serviços de movimentação (quarta exclusão) são essenciais e necessários ao processo de fabricação do papel e celulose. Tais serviços compreendem os serviços de “movimentação interna de resíduos”, “movimentação interna de madeira”, “movimentação interna de produtos”, “movimentação na área de expedição”, entre outros.

A recorrente defende que a glosa por serviços prestados por pessoa física (oitava exclusão) seria equivocada. Alega que, na verdade, tais serviços foram prestados por pessoa jurídica.

437. O que crê a Recorrente é que a d. Autoridade Fiscal, ao se deparar na planilha com créditos vinculados a nomes de pessoas físicas - João Luiz Jordão; Francisco Lino Silvério; Sergio Constantino Wacheleski e Fabio Eduardo Togni -, assim como fez em relação a todo o resto da autuação ora combatida, “presumiu” que todos os serviços teriam sido prestados por essas pessoas físicas.

438. Ao se analisar, contudo, as Notas Fiscais relacionadas nesse item da autuação, o que se verifica é que, em verdade, há

serviços prestados por pessoas jurídicas – microempresas –, e não por pessoas físicas.

Justifica que tais serviços foram prestados por microempresas, e não por pessoas físicas como entendeu a fiscalização.

IV.2.3 – OS CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (sexta exclusão e depreciação)

A recorrente sustenta que a fiscalização errou ao glosar os créditos relativos a aquisições e/ou prestações classificados na DACON como “encargos de amortização de edificações e benfeitorias”, bem como aqueles créditos a título de depreciações (sexta exclusão).

Explica que os principais itens glosados nesse tópico foram: i. Serviços de terraplanagem e pavimentação; ii. Cascalho; iii. Prancha; iv. Brita e frete; v. Bica corrida e frete; vi. Placa Aço Refletiva (Pare); vii. Suporte Tubogal; viii. Pedra Britada Calcario; ix. Pedra Britada Calcario Pavimento Rural; x. Painel Compressor Ingersol; xi. Construção e Adequação de Depósito; xii. Pedra marroada e frete; xiii. Cascalho de cava; xiv. Desktop Dell Optiplex 780; xv. Monitor Dell E170S; xvi. Teclado Dell USB PTB Optiplex Black; xvii. Mouse Dell USB dois botões; xviii. Informativo em CDRom; xix. Notebook Dell Latitude E5410; xx. Cabo de força para Brasil.

A lista de itens glosados seria prova de que não existem itens relacionados a “encargos de amortização de edificações e benfeitorias”, sendo que a recorrente não pode identificar com precisão o motivo da glosa.

IV.2.4 – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS (SÉTIMA EXCLUSÃO)

A recorrente alega que a glosa de créditos extemporâneos de PIS/COFINS foi indevida, uma vez que haveria previsão legal para a utilização de tais créditos na DACON do período corrente (art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/02). Assevera ter havido violação ao princípio da legalidade da CF.

V – EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A recorrente alega ter havido excesso na constituição do crédito tributário em função da decadência relativa ao período de janeiro a outubro de 2011 nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Argumenta que o fato de eventualmente não ter pagado valores de PIS e COFINS, em razão do crédito ser maior que o débito não caracteriza falta de pagamento - apta a ensejar a aplicação do artigo 173, I, do CTN.

V.2 - ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A PARCELA DA MULTA

A recorrente alega que a multa exigida pela presente autuação não pode ser corrigida monetariamente mediante a aplicação de juros SELIC.

VI – O PEDIDO

A recorrente pede o provimento do Recurso Voluntário para que seja reformada integralmente a r. decisão recorrida e, consequentemente, seja:

(a) cancelada integralmente a autuação, em razão de sua patente nulidade, conforme item IV.1 do presente recurso;

(b) cancelado integralmente o crédito tributário exigido por meio do Auto de Infração em referência, pelas razões de mérito deduzidas ao longo do presente recurso (item IV.2);

(c) realizada a conversão do julgamento em diligência, para que sejam verificados e analisados todos os documentos contábeis, fiscais e complementares relativos ao período compreendido entre janeiro de 2011 e dezembro de 2013, a fim de dirimir eventuais dúvidas acerca da matéria em discussão;

(d) reconhecida a decadência do período compreendido entre janeiro e outubro de 2011;

(e) e, por fim, subsidiariamente, afastada a incidência dos juros SELIC sobre a multa.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto Vencido

Leonardo Correia Lima Macedo, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

Preliminar - Nulidade

A alegação de nulidade é desprovida de razão tendo em vista que não procedem as argüições quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Conforme relatado pelo juízo de primeira instância, a autoridade fiscal realizou intimações e analisou documentos.

De fato, como refletido no Relatório Fiscal, além de Termos de Intimação e de Constatação e pedidos de esclarecimentos neles contidos (fls. 06, 15 e 31), a Fiscalização cientificou o sujeito passivo de que os arquivos de sua Escrituração Contábil Digital (ECD), da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e das Notas Fiscais Eletrônicas (NFE) dos anos calendário de 2011 a 2013, foram baixados diretamente do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital e encontram-se sob o necessário sigilo fiscal (fl. 07); (Acórdão DRJ)

Além disso, a relação jurídico processual só se forma com o ato de lançamento e respectiva impugnação. Repito a jurisprudência do CARF citada pelo juízo a quo.

NULIDADE. No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio. (...) (Acórdão nº 1801-001.889 – 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento – Sessão de 11 de março de 2014).

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descebe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Acórdão 1402-001.756 – 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento – Sessão de 29 de julho de 2014)

Dessa forma, descabida a alegação de nulidade.

Mérito

No mérito, de forma geral, cabe razão a recorrente, tendo em vista que o STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR, bem como da jurisprudência recente deste CARF, trata-se de analisar se os insumos glosados pela fiscalização neste processo atendem ou não aos requisitos da pertinência e essencialidade conforme definido pelo STJ.

Análise das Exclusões

Primeira Exclusão

4.10.1.2.1 – Sob essa combinação de códigos foram excluídos valores referente a aquisições de “paletes”, “estrados” e/ou similares, cuja utilização destes, é servir de acessório para o transporte de produtos, na acomodação ou manuseio da carga; foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados

como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando por entender que sua utilização não possui relação direta com o processo produtivo e que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza.

A primeira exclusão trata dos “paletes”, “estrados” e/ou similares. Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância dos mesmos para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar os produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; e ii) o consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte. Logo, deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3803003.440; CARF - Acórdão nº 3401-001.585; CARF - Acórdão nº 3803003.231; CARF - Acórdão nº 3402.002.605; CARF - Acórdão nº 3402.002.793; CARF - Acórdão nº 3402.002.826; CARF - Acórdão nº 3301.002.999; CARF - Acórdão nº 3402-002.173; CARF - Acórdão nº 3301.003.069.

Dessa forma, dá-se provimento ao RV para reverter as glosas que tratam dos “paletes”, “estrados” e/ou similares.

Segunda Exclusão

4.10.1.2.2 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições e/ou prestações diversas, por exemplo, como “mochila com rodinhas” (em 02/2011), “churrasqueira a bafo” (em 02/2011), “escada banqueta com 3 degraus” (em 05/2011), “bandeira do Brasil” (em 05/2012), “vacinação contra gripe” (em 05/2012), “ginástica laboral” (em 10/2012), “serviço técnico de segurança” (em 10/2012), “auditoria no restaurante” (em 07/2013), “construção e manutenção de estradas” (em 07/2013), “cascalho e regularização de estrada” (em 07/2013), e, outros; foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados como insumos” e/ou “serviços utilizados como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando por entender que sua utilização não possui relação direta com o processo produtivo e que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza.

A segunda exclusão trata de vários itens que não possuem relação entre si. Por um lado, fala-se em aquisições e/ou prestações diversas onde é difícil aferir a condição de essencialidade e relevância, como, por exemplo, com “mochila com rodinhas” (em 02/2011), “churrasqueira a bafo” (em 02/2011), “escada banqueta com 3 degraus” (em 05/2011), “bandeira do Brasil” (em 05/2012), “vacinação contra gripe” (em 05/2012) e “ginástica laboral”. Por outro lado, fala-se em insumos de fácil identificação de essencialidade ou relevância para a produção, tais como: “construção e manutenção de estradas” (em 07/2013) e “cascalho e regularização de estrada” (em 07/2013).

Em vista do exposto, voto para reverter parcialmente a glosa apenas para os bens e serviços a seguir elencados:a) conserto de máquinas; b) terraplenagem; c) bens

utilizados no transporte de produtos (arame, corda, dentre outros); d) manutenção de equipamentos da fábrica; e) serviços de armazenagem/logística; f) tratamento de efluentes; e g) serviços de manutenção de florestas.

Ver acórdãos do CARF nos seguintes grupos:

Atividades agrícolas: CSRF - Acórdão nº 9303-002.630; CSRF - Acórdão nº 9303-003.069; CARF - Acórdão nº 3301-002.270; CARF - Acórdão nº 3402-002.811; CARF - Acórdão nº 3403-002.8244; CARF - Acórdão nº 3302-003.155; CARF - Acórdão nº 3402.003.076; CARF - Acórdão nº 3402.003.041; CARF - Acórdão nº 3403.002.319; CARF - Acórdão nº 3403.002.318.

Bens para transporte: CARF - Acórdão nº 3803003.440; CARF - Acórdão nº 3401-001.585; CARF - Acórdão nº 3803003.231; CARF - Acórdão nº 3402.002.605; CARF - Acórdão nº 3402.002.793; CARF - Acórdão nº 3402.002.826; CARF - Acórdão nº 3301.002.999; CARF - Acórdão nº 3402-002.173; CARF - Acórdão nº 3301.003.069.

Movimentação Interna: CARF - Acórdão nº 3403-001.597; CARF - Acórdão nº 3302-003.097; CARF - Acórdão nº 3402-002.881.

Tratamento de efluentes: CARF - Acórdão nº 3403-002.824.

Todos os demais itens permanecem glosados.

Dessa forma- dá-se provimento ao RV para reverter de forma parcial a glosa.

Terceira Exclusão

4.10.1.2.3 – Sob essa combinação de códigos foram excluídos valores referente a aquisições de “máscara para solda”, “calça para eletricista”, “luva de nylon”, “luva de raspa”, “avental de raspa”, “protetor auditivo de espuma”, “capacete branco”, “óculos de segurança com lente incolor”, “bota PVC preta”, “respirador semifacial”, e/ou outros similares, cuja utilização destes, é servir de segurança individual para os funcionários (trabalhadores); foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando por entender que sua utilização não possui relação direta com o processo produtivo e que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em aquisições desta natureza.

A terceira exclusão trata de itens que possuem relação com equipamentos de E.P.I, envolvendo a segurança individual dos funcionários envolvidos na produção. A utilização de E.P.I. é indispensável, sendo uma imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa. Trata-se de insumos de fácil identificação de essencialidade ou relevância para a produção.

Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3402-003.289; CARF - Acórdão nº 3301-002.995; CARF - Acórdão nº 3302-003.155; CARF - Acórdão nº 3401-002.857; CARF - Acórdão nº 3402-003.097; CARF - Acórdão nº 3402-002.173.

Dessa forma- dá-se provimento ao RV para reverter todas as glosas de itens que possuem relação com equipamentos de E.P.I, envolvendo a segurança individual dos funcionários da produção.

Quarta Exclusão

4.10.1.2.4 – Sob essa combinação de códigos foram excluídos valores referente a prestações de serviços como “movimentação interna de resíduos”, “movimentação interna de madeira”, “movimentação interna de produtos”, “movimentação na área de expedição”, e outras prestações similares; foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “serviços utilizados como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando por entender que não possui relação direta com o processo produtivo e que não há previsão legal para o aproveitamento de créditos em prestações dessa natureza.

Na quarta exclusão, refere-se a prestações de serviços como “movimentação interna de resíduos”, “movimentação interna de madeira”, “movimentação interna de produtos” e “movimentação na área de expedição”. O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo de uma agroindústria.

Ver acórdãos:CARF - Acórdão nº 3403-001.597; CARF - Acórdão nº 3302-003.097; e CARF - Acórdão nº 3402-002.881.

Dessa forma, dá-se provimento ao Recurso Voluntário para reverter todas as glosas referentes a prestações de serviços como "movimentação interna de resíduos", "movimentação interna de madeira", "movimentação interna de produtos" e "movimentação na área de expedição".

Quinta Exclusão

4.10.1.2.5 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições e/ou prestações diretamente relacionadas com o cultivo de árvores (inclusive mudas de eucalipto), cujo destino dessa madeira é servir de insumo (matéria prima) para a produção de papel e celulose, que é o objeto principal do Sujeito Passivo; por “cultivo de árvores”, entenda-se como todo o processo produtivo da mesma, desde o plantio até o corte; foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “bens utilizados como insumos” e/ou “serviços utilizados como insumos”, classificação esta que estou descaracterizando, uma vez que tais aquisições e/ou prestações destinam-se a produção de bens não destinados a venda.

A quinta exclusão trata de aquisições e/ou prestações diretamente relacionadas com o cultivo de árvores, inclusive mudas de eucalipto, cujo destino dessa madeira é servir de insumo, matéria prima, para a produção de papel e celulose.

O CARF tem jurisprudência onde entende que tais dispêndios integram o processo produtivo de uma agroindústria. Assim, no caso da agroindústria, admite-se o

creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede.

Ver acórdãos: CARF - Acórdão nº 3402-002.811; CARF - Acórdão nº 3302.003.155; CARF - Acórdão nº 3301-002.270; CSRF - Acórdão nº 9303-002.630; CSRF - Acórdão nº 9303-002.630; CSRF - Acórdão nº 9303-003.069; CARF - Acórdão nº 3301-002.270; CARF - Acórdão nº 3402-002.811; CARF - Acórdão nº 3403-002.8244; CARF - Acórdão nº 3302-003.155; CARF - Acórdão nº 3402.003.076; CARF - Acórdão nº 3402.003.041; CARF - Acórdão nº 3403.002.319; e CARF - Acórdão nº 3403.002.318.

Dessa forma, dá-se provimento para esse item ao Recurso Voluntário para reverter todas as glosas referentes a aquisições e/ou prestações diretamente relacionadas com o cultivo de árvores, inclusive mudas de eucalipto, cujo destino dessa madeira é servir de insumo, matéria-prima, para a produção de papel e celulose.

Sexta Exclusão

4.10.1.2.6 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições e/ou prestações, que foram classificados pelo Sujeito Passivo, na elaboração do DACON, como “encargos de amortização de edificações e benfeitorias”, esses valores foram utilizados como base de cálculo para aproveitamento dos créditos, pelo valor integral da aquisição ou da prestação e na data desta (aquisição ou prestação); há previsão legal para o aproveitamento de créditos nestes casos, porém, isso deve ocorrer não pelo seu valor integral de aquisição ou de prestação, mas em parcelas mensais e somente à partir da data da conclusão da obra.

A sexta exclusão trata de valores classificados na DACON como “encargos de amortização de edificações e benfeitorias”. A relação de itens glosados deixa margens a dúvidas quanto a identificação de essencialidade ou relevância para a produção. A legislação permite a amortização de gastos com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

A glosa deve ser considerada válida e reproduzo o trecho da decisão de primeira instância para manter tal posicionamento.

Como se vê, descreve a Fiscalização ter verificado que, em sua DACON, o Sujeito Passivo informou, como geradores de crédito das contribuições, “encargos de amortização de edificações e benfeitorias”, e, em alguns casos, utilizou como base de cálculo do crédito, o valor integral da nota fiscal na data desta, enquanto que a legislação somente permite a exclusão em parcelas e a partir da conclusão da obra.

E, no demonstrativo de fls. 84/6140 que integra a autuação, nas colunas “Motivo” e “observação” sob os códigos “10” e “BA”, identificou, a autoridade fiscal, individualizada mente, tais informações do sujeito passivo.

É o que se vê, a título de exemplo, nas folhas a seguir relacionadas e excertos reproduzidos na sequência:

Período (situado entre as fls.)	Folhas dos autos em que se encontram as exclusões por motivo “10” observação “BA”
Jan/11 (84/1185)	171/172 (brita ...) e 458/459 (brita...)
Fev/11(1186/1260)	1218/1219 (serviço de terraplenagem)
Mar/11 (1261/1341)	1295/1299 (serviço de terraplenagem ...)
Abril/11 (1342/1417)	1342 (monitor, mouse...) e 1372/1374 (terraplenagem...)
Maio/11 (1418/1603)	1454/1455 (terraplenagem ...)
.....	

Jan/2011 – fls. 171/172 (... brita ...)

...

Jan/2011 – fls. 459 (...brita...)

Fev/2011 – fls. 1218/1219 (serviço de terraplenagem)

...

Mar/2011 - fls. 1295/1299 (serviços de terraplenagem ... cascalho)

...

Abril/2011 – (fls. 1342 – itens de informática...)

....

Abril/2011 – (fls. 1373/1374 – serviço de terraplenagem ...)

....

Maio/2011 (fls. 1454/1455 – serviço de terraplenagem)

....

A exemplo dos excertos acima reproduzidos, a Fiscalização identificou expressamente todas os dispêndios que ensejaram a autuação pelo motivo de código “10” (bens do ativo).

Em sua defesa, expõe a Impugnante (fls. 6285, item 378) que “em relação às benfeitorias e edificações, além do aproveitamento dos créditos com base na amortização ou depreciação pela vida útil do bem, definido na Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a Lei nº 11.488/2007 prevê a possibilidade de desconto de créditos em 24 (vinte e quatro) meses.

E relaciona (fls. 6281/6282) itens referentes a “edificações e benfeitorias”, “itens relativos a computação” e, também, veículo gol, questionando que, itens de natureza distinta de edificações, teriam sido glosados sob esse código 10.

Contudo, da análise do demonstrativo de fls. 84/6140, não se encontra, na coluna Descrição do Produto/Serviço/Mercadoria, descrição de “veículo” cujo motivo da exclusão tenha código 10.

Quanto a itens relativos à computação, alega a Impugnante serem aplicados diretamente ao processo produtivo e a eles não se aplicar a legislação mencionada na autuação - artigo 6º da Lei nº 11.488/2007, por se referir a tratamento da apropriação dos créditos de PIS e COFINS na hipótese de edificação incorporada ao Ativo Imobilizado, sendo inaplicável a máquinas e equipamentos.

Todavia, como descrito pela Fiscalização, o demonstrativo de fls. 84/6140 foi elaborado em função do que informado pelo próprio sujeito passivo em Dacon e em demais informações e respostas por ele apresentadas no curso do procedimento fiscal.

Ou seja, conforme descrito no Relatório Fiscal, foi o sujeito passivo que classificou os itens excluídos pelo motivo “10” (identificados individualizadamente pela Fiscalização no bojo do referido demonstrativo de fls. 84/6140) como “encargos de amortização de edificações e benfeitorias” e, ainda, utilizou como base de cálculo do crédito o valor integral da operação – o que não é admitido pela legislação relativa à classificação do crédito apontada pelo sujeito passivo em sua Dacon.

Assim, em relação a itens relativos à computação, há incompatibilidade entre a natureza do crédito e a classificação informada pelo sujeito passivo em Dacon. Acrescente-se que, na peça de defesa, a Impugnante não logrou comprovar, e sequer alegar, que, em Dacon, teria

informado classificação distinta daquela apontada na autuação.

Afirma, no parágrafo 379 de sua defesa (fls. 6285), que, para aproveitamento dos créditos de bens destinados ao Ativo Imobilizado, pode ser comprovado pela planilha anexa - CIAP Fiscalização 2011, que a Impugnante aproveitou os créditos decorrentes de tais bens em parcelas mensais, pelo prazo de 48 (quarenta e oito) meses. E, para comprovar a apropriação dos créditos em parcelas mensais, ao contrário do apontado no Relatório Fiscal, reporta-se a três exemplos (fls. 6285/6286), os quais, contudo, distintamente do que afirma a Impugnante, não são encontrados no demonstrativo de fls. 84/6140 como tendo sido glosados pela Fiscalização pelo motivo de código 10, como analisado a seguir:

- 1º exemplo da defesa: (fls. 6285)

380. o item *Mouse Optic Dell com dois botões*, cujo crédito foi glosado no Auto de Infração, teve sua 7ª parcela de crédito de PIS e COFINS aproveitada no mês de agosto de 2011. Conforme pode ser verificado na planilha anexa - CIAP Fiscalização 2011, aba Ago-2011, linha 13344, a base de cálculo para o aproveitamento mensal de créditos era de R\$ 0,80, ao passo que em cada mês a Impugnante aproveitou o montante de crédito de R\$ 0,01, a título de PIS, e R\$ 0,06, a título de COFINS. O valor da Nota Fiscal referente a esse item é de R\$ 39,18;

Mas, sob o referido motivo de código 10, a única exclusão em que se encontra descrição de mouse é de fls. 1342, referente a período de abril/2011, data 29/04/2011, com indicação de valor de R\$ 51,75 (que, portanto, além da discrepância de valor em relação ao item apontado pela defesa, não ensejaria uma 7ª parcela de amortização em agosto/2011 como alegado).

Fls. 1342

Relatório das exclusões dos valores (exceto Depreciação) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS											
Período	Data	Documento	Linha	CNPU	Valor	Descrição do Produto/Serviço/Mercadoria	CFOP	NCM	DAON	Motivo	Observação
04/2011	29/04/2011	1446	72.301.189/0006-25		51,75	MOUSE DELL UBS DOIS BOTÕES	1556	84716053	02	10	BA

...

- 2º exemplo da defesa: (fls. 6285)

381. Outro exemplo de aproveitamento mensal de crédito decorrente de bens do Ativo Imobilizado, o qual foi glosado no Auto de Infração, é relativo a Cabo de Força. Na aba Nov-2011, linha 5567, verifica-se que em novembro de 2011 a Impugnante aproveitou a 24ª parcela mensal do crédito. A base de cálculo relativa à aplicação do percentual de 1/48 (um quarenta e oito avos) é de R\$ 12,50, ao passo que em

cada mês foi apropriado o montante de R\$ 0,21, a título de PIS, e R\$ 0,95, a título de COFINS. O valor da Nota Fiscal referente a esse item é de R\$ 600,00.

Também nesse caso, sob motivo de código 10, a única descrição de cabo de força encontra-se às fls. 1342 e refere-se a aquisição de abril/2011, no valor de R\$ 16,60 – incompatível, portanto, com a afirmação da defesa.

Relatório das exclusões dos valores (exeto Imposto de Renda) utilizados como crédito na aquisição das contribuições PIS/COFINS										
Período	Data	Documento	Linha	CNPJ	Valor	Descrição do Produto/Serviço/Mercadoria	CFOP	NCM	DAON	Mês de Observação
04/2011	21/04/2011	1434547	1488	72.351.159/0006-25	16,60	CABO DE FORÇA PARA BRASIL	1996	85444200	02	10 BA

...

- *3º exemplo da defesa: (fls. 6286)*

382. Em relação aos créditos de benfeitoria e edificações, um exemplo de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS em parcelas mensais, pode ser verificado pelo Serviço de Terraplenagem, cuja 2ª parcela foi aproveitada em setembro de 2011. Na aba Set-2011, linha 12132, pode ser verificado que a base de cálculo do aproveitamento dos créditos é de R\$ 497,08 (valor referente a 1/48 do valor do serviço indicado na Nota Fiscal, de R\$ 23.860,00), ao passo que em cada mês foi apropriado o montante de R\$ 8,20, a título de PIS, e R\$ 37,78, a título de COFINS.

Ocorre que não há, no demonstrativo das exclusões de fls. 84/6140, exclusão sob motivo de código 10 de serviço de terraplenagem nos valores apontados pela Impugnante nem no mês de setembro/2011, nem no segundo mês anterior (julho/2011) :

Setembro/2011 (fls. 2030/2031)

Relatório das exclusões dos valores (exeto Imposto de Renda) utilizados como crédito na aquisição das contribuições PIS/COFINS										
Período	Data	Documento	Linha	CNPJ	Valor	Descrição do Produto/Serviço/Mercadoria	CFOP	NCM	DAON	Mês de Observação
09/2011	01/09/2011	360	10277	43.391.036/0001-96	8,46	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/09/2011	361	10271	43.391.036/0001-96	31.461,17	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/09/2011	367	10272	43.391.036/0001-96	8,17	20 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA

Relatório das exclusões dos valores (exeto Imposto de Renda) utilizados como crédito na aquisição das contribuições PIS/COFINS										
Período	Data	Documento	Linha	CNPJ	Valor	Descrição do Produto/Serviço/Mercadoria	CFOP	NCM	DAON	Mês de Observação
09/2011	01/07/2011	368	10277	43.391.036/0001-96	4.450,38	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	368	10274	43.391.036/0001-96	0,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	368	10275	43.391.036/0001-96	7.451,19	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	10	10 BA
09/2011	01/07/2011	364	10276	43.391.036/0002-96	8,78	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	362	10277	43.391.036/0001-96	48.890,06	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	362	10277	43.391.036/0001-96	1.629,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	371	10279	43.391.036/0002-96	32.020,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	371	10279	43.391.036/0001-96	8.561,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	373	10280	43.391.036/0001-96	8.223,34	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	373	10280	43.391.036/0001-96	1.291,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	12	10 BA
09/2011	01/07/2011	361	10283	43.391.036/0001-96	30.058,43	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	363	10284	43.391.036/0001-96	43.558,78	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	363	10284	43.391.036/0001-96	1.000,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	12	10 BA
09/2011	01/07/2011	365	10285	43.391.036/0001-96	6.986,20	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	367	10287	43.391.036/0001-96	1.168,79	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	369	10288	43.391.036/0001-96	16.290,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	369	10289	43.391.036/0001-96	13.565,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
09/2011	01/07/2011	366	10290	43.391.036/0001-96	8.591,76	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA

Relatório das exclusões dos valores (exeto Imposto de Renda) utilizados como crédito na aquisição das contribuições PIS/COFINS										
Período	Data	Documento	Linha	CNPJ	Valor	Descrição do Produto/Serviço/Mercadoria	CFOP	NCM	DAON	Mês de Observação
07/2011	01/07/2011	360	11420	43.391.036/0001-96	1.027,86	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	369	11420	43.391.036/0001-96	7.452,40	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	369	11420	43.391.036/0001-96	16.290,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	365	11420	43.391.036/0001-96	16.291,44	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	12	10 BA
07/2011	01/07/2011	354	11420	43.391.036/0001-96	42.247,40	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	313	11420	43.391.036/0001-96	2.530,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	313	11420	43.391.036/0001-96	44.730,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	12	10 BA
07/2011	01/07/2011	318	11420	43.391.036/0001-96	11.021,56	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	317	11420	43.391.036/0001-96	18.724,90	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	316	11420	43.391.036/0001-96	14.113,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	320	11420	43.391.036/0001-96	30.220,00	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA
07/2011	01/07/2011	312	11420	43.391.036/0001-96	31.854,82	17 SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO	0000	00000000	11	10 BA

Portanto, os exemplos trazidos pela defesa, não se referem a exclusões que ensejaram a autuação sob o código questionado e, em relação a elas, não logrou a Impugnante afastar, sequer por amostragem, a imputação fiscal. Apenas a menção à juntada de planilha CIAP Fiscalização 2011 não é suficiente para cancelar o lançamento se não demonstrada a vinculação entre ela e a exigência decorrente de glosas pelos motivo de código 10, sobretudo

tendo em conta que dados da referida planilha já foram contemplados pela Fiscalização na elaboração de seu “Relatório das exclusões dos valores (exclusivamente Depreciações) utilizados como créditos na apuração das contribuições PIS/Cofins”, como se verá adiante.

Ainda alega a Impugnante, em oposição à sexta exclusão (10 x BA) (Ativo Imobilizado) que, se considerada válida a referente glosa, o Auto de Infração deve ser recalculado com vistas a permitir o creditamento dos valores que poderiam ter sido apurados nos respectivos meses de aquisição.

Também nesse aspecto não merece prosperar a objeção da defesa.

Isto porque o creditamento de valores decorrentes de depreciação foi admitido pela Fiscalização, tendo sido descrita e motivada, no item 4.10.2 do Relatório Fiscal (fls. 62/64) e demonstrativo de fls. 6141/6143, a exclusão (glosa) apenas de parte dos valores utilizados pela contribuinte como crédito, como se vê a seguir:

4.10.2 – *Em anexo, foram juntados os demonstrativos denominados “Relatório das exclusões dos valores (exclusivamente Depreciações) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS”, elaborados por período de apuração (ver descrição das linhas no subitem 4.8.2 acima); esses relatórios são totalizados por período de apuração (mês/ano), demonstrando o total das exclusões de cada um deles, e, o procedimento adotado para o desenvolvimento dos trabalhos será exposto em seguida.*

4.10.2.1 – *Observo que, o motivo das exclusões foi o aproveitamento de valores fora do período devido, ou seja, foram considerados valores a título de base de cálculo em número de parcelas superior a 48 (quarenta e oito); com relação ao mencionado número de parcelas (48 – quarenta e oito), é oportuno fazer as colocações dos subitens seguintes.*

4.10.2.1.1 – *A legislação prevê, opcionalmente, o aproveitamento do crédito a título de “depreciação”, apropriando mensalmente, o valor equivalente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor da aquisição; transcrevo a seguir o Parágrafo 14 do Artigo 3º, e o Iniciso II do Artigo 15, da Lei nº 10.833 de 29/12/ 2003.*

...

4.10.2.1.2 – *Transcrevo a seguir o que dispõe os Artigos 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 457 de 17/10/2004.*

...

4.10.2.1.3 – Em correspondência enviada pelo Sujeito Passivo, datada de 15/12/2015 (quando do encaminhado de planilhas solicitadas através do Termo de Constatação Fiscal nº 001), fica evidenciado a opção do Sujeito Passivo, quanto ao cálculo dos créditos, a título de “depreciação”, em parcelas mensais correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor da aquisição, conforme transcrito a seguir.

...

Observe-se inexistir litígio quanto à opção do Sujeito Passivo, quanto ao cálculo dos créditos, a título de “depreciação”, em parcelas mensais correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor da aquisição, pois assim foi informado no curso do procedimento fiscal e confirmado na peça de impugnação (parágrafo 379, fls. 6285).

E, no demonstrativo de fls. 6141/6143, a Fiscalização evidenciou as parcelas excluídas.

Como efeito, tomando como exemplo o período de março/2011, um dos quais houve exclusão pelo motivo de código “10” (bens do ativo), tem-se:

Classificação	01/2011	02/2011	03/2011
(01) Composição da BC	11.252.646,81	6.726.466,25	6.561.287,19
(02) Relação Detalhada			
(03) Vt. BC Créditos	11.252.646,81	6.726.466,25	6.561.287,19
(04) Soma – Total NF	441.379.943,83	322.870.380,19	314.941.785,04
(05) Soma – Total BC	441.379.943,83	322.870.380,19	314.941.785,04
(06) Apropriação 1/48	9.195.415,50	6.726.466,25	6.561.287,19
(07) Mês Aquisição			
03/2006	16.055.386,67		
03/2006	9.986.529,70	9.986.529,70	
04/2006	8.654.845,45	8.654.845,45	8.654.845,45
05/2006	14.107.953,94	14.107.953,94	14.107.953,94
06/2006	26.017.901,82	26.017.901,82	26.017.901,82
07/2006	29.016.485,45	29.016.485,45	29.016.485,45
08/2006	31.115.718,79	31.115.718,79	31.115.718,79
09/2006	15.548.864,24	15.548.864,24	15.548.864,24
10/2006	27.442.489,70	27.442.489,70	27.442.489,70
11/2006	24.191.515,76	24.191.515,76	24.191.515,76
12/2006	18.761.020,61	18.761.020,61	18.761.020,61
01/2007	3.530.235,76	3.171.313,94	3.171.313,94
02/2007		1.190.278,79	1.190.278,79
03/2007			2.329.570,30
04/2007			
(08) Soma			
	224.438.947,89	209.214.918,19	201.547.958,79
(09) Base de Cálculo			
(10) Apropriação 1/48	4.519.604,08	2.367.822,13	2.362.371,38
(11) Exclusão			
	6.733.042,73	4.358.644,12	4.198.915,81

Demonstrativo de fls. 6141 – período março/2011	
(01 e 03) <i>Composição da BC</i> :- os valores informados nesta linha, referem-se aos valores apresentados pelo Sujeito Passivo, os quais foram utilizados para elaborar o demonstrativo denominado "Composição da Base de Cálculo dos Créditos" com os quais o sujeito passivo expressamente concordou (item 4.5.3.1 fls. 55) = vr BC Créditos	Depreciação R\$ 6.561.287,19 (fls. 41 e 6141)
(04 e 05) soma Total NF e Soma Total BC	314.941.785,04
(06) <i>Apropriação 1/48</i>	6.561.287,19
(07) Obs.: relativamente a março/2011, retroagindo 48 meses, chegou a Fiscalização ao período inicial de aproveitamento de aquisição a partir de 04/2007 (fls. 63/64), de modo que aquisições anteriores a 04/2007 (informadas pelo próprio sujeito passivo, conforme subitem 07 do item 4.8.2 (fls. 57) tiveram de ser glosadas.	
(08) Soma das aquisições discriminadas na linha 07 (anteriores a 04/2007)	201.547.958,79
(09) Base de cálculo (= linha 05 – linha 08 = 314.941.785,04 - 201.547.958,79)	113.393.826,25

(10) Apropriação 1/48	2.362.371,38
(11) Valor da Exclusão (linha 01 – linha 10 = 6.561.287,19 - 2.362.371,38 (vide fls. 6147)	4.198.915,81

Veja-se, ainda, a título de exemplo, que:

- o valor de R\$ 3.171.313,94 correspondente a aquisições de janeiro/2007, apontado como uma das parcelas que perfazem a soma da linha 08 da coluna do mês de março/2011, coincide com a soma das linhas 10 a 272 da coluna "vr. Total da NF", da planilha intitulada CIAF Fiscalização 2011 a que se reporta a defesa e que foi apresentada em anexo à Impugnação (arquivo não paginável disponível no e-processo);
- em relação ao mês de março/2011 tomado como exemplo, as aquisições posteriores a abril/2007 de ativo imobilizado, não foram afastadas pela Fiscalização como ensejadoras de crédito decorrente das correspondentes parcelas de apropriação.

Conclui-se, portanto, que, em função das informações fornecidas pelo sujeito passivo no curso do procedimento, a Fiscalização, ao formalizar a exigência, ao contrário do que afirma a defesa, já admitiu a pretensão da Impugnante de creditamento dos valores que poderiam ter sido apurados nos respectivos meses de aquisição. E, em sua defesa, a Impugnante não comprova incorreções nas informações e documentos então fornecidos, nem contesta expressamente o procedimento fiscal que redundou na glosa de depreciações.

Cabe ressaltar que a recorrente juntou documento e laudo de empresa de auditoria para embasar suas alegações em segunda instância. Ocorre que a alegação de erro no lançamento em relação à forma de cálculo da amortização de bens destinados ao ativo imobilizado foi arguida de maneira inédita no recurso voluntário, razão pela qual não pode ser apreciada, por restar configurada a preclusão, visto que tal matéria não foi alegada na impugnação. Sua análise também implicaria em supressão de instância, pois a questão não foi submetida ao julgamento de Primeira Instância.

Dessa forma, nega-se provimento ao Recurso Voluntário para manter a glosa de valores classificados na DACON como "encargos de amortização de edificações e benfeitorias".

Sétima Exclusão

4.10.1.2.7 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a aquisições e/ou prestações diversas, as quais constatei referirem-se a períodos de apuração diferentes (anteriores) daqueles declarados pelo Sujeito Passivo, ou seja, o período (mês/ano) da aquisição ou da prestação, não corresponde ao período em que foram considerados como formadores da base de cálculo para o aproveitamento do crédito, essa constatação pode ser verificada pela data (dia/mês/ano) constante da coluna “data” do demonstrativo (em anexo) a que se refere o subitem 4.8.1 acima.

A sétima exclusão trata de “insumos, bens ou serviços adquiridos em período de apuração diferente”. Ou seja, a exclusão debate a apropriação de créditos extemporâneos, onde a recorrente não fez o aproveitamento pelo valor nominal, sem atualização.

A decisão de primeira instância negou provimento sob o argumento da necessidade de retificação da DACON e DCTF para o aproveitamento do crédito extemporâneo. Entendo que a questão se encontra superada a favor da recorrente, pois existe jurisprudência no CARF indicando ser possível o aproveitamento do crédito extemporâneo sem necessidade de retificação do DACON.

CARF - Acórdão nº 3201-003.450 do Processo 16682.721219/2012-04 – Data: 27/02/2018

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS.

O aproveitamento de crédito de PIS e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sem necessidade de retificação do Dacon.

CARF - Acórdão nº 3301-003.939 do Processo 13005.720364/2011-72 – Data: 26/07/2017

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte, desde que comprovado pelo contribuinte.

Dessa forma, dá-se provimento para esse item ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de valores relativos ao aproveitamento do crédito extemporâneo.

Oitava Exclusão – Pessoa Física

Motivo	31	Fornecedor ou prestador identificado como pessoa física
Observação	DA	Serviço prestado por pessoa física

4.10.1.2.8 – Sob essa combinação de códigos, foram excluídos valores referente a prestações, as quais constatei que os prestadores informados pelo Sujeito Passivo, tratam-se de pessoas físicas, estando em desacordo com o disposto no Inciso I, do Parágrafo 2º, do Artigo 3º, da Lei nº 10.637 de 30/12/2002 e da Lei nº 10.833 de 29/12/2003, como transcrita a seguir:- (...)

4.10.1.2.8.1 – Para melhor esclarecimento, a seguir identifico (por período de apuração) as pessoas físicas a que se referem tais exclusões. (...)

A oitava exclusão trata de exclusão de créditos de serviços prestados por pessoas físicas. A alegação de que as pessoas físicas prestadoras de serviços são titulares de micro empresas optantes pela sistemática de tributação simplificada não afasta a glosa do correspondente crédito, sobretudo se não apresentada documentação comprobatória como nota fiscal emitida por pessoa jurídica relativa aos dispêndios questionados e se não demonstrado tratar-se de serviços passíveis de se caracterizarem como insumos previstos nas Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Considerando que, durante o julgamento, a Recorrente declarou haver aderido ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) e conforme consta dos autos tratando da desistência parcial, e-fls. 9618 a 9696, esta exclusão fora abrangida pela desistência, deixa-se de analisar o item.

Da Decadência – Pagamento Antecipado ou Compensação

Em resposta a alegação de decadência relativa ao período de janeiro a outubro de 2011 nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, cabe razão a fiscalização que aplicou a contagem de prazo conforme o artigo 173, I, do CTN.

É ilegítima a pretensão de aplicar o artigo 150, §§ 1º e 4º a casos cuja extinção antecipada do crédito tributário ocorreu sob forma de compensação. Cito jurisprudência do CARF.

CARF - Acórdão nº 3201-002.393 do Processo 13971.005306/2009-63 Data: 27/09/2016

DECADÊNCIA CARACTERIZAÇÃO DO PAGAMENTO ANTECIPADO. COMPENSAÇÃO. As compensações inerentes à sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e Cofins, onde o contribuinte desconta rotineiramente, do montante do valor devido a cada mês, os créditos apurados no período, não são equivalentes ao efetivo pagamento. A teor do art. 150, § 1º e do art. 156, VII, ambos do CTN, o "pagamento antecipado" a que alude o REsp 973.733/SC é apenas o pagamento em dinheiro, sendo ilegítima a pretensão de aplicar o art. 150, §§ 1º e 4º a casos cuja extinção antecipada do crédito tributário ocorreu sob forma de compensação.

Dessa forma, nega-se provimento para esse item do Recurso Voluntário.

Da Incidência de Juros Selic sobre a Parcela Da Multa

A recorrente alega que a multa exigida pela presente autuação não pode ser corrigida monetariamente mediante a aplicação de juros SELIC.

Não assiste razão a recorrente. Sobre o assunto, cabe aplicar a Súmula CARF no 108:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para:

- (i) reverter as glosas que tratam dos "paletes", "estrados" e/ou similares;
- (ii) reverter as glosas apenas para os bens e serviços a seguir elencados: a) conserto de máquinas; b) terraplenagem; c) bens utilizados no transporte de produtos (arame, corda, dentre outros); d) manutenção de equipamentos da fábrica; e) serviços de armazenagem/logística; f) tratamento de efluentes; e g) serviços de manutenção de florestas;
- (iii) reverter todas as glosas de itens que possuem relação com equipamentos de E.P.I, envolvendo a segurança individual dos funcionários da produção;
- (iv) reverter todas as glosas referentes a prestações de serviços como "movimentação interna de resíduos", "movimentação interna de madeira", "movimentação interna de produtos" e "movimentação na área de expedição";
- (v) reverter todas as glosas referentes a aquisições e/ou prestações diretamente relacionadas com o cultivo de árvores, inclusive mudas de eucalipto, cujo destino dessa madeira é servir de insumo, matéria-prima, para a produção de papel e celulose;
- (vi) manter a glosa de valores classificados na DACON como "encargos de amortização de edificações e benfeitorias";
- (vii) reverter a glosa de valores relativos ao aproveitamento do crédito extemporâneo;
- (viii) manter a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício

Negar a alegação de decadência relativa ao período de janeiro a outubro de 2011 nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, cabendo razão a fiscalização que aplicou a contagem de prazo conforme o artigo 173, I, do CTN.

Ficam mantidos os juros Selic sobre a parcela da multa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro - Marcelo Giovani Vieira, Redador Designado

Fui designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência parcial do direito do Fisco em efetuar o lançamento.

O Superior Tribunal de Justiça, no Resp 973.733/SC, publicado em 18/09/2009, sob o regime dos recursos repetitivos, decidiu que “*o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito*”.

Tal decisão é vinculante para as Turmas do Carf, consoante art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do Carf – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

A contagem da decadência a partir dos fatos geradores é prevista no artigo 150, §4º do CTN, enquanto a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado é prevista no artigo 173, I.

Portanto, a existência de pagamentos, ainda que parciais, atrai a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

No caso do IPI, o artigo 183, III, do Regulamento – Decreto 7.212/2010, considera como pagamento a compensação de créditos e débitos sem saldo a recolher:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei nº 10.637, de 2002, art. 49, Lei nº 10.833, de 2003, art. 17, e Lei nº 11.051, de 2004, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

O Decreto 7.212/2010 é posterior à decisão no Resp 973.733/SC (2009), pelo que devemos encontrar a hermenêutica que permita a aplicação de ambos.

Logo, no caso da existência de registros contábeis/declaratórios em que se verifique a existência de créditos e débitos, com resultado de saldo credor, tal circunstância equivale a pagamento.

O saldo credor, para fins de aferição da decadência, é aquele anterior ao lançamento fiscal, porque o lançamento de ofício que não homologa o “autolançamento” da compensação de créditos e débitos sem saldo devedor, não altera o marco decadencial, tal qual, no caso de pagamentos parciais, o lançamento de ofício de valor maior que o recolhido não altera o marco decadencial.

Comparativamente:

Atividade de Autolançamento	Lançamento de Ofício - causa da não homologação do autolançamento	Marco Decadencial a atrair o art. 150, §4º do CTN
Pagamento parcial	Débito maior que o pago	Pagamento Parcial
Registro de créditos e débitos sem saldo devedor (art. 180 do D. 7.212/2010)	Débitos maiores que o registrado ou créditos menores que o registrado	Registro de créditos e débitos sem saldo devedor

Repare-se que essa equivalência (compensação de créditos e débitos a pagamento, sem saldo devedor) está **dentro** do artigo que trata da obrigação de auto-lançamento do imposto, ou seja, é claro que se refere à obrigação de auto-lançamento e à questão da decadência. Desse modo, o adimplemento da obrigação de auto-lançamento do contribuinte, isto é, o registro de débitos e créditos sem saldo devedor, e sem constatação de fraude, **equivale ao pagamento, para fins de homologação, e por consequência, para fins de aferição da decadência**. Não há **pagamento**, mas há **adimplemento** da obrigação do auto-lançamento, o que foi aceito pelo Decreto.

O art. 183 tem conteúdo interpretativo, isto é, não estabeleceu nenhum regramento novo, somente coordena os conceitos aplicáveis à decadência no contexto da apuração não cumulativa do tributo.

Portanto, a mesma interpretação deve ser dada à apuração não-cumulativa de Pis e Cofins, nos quais também se registram créditos e débitos, e os quais eram informados em Dacon, à época, para aferição de eventual saldo devedor a recolher. Os mesmos conceitos gerais utilizados pelo art. 183 do Decreto 7.212/2010 (decadência, pagamento, compensação de créditos e débitos, saldo credor), pertencem ao universo da legislação do Pis e Cofins não cumulativos, e não há qualquer contrariedade a essas definições na sua legislação própria.

Assim, se antes do início dos procedimentos de ofício, houve o registro de compensação de débitos e créditos de Pis e Cofins, com saldo credor e sem fraude, tal circunstância equivale a pagamento e exige a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, para aferição da decadência.

No presente caso, verifico nos Dacon's, à fl. 72, que não havia saldo a recolher, antes do lançamento, no ano de 2011. Não houve acusação de fraude. Portanto, aplicável o art. 150, §4º.

No caso, a ciência do lançamento se deu em 07/11/2016 (fl. 6.196), resultando em decadência para os fatos geradores até outubro de 2011.

(assinatura digital)

Conselheiro - Marcelo Giovani Vieira, Redador Designado

Declaração de Voto

Conselheiro - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Venho por meio desta declaração de voto apresentar entendimento divergente ao do nobre colega relator com relação à observação ao princípio da verdade material.

Vejo que o princípio da verdade material no âmbito de decisões em processos administrativos fiscais é inafastável, por estar previsto nos artigos 29 e 32 do Decreto nº 70.235/72, por estar previsto no Art. 2 da Lei 9784/99 e por compor o devido processo legal.

Este conselho possui inúmeros precedentes neste sentido: Acórdão nº 3301-003.267, Acordão 1301-002.192 e n.º 3201-002.522, por exemplo.

O art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972 dispõe como limite temporal para produção da prova, o protocolo da impugnação, mas exceta da regra os casos de não realização da prova em razão de força maior.

Esta matéria foi julgada na Câmara Superior de Recursos Fiscais e foi reforçado o entendimento de que, por força do princípio da verdade material e do princípio da ampla defesa, as provas também podem ser apresentadas em Recurso Voluntário, conforme Acórdão 9101-003.003.

Relacionado ao cerne da questão controvertida, é possível concluir, pela análise do lançamento, que a fiscalização não auditou as principais linhas contábeis do contribuinte e, em razão disto, para buscar a verdade material, o contribuinte encomendou o Laudo da KPMG para que estas linhas fossem identificadas.

Um fato importante a ser considerado e que foi exposto em Tribuna, é que este Laudo é custoso e levou muito tempo para ser elaborado, à altura do que a complexidade da presente lide exige.

Ocorre que esta Turma, em julgamento, por voto de qualidade e de forma diferente dos muitos precedentes deste conselho e desta própria Turma de julgamento, decidiu por não converter o julgamento em diligência, para que o tão custoso e prestativo Laudo da KPMG fosse analisado e a contabilidade obscura do lançamento fosse revelada.

Dentro dos parâmetros esperados de aplicação do devido processo legal nos procedimentos administrativos fiscais, verifica-se que, neste caso em concreto, não ocorreu a busca da verdade material.

Diante de todo exposto, registro o voto de que o processo teria de ter sido CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA.

Declaração de voto proferida.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.