



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

**Processo n°** 10940.001703/2005-10  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-002.473 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de novembro de 2013  
**Matéria** Compensação de CONFINS  
**Recorrente** NORSKE SKOG PISA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

COFINS. GLOSA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE

Cabe ao agente fazendário ter apontado as operações vinculadas a quais CFOPs foram desconsiderados para efeito de créditos. A falta de motivação acarreta a sua nulidade:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: Por unanimidade, deu-se provimento para anular o processo desde a decisão da DRJ inclusive.

*(assinado digitalmente)*

Julio Cesar Alves Ramos - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Marques Cleto Duarte - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos (Presidente), Robson Jose Bayerl (Substituto), Jean Cleuter Simoes Mendonca, Fernando Marques Cleto Duarte, Felon Moscoso de Almeida (Suplente), Angela Sartori.

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte Norske Skog Pisa Ltda, contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro, assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*COFINS. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. COMPENSAÇÃO.*

*Quando não comprovada a respectiva aquisição/fornecimento, é cabível a glosa de valores que serviram de base de cálculo dos créditos a descontar, a título de bens e serviços utilizados como insumos.*

*Não há previsão legal para o desconto de créditos decorrentes das despesas de atualização ou correção monetária sobre o fornecimento de bens utilizados como insumos na fabricação de produtos próprios, ainda que prevista contratualmente.*

*Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.*

*Não dá direito a crédito o gasto com serviços de despachante, por não corresponderem a insumo para a produção nem a outra hipótese legal de crédito.*

*COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS OPONÍVEIS À COMPENSAÇÃO. ELEMENTOS DE PROVA. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO.*

*A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70235/72, de aplicação subsidiária aos processos de restituição/compensação*

*Solicitação Indeferida*

Insatisfeita com a decisão que indeferiu o pedido de compensação a recorrente apresentou Recurso Voluntário às fls. 455/472, repisando as argumentações trazidas com a Manifestação de Inconformidade, as quais passo a reproduzir:

i) há ausência de motivação da decisão “a quo” na medida que esta realizou a glosa dos créditos após a análise dos CFOPs, mas sem indicar quais CFOPs correspondem a operações desconsideradas para efeito de aquisição de insumos, motivo pelo qual a decisão é nula;

ii) requer que a fiscalização analise as operações a partir dos documentos acostados aos autos com a finalidade de afastar a presunção de irregularidade;

iii) a decisão desconsiderou determinadas aquisições para efeito de reconhecimento dos créditos, assim, se no exercício indicado haveria diminuição do crédito,

em outras oportunidades haveria o aumento dos créditos a serem utilizados, porém, somente foi considerada a diminuição e não o aumento;

iv) Já em relação a não homologação dos créditos no tocante aos valores pagos a título de correção monetária, o Recorrente insiste no argumento de que esta se trata de atualização monetária que visa recuperar os efeitos da inflação e por conta disso é legítimo o crédito;

v) concorda com o fato de que a decisão apontou divergências entre os valores declarados no Dacon e aqueles apresentados durante a instrução dos autos. Todavia, compreende que caberia à Fazenda ter solicitado esclarecimentos a respeito dessas divergências. Assim, em razão de inexistir a manifestação fazendária a respeito, a Recorrente deixou de retificar as Dacons e por isso foi prejudicada;

vi) no tocante a glosa de energia elétrica, a Recorrente afirma que os valores referentes a multas, taxas municipais de iluminação pública e outros serviços integram a base de cálculo do crédito em função de que constituem cobranças obrigatórias e estarem vinculadas a energia consumida pelo estabelecimento;

vii) reclama também os créditos pertinentes as despesas com despachantes, por se tratar de despesas intimamente relacionadas com as despesas de frete e armazenagem, que por sua vez necessários para a atividade empresarial da Recorrente;

Por fim, requer a nulidade da decisão proferida pela DRJRJ, em razão da ausência de motivação e por não ter sido revisto os procedimentos de compensação. A nulidade ainda justifica-se devido ao fato de que a fiscalização não realizou a sua intimação para que retifica-se as Dacon's que apresentaram divergências com as planilhas apresentadas.

Em seu pedido renova ainda o pleito para que sejam homologados os créditos pertinentes aos gastos com energia elétrica e despachantes.

O processo foi inicialmente encaminhado à 3ª Turma Especial desta Terceira Seção, a qual se deu por incompetente em razão do valor do crédito tributário discutido que supera sua alçada, sendo então a esta Câmara encaminhado.

É a síntese do necessário.

**Voto**

Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte

**DA ADMISSIBILIDADE**

O recurso é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele eu conheço.

**DA GLOSA DOS CRÉDITOS**

Conforme se observa dos autos, o processo ora em análise já foi apreciado pela Conselheiro Juliano Lirani quando do julgamento na Turma Especial. Do exame das razões de decidir do ilustre conselheiro, com ele hei de concordar.

Ora, a intenção da Recorrente é obter créditos a partir da construção de um conceito de insumo voltado para os preceitos aplicados ao Imposto de Renda, ou seja, no sentido de que todos os custos são imprescindíveis para a atividade empresarial.

Tal conclusão é respaldada na constatação de que pretende créditos relativos as despesas com multa por atraso no pagamento de faturas de energia elétrica, taxas de iluminação pública e despesas com despachantes, justamente porque parte do princípio de que estas despesas estariam relacionados ao seu processo produtivo.

“Data vênia” ao entendimento da defesa, em relação ao conceito de insumo, manifesto compreensão de que se deve afastar o seu pleito no tocante aos créditos pertinentes a despesas com multa por atraso no pagamento de faturas de energia elétrica, taxas de iluminação pública e despesas com despachantes, na medida em que não estão relacionados intimamente com o processo produtivo da empresa.

Apenas para fazer constar, tenho como verdade de que a Instrução Normativa n.º 404/2004, citada na decisão “a quo”, que por sua vez admite apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumo, não oferece a melhor interpretação ao art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

*Instrução Normativa n.º 404/2004:*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação*

*diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

Assim, analisando a redação da citada instrução normativa, fica a impressão de que esta se utiliza da definição de insumo contida na legislação do IPI para construir o conceito de insumo para a apuração do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos. Todavia, salvo engano, mostra-se inadequado comparar materialidades distintas como ocorre entre o IPI, cujo critério material é a industrialização, com critério material da COFINS que é o auferimento de receita.

Deste modo, creio que o conceito restrito de insumo não se concilia com a base econômica do PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção da receita com o produto ou serviço. Por outro enfoque, também é incorreto adotar um conceito amplo e irrestrito para definir o conceito de insumo com o propósito de que nele se abranja toda e qualquer despesa da empresa, ainda que totalmente desapegada de seu processo produtivo.

Em outras palavras, compreendo que o conceito de insumos mais adequado é aquele em que se aceita como créditos as despesas relacionadas inseparavelmente aos elementos produtivos que proporcionam a existência do produto ou serviço.

Nesta ótica, os gastos com despachantes, taxas de iluminação pública e multas por atraso no pagamento de faturas de energia elétrica estão muito longe de integrar o conceito de insumo, principalmente por não estar relacionado ao processo produtivo e por conta disso foi correta a glosa dos créditos neste particular.

### **DA DIVERGÊNCIA ENTRE AS PLANILHAS E A DACON**

A contribuinte apresentou planilhas às fls. 320/322, as quais discriminam como se deu o cálculo dos créditos advindos dos serviços utilizados como insumos, sendo que os dados informados nestas tabelas foram confirmados tanto pelas informações prestadas anteriormente pelo contribuinte, quanto por sua escrituração fiscal. Entretanto, a Recorrente confirma existirem equívocos nas informações apresentadas nestas planilhas em função de que certos valores de serviços não foram incluídos na planilha e outros valores ainda foram lançados em outros períodos, ou seja, o contribuinte confirma ter contribuído com o preenchimento errado das DACONs.

Assim, em razão do equívoco no preenchimento das declarações, a Recorrente parte do pressuposto de que o agente fiscal deveria ter o intimado para retificasse as Dacon's.

Entretanto, entendo que não assiste razão à contribuinte.

O Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) foi instituído pela Instrução Normativa nº 387/2004 em substituição modelo instituído pela IN nº 365/2003 e tem por finalidade apurar o PIS/PASEP e a COFINS e se presta para o auxílio na apuração das citadas contribuições.

É evidente que a DACON pode ser retificada pelo sujeito passivo. Contudo, no caso em tela não havia condições para a retificação, uma vez que o Recorrente não mais estava protegido pela espontaneidade, pois como se sabe a fiscalização já havia se iniciado. Deste modo, não deve prosperar a alegação do contribuinte no sentido de que a Fazenda deveria tê-lo intimado para que promovesse a retificação requerida.

### **DA NULIDADE DA DECISÃO A QUO**

A contribuinte defende ainda que a decisão “a quo” não foi adequadamente motivada, principalmente porque glosou créditos a partir da simples análise dos CFOPs, enquanto seria imprescindível que fossem indicados expressamente quais os CFOPs cujas operações não foram consideradas aquisições de insumos.

Compulsando os autos, não se vislumbra, em nenhum momento, qualquer identificação de quais operações vinculadas a quais CFOP's foram desconsideradas, não há como a contribuinte identificar com clareza a razão das glosas efetuadas.

Neste passo, indubitavelmente o contribuinte foi prejudicado, pois não lhe restou assegurado elaborar a defesa específica para atacar o ponto controverso e deste modo ficou impossibilitado de constituir prova objetiva e eficaz para derruir a premissa fazendária. Destarte, é correto afirmar que neste particular ocorreu inevitável violação ao princípio da ampla defesa e ao contraditório, encartado no art. 5º do Texto Constitucional.

E no meu entender a falha na fiscalização apontada é suficiente para a anulação do auto de infração, pois cerceia a defesa do contribuinte, ante à necessidade de que o documento fiscal traga a motivação suficiente para declarar que a contribuinte desobedeceu o regramento de regência.

De acordo com o previsto no art. 59 do Decreto n º 70.235/1972, há apenas dois casos de nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Sendo este último caso o ora verificado nos autos.

A seu turno, o art. 50 da Lei n.º 9.784/99 assevera que os atos administrativos que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos. Eis o teor do dispositivo citado:

*“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;*

*III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;*

*IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;*

*V - decidam recursos administrativos;*

*VI - decorram de reexame de ofício;*

*VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;*

*VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.*

*§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

*§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.*

*§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.”*

Celso Antônio Bandeira de Mello in Curso de Direito Administrativo, traz argumentos de enorme valia acerca do princípio da motivação e sua aplicação, notadamente as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto:

*“Princípio da motivação, isto é, o da obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto. Ainda aqui se protegem os interesses do administrado, seja por convencê-lo do acerto da providência tomada – o que é o mais rudimentar dever de uma Administração democrática –, seja por deixar estampadas as razões do decidido, ensejando sua revisão judicial, se inconvincentes, desarrazoadas ou injurídicas. Aliás, confrontada com a obrigação de motivar corretamente, a Administração terá de coibir-se em adotar providências (que de outra sorte poderia tomar) incapazes de serem devidamente justificadas, justamente por não coincidirem com o interesse público que está obrigada a buscar.”*  
(BANDEIRA DE MELLO, 2000, p. 433)

Nesse sentido destaca-se a necessidade de uma clara descrição dos fatos, como elemento motivador do lançamento fiscal, conforme nos relata em lapidar lição Leliana Pontes Vieira, em sua obra Contencioso e Processo Fiscal (1996, p. 40), colacionamos:

*“c) Descrição dos fatos - esta descrição deve ser bastante clara, de modo a permitir, de um lado, que o acusado, conhecendo o fato ilícito que lhe é imputado possa exercer o seu direito constitucional de ampla defesa. E, de outro, para que o julgador nela encontre, conjugando-a com os demais elementos do processo, o necessário suporte para formar sua convicção.”*

A propósito, a citada Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispôs em seu art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação.

Destarte, em que pese, a decisão atacada ter apontado que o motivo da glosa tenha sido a divergência entre os valores das notas fiscais de aquisição de insumos e os valores informados no DACON, contudo caberia ao Fisco demonstrar com detalhes estas divergências.

Com efeito, considerando que a decisão de primeiro grau deixou de apontar especificamente quais os CFOPs, cujas operações não foram consideradas aquisições de insumos, manifesto entendimento de que esta seja cancelada e os autos retornem a repartição de origem para que se motive adequadamente as glosas realizadas, com o propósito de que ao contribuinte seja oportunizado se manifestar a respeito no intuito de efetivar o princípio da ampla defesa.

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento, anulando a decisão de primeira instância.

(assinado digitalmente)

Fernando Marques Cleto Duarte - Relator