



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.000209/2010-17  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3302-002.571 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de setembro de 2023  
**Assunto** INSUMO  
**Recorrente** ARACRUZ CELULOSE SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade, vencida a Conselheira Mariel Orsi Gameiro (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Renato Pereira de Deus. No mérito, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para retornar os autos à unidade de origem, a fim de que sejam efetivamente esclarecidos, de forma detalhada, esmiuçada e expressa, os questionamentos formulados na Resolução nº 3302-000.753. Na questão preliminar, não votou o Conselheiro Aniello Aufiero Miranda Júnior, pois já havia sido computado o voto do Conselheiro Marcos Antônio Borges.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Marcos Antônio Borges, e Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório constante à decisão de primeira instância:

1. ARACRUZ CELULOSE S/A, incorporada por FIBRIA CELULOSE S/A, empresa acima identificada, apresentou Pedido de Ressarcimento (PER) 27799.50268.041111.1.5.094383 de crédito de COFINS não cumulativa, vinculado à

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 12585.000209/2010-17

receita de exportação do 2º trimestre do ano de 2007. O contribuinte apresentou Declarações de Compensação (DCOMP) vinculados a este PER.

2. Por intermédio do Despacho Decisório de fls. 341/359 proferido pela DERATSP, o PER foi deferido em parte e as compensações homologadas até o montante do crédito reconhecido, no valor de R\$ 3.005.059,11.

3. Ciente desta decisão em 05/07/2012 (fl. 377), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 401/437 em 06/08/2012, na qual alega em síntese:

a - Os atos administrativos devem ser motivados, com a correta demonstração dos fatos e das disposições legais infringidas. A autoridade administrativa deixou de apontar os motivos que levaram à glosa de créditos vinculados a serviços utilizados como insumos, o que levou ao cerceamento do direito de defesa;

b - O Despacho Decisório deixou de reconhecer a totalidade dos créditos apurados pela própria fiscalização;

c - O CARF tem entendido que todos os custos e despesas (diretos e indiretos) relacionados à realização do objeto social da empresa geram direito à apuração de crédito de PIS e de COFINS;

d- O conceito de insumo adotado pelas IN 247/02 e 404/04 está equivocado;

e - “a atividade da Manifestante é "FABRICAÇÃO DE CELULOSE E OUTRAS PASTAS PARA FABRICAÇÃO DE PAPEL". Considerando que a madeira é o principal insumo para a fabricação da pasta da celulose, certo é que todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, mudas, fertilizantes, herbicidas, dentre outros, possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção, razão pela qual classifica-los de forma distinta, e por consequência, glosar os créditos de PIS e COFINS se encontra ao arpejo da lei;

f - o termo “insumo” deve ser interpretado no mesmo sentido de custo de produção;

g - os gastos com a constituição de florestas são aplicados na unidade de produção e fabricação da empresa constituindo custos de produção indispensáveis para se produzir o bem destinado à venda, sem eles toda a produção pode ser suspensa, pois consistem em produtos e serviços necessários à formação da matéria prima (madeira);

h - “a manutenção e conservação em equipamentos de comunicação, manutenção de estradas, a limpeza da área de produção, segurança, despesas com meioambiente, monitoramento e inventário florestal constituem insumos ligados e indispensáveis à produção, motivo pelo qual não podem ser glosados, inclusive pela própria natureza das atividades”

i - “os gastos com a manutenção e as peças de reposição dessas máquinas e equipamentos ligadas à movimentação de carga, empilhadeiras, guinchos e guindastes são indispensáveis e, portanto, custos de produção, pois são utilizados para movimentar os insumos, como as toras de madeiras extraídas das florestas, para colocação dessas nos picadores, bem como para retirar das máquinas os fardos de celulose, que pesam algumas toneladas”

j - o CARF já teria reconhecido direito à apuração de crédito em caso idêntico do próprio contribuinte;

k - para que produza celulose, é preciso muito mais do que árvores e máquinas ou pessoas especializadas, existe todo um procedimento complexo e de inquestionável longo prazo, que foi, quer parecer, totalmente ignorado pela fiscalização;

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

l - requer, desde já, em razão do grande número de insumos e o exíguo prazo para a manifestação de inconformidade, a realização de diligência para a comprovação de que os bens e serviços adquiridos pela Manifestante são efetivamente custos ligados à sua produção ou fabricação. Impõe-se esta diligência para a comprovação do acima alegado, em homenagem à lealdade processual, ao direito de defesa e do contraditório, mesmo que se entenda que, do ponto de vista jurídico, se deva usar o conceito restrito de insumo, tal como adotado pela autuação fiscal. Ao final a Manifestante formula o pleito de diligência nos termos do Decreto n.º 70.235/72;

m - não é o fato de o PN CST n.º 108/78 determinar a contabilização no ativo imobilizado às despesas com a constituição de florestas, para efeito de correção monetária de balanço, que, inclusive, já foi extinta, que desconfigura a natureza dos gastos realizados pela empresa como sendo um insumo;

n - essa reserva florestal, mesmo estando contabilizada no ativo imobilizado da Manifestante, e, portanto, submetida à exaustão, não perde sua natureza de insumo. A única alteração se dá no que tange ao momento do reconhecimento da aquisição, que será posterior, pois com a exaustão, a floresta não deixa de compor o custo da produção, já que sem ele, não existiria a celulose. Ou seja, ele não é insumo durante a sua formação floresta – mas é insumo na sua exaustão;

o - no caso das empresas de celulose, os custos de produção se iniciam com o desenvolvimento de mudas de eucalipto, se intensificam na formação das florestas e se encerram após a transformação da madeira em celulose, conforme se verifica do descritivo do processo produtivo anexo (doc. 03). A Manifestante pede vênia para apresentar laudos técnicos relativos com a descrição de diversos bens utilizados como insumo na produção de celulose (doc. 04);

p – Todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira possuem a natureza jurídica de insumo, visto que são indispensáveis à elaboração da pasta de celulose, que é o produto final da Manifestante destinado à venda, razão pela qual a glosa dos créditos em comento se encontra ao arrepio da lei;

q – cumpre esclarecer que a Manifestante só apropria créditos decorrentes de bens e serviços adquiridos de terceiros, não se apropriando, em hipótese alguma de créditos sob sua própria mão de obra;

r – A despeito das glosas relativas aos bens e serviços que, em tese não teriam sido adquiridos de terceiros, protesta pela posterior juntada das notas fiscais, ainda que a título de amostragem, as quais demonstram que os serviços de clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, colheita, dentre outros, foram todos prestados por terceiros, pessoas jurídicas domiciliadas em território nacional, sendo que referidos bens ou serviços, sem quaisquer dúvidas, são fundamentais para a produção da celulose;

s – não há diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, pois todos estes gastos são tidos como custo de produção;

t – a própria RFB tem reconhecido o direito à apuração de crédito calculado sobre frete na aquisição de matéria prima;

u - Inexiste, assim, diferença em relação ao frete entre estabelecimento da mesma empresa de produtos acabados. Este dispêndio também compõe o custo do bem;

v – relativamente ao posicionamento adotado pela fiscalização, no sentido de que aquele frete pago em razão da Operação Florestal também comporia o ativo imobilizado aos fretes realizados entre os estabelecimentos daqueles produtos, assim como já

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

amplamente percorrido nos itens acima, tais valores compõem o custo de produção, possuindo natureza de insumo e gerando o crédito de PIS e COFINS ser conferido pela sua natureza, independentemente da sua caracterização contábil;

w – Na remota hipótese de se entender que os bens e serviços utilizados para a formação de florestas (insumos florestais) não estão ligados à produção da celulose, o que se admite apenas para argumentar, é inequívoco o direito ao crédito de PIS e COFINS em relação à parcela desses insumos que se encontram vinculados à receita de exportação;

x - O creditamento de PIS e COFINS sobre os custos, despesas e encargos e vinculados à receita de exportação é assegurado de forma ampla pelo art. 6º, §3º e art. 15º, inciso II da Lei n.º 10.833/03, que não impõem qualquer condição adicional para o gozo do direito.

y – Requer a realização de diligência e perícia, indica peritos e formula quesitos;

4. Em 05/10/2012, a Delegacia de origem solicitou a juntada de diversos documentos contidos nas fls. 558/660 que amparariam parte do Despacho Decisório emitido pela DERAT SP.

5. Desta forma, por meio do despacho de fls. 662/663, esta turma de julgamento decidiu por bem encaminhar os autos ao órgão preparador para que o contribuinte fosse cientificado dos documentos acostados às fls. 558/660, facultada ao contribuinte a interposição de manifestação de inconformidade suplementar no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência.

6. Após ser cientificado dos documentos juntados pela DERAT SP, o contribuinte Manifestou-se às fls. 666/704, nos seguintes termos:

a – a DRJ reconheceu a nulidade do Despacho Decisório;

B – a autoridade fazendária desconsiderou, sem qualquer justificativa, os valores de serviços constantes dos DACON,

c – permanece sem motivação a glosa de créditos relativos à aquisição de bens utilizados como insumos;

d - “a DRJ acertadamente emitiu a decisão de fls. 662/664, reconhecendo a nulidade do despacho decisório, reabrindo o prazo para nova manifestação de inconformidade. A Manifestante foi intimada desse despacho através da Intimação 68012013, recebida em 22.03.2013, sendo essa a data válida para fins de contagem da ocorrência de homologação tácita” e em seguida, o manifestante passa a ratificar os fundamentos exarados na manifestação de inconformidade original.

7. É o relatório

A 6ª turma da DRj/SP1, mediante Acórdão n.º 16-52.470, em 07 de novembro de 2013, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS

Ano calendário:2007

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

então seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Consideram-se insumo também os serviços prestados por terceiros aplicados na produção do produto ou prestação de serviço.

#### RESERVAS FLORESTAIS. CLASSIFICAÇÃO.

Os empreendimentos florestais, independentemente da sua finalidade, devem ser considerados como integrantes do ativo permanente.

#### ENCARGOS DE EXAUSTÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não podem apurar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão suportados, por falta de amparo legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual alega, em síntese:

- i) nulidade da decisão ante a ausência de especificação dos créditos glosados;
- ii) da homologação tácita das compensações declaradas;
- iii) da inaplicabilidade das INS SRF 247/02 e 404/04;
- iv) das glosas indevidas dos insumos utilizados no processo de produção, descritos na planilha “Serviços Glosados” e “bens considerados como insumos”, pela aplicabilidade do conceito de insumo;
- v) Crédito sobre a formação de florestas, ativo imobilizado, exaustão, que devem ser reconhecidos tais créditos porque de todo modo há direito, seja pela classificação como ativo para as florestas, considerando a sujeição à exaustão, quando voltará ao status de insumo;
- vi) do crédito decorrente de produtos adquiridos de terceiros, as notas fiscais juntadas aos autos demonstram o pagamento às outras pessoas jurídicas, porque não toma créditos de sua própria mão-de-obra;
- vii) do crédito sobre fretes, afirma que não há diferença entre frete pago na aquisição de insumo, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação de produtos acabados no estabelecimento vendedor – frete de aquisição de matéria-prima, frete intercompany, frete entre estabelecimentos de produtos em elaboração; vii) crédito sobre bens do ativo imobilizado calculados sobre a despesa de depreciação de junho/2007, não há nos autos a especificação da glosa, constante somente uma planilha do período de abril de 2007;
- viii) dos créditos vinculados à receita de exportação, o entendimento deste Tribunal é que todos os custos e despesas vinculados à receita de exportação devem gerar créditos das contribuições;
- ix) pedido de diligência para correta apuração dos custos, despesas e encargos.

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

O julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência por esta turma, em 23 de maio de 2018, através da Resolução n.º 3302-000.753, que dispôs:

Partindo-se das premissas acima, entendo necessária a realização de diligência para que os quesitos 5 a 8 constantes do recurso voluntário sejam respondidos, a fim de que seja possível a aferição por este relator da conformação da natureza dos bens e serviços glosados às premissas veiculadas no voto:

5. Identificar a função e onde são utilizados no processo produtivo os produtos e serviços cujo o crédito não for reconhecido e que se encontram listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização.

6. Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargos produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização.

7. Estão corretos os valores lançados nos DICON's relativos a bens, serviços e outras despesas utilizadas como insumos do período ora analisado?

8. Todos os bens, serviços e despesas que geraram os créditos aproveitados estão lastreados em documentação hábil e idônea?

Relativamente aos fretes, a recorrente deve identificar e comprovar quais se tratam de aquisição de insumos, transporte interno de insumos e produtos e elaboração de produtos acabados, ficando a cargo da autoridade fiscal a confirmação da veracidade das

informações apresentadas à vista da documentação a ser apresentada, conforme os critérios de amostragem que considerar adequados. Porém, considero desnecessários os quesitos 1, 2, 3, 4 da diligência requerida em recurso voluntário, pois tratam de questões de direito e conceituais, já deduzidas pela recorrente em suas peças recursais. Destarte, voto para converter o julgamento em diligência para que a recorrente elabore as respostas aos quesitos 5 a 8 acima, discriminar os fretes tomados, bem como para esclarecer se as planilhas juntadas às efls. 558/660 se referem à memória de cálculo apresentada pela recorrente e, caso não seja, informar quais os critérios utilizados para elaboração da referida planilha.

O relatório de diligência fiscal, em sintética resposta à diligência, dispôs sobre as seguintes considerações:

05. Em resposta, a Interessada protocolou, em 30/06/2020, petição (fls. 3.108-3.112) por meio da qual responde ao quanto solicitado no item "a" da Resolução n.º 3302-000.753 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (fls. 1.003-1.033), além de anexar documentos comprobatórios (fls. 1.044-3.104) e a planilha "Serviços glosados 2010-31", em atendimento ao item "b" da referida resolução.

06. Quanto ao atendimento aos itens 5 e 6 da Resolução, a Interessada alega que "ficou prejudicado pela falta da clara discriminação, nos autos do e-processo, dos bens cujos créditos foram glosados".

07. De fato, para os bens glosados, a fiscalização optou por relacioná-los de forma indireta, apresentado os itens que foram convalidados com insumos, sendo que, os itens glosados, por óbvio, são os que não foram considerados como tal. Os itens considerados como insumos foram relacionados nos seguintes documentos:

Documentos Diversos – Outros – BENS CONSIDERADOS COMO INSUMOS ABR2007pdf (fls. 143-166);

Documentos Diversos – Outros – BENS CONSIDERADOS COMO INSUMOS MAI2007pdf (fls. 167-198) e

Fl. 7 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

Documentos Diversos – Outros – BENS CONSIDERADOS COMO INSUMOS JUN2007pdf (fls. 199-225).

08. Em 28/10/2021, a Interessada tomou ciência do início do presente procedimento de Diligência Fiscal sob MPF n.º 05.1.01.00-2021-01058-2, através do Termo de Início de Diligência Fiscal n.º 0.632/2021 (fls. 3.296-3.297), além de solicitado “reapresentar as planilhas “Demonstrativo de Créditos Informados no DACON” que serviram de base para os cálculos dos créditos de Cofins-Exportação informados em DACON, períodos de apuração de abril/2007, maio/2007 e junho/2007, em formato de planilha eletrônica”, o que foi prontamente atendido através da Petição (fls. 3.303-3.303).

09. Com os “Demonstrativo de Créditos Informados no DACON” apresentados em atendimento Termo de Início de Diligência Fiscal n.º 0.632/2021 (fls. 3.296-3.297), pudemos relacionar, de forma direta, os bens que foram glosados. Para isso, foram elaboradas as seguintes planilhas:

Documentos Diversos – Outros – GLOSAS - BENS UTILIZ COMO INSUMOS ABR2007pdf (fls. 3.305-3.307);

Documentos Diversos – Outros – GLOSAS - BENS UTILIZ COMO INSUMOS MAI2007pdf (fls. 3.308-3.314) e

Documentos Diversos – Outros – GLOSAS - BENS UTILIZ COMO INSUMOS JUN2007pdf (fls. 3.315-3.319).

Por fim, o contribuinte se manifestou através da petição de fls, na qual afirma que:

i) a diligência realizada não atendeu aos pontos determinados pela resolução do CARF;

ii) que atendeu à solicitação da fiscalização ao apresentar: (i) apresentou planilha elaborada a partir da planilha de glosas colacionada às fls. 227-320, com a adição de informações acerca da utilização no processo de produção de cada item de serviço glosado, incluindo-se a descrição dos fretes creditados como serviços utilizados como insumos; (ii) acostou aos autos notas fiscais/CTE-s que acobertam os fretes contratados; e (iii) demonstração de que os créditos glosados pelo Fisco não foram discriminados nos autos, tendo os valores decorridos de mera comparação entre os valores constantes nos demonstrativos de fls. 143-225, com uma relação de itens indicados no DACON, e os valores constantes no despacho decisório que indeferiu os créditos requeridos;

iii) que é necessário o entendimento sobre todo processo produtivo, e que as glosas relativas a: bens utilizados em limpeza industrial, cal virgem e cal virgem a granel, bens utilizados para manutenção corretiva de máquinas utilizadas no processo produtivo, custos na formação d florestas, frete de transferência de insumos e frete de compra de insumos, manutenção e vigilância florestal, manutenção de estradas, carga e descarga de insumos, carregamento de produtos acabados, demais serviços.

iv) Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargo os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização: Esse quesito da diligência foi cumprido pela requerente, em resposta ao TIF n. 3 (petição de fls. 3108-3112), quando foi apresentada planilha anexa à petição apresentando a classificação dos serviços nas categorias assinaladas pela fiscalização. Em relação aos bens glosados, estes encontram-se anexos ao Relatório de Diligência Fiscal.

Fl. 8 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

v) Estão corretos os valores lançados nos DACONs relativos a bens, serviços e outras despesas utilizadas como insumos do período ora analisado? De igual forma, este quesito foi cumprido na aludida petição (fls. 3108-3112), ocasião em que foi respondido que os valores lançados nos DACONs relativos a bens e serviços utilizados como insumos no período analisado refletem o entendimento adotado, à época, pela Aracruz, acerca do conceito legal dos insumos creditáveis e de sua aplicação aos fatos.

vi) Todos os bens, serviços e despesas que geraram os créditos aproveitados estão lastreados em documentação hábil e idônea? Assim como os dois últimos quesitos, respondeu-se à indagação por meio da petição em questão, ocasião em que ficou disposto que os créditos aproveitados pela Aracruz no período fiscalizado decorreram de aquisições efetivas de bens e serviços amparadas em documentação hábil e idônea.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Entendo que a controvérsia cinge-se nos seguintes pilares argumentativos:

i) Da nulidade do despacho decisório por falta de motivação do ato administrativo;

ii) Da necessidade de retorno do processo à unidade de origem para que proceda a diligência nos termos em que foi solicitada pelo CARF;

iii) Se vencida nas hipóteses acima, análise dos insumos glosados, sob a perspectiva de todo processo produtivo do contribuinte, para determinação do que lhe é direito pela validade do crédito.

Como de costume, tratarei em partes.

### ***Da nulidade do despacho decisório***

O recorrente afirma, contundentemente, a nulidade do despacho decisório, tendo em vista a falta de clareza posta, bem como a inexistência de documentação hábil para demonstrar as razões pelas quais foram glosados os montantes de bens e serviços utilizados no processo produtivo da empresa.

Para melhor análise da questão, é necessário apontarmos para o histórico:

O despacho decisório foi proferido em, cientificado o contribuinte na data de **05 de julho de 2012;**

Fl. 9 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

Foi apresentada a primeira manifestação de inconformidade, com preliminar de nulidade do despacho decisório, **em 06 de agosto de 2012;**

A DRJ/SP1 proferiu “despacho de saneamento”, em 09 de outubro de 2012, para que a fiscalização tivesse a oportunidade de aditar o despacho decisório, com a juntada da planilha, às fls 558/660, afirma, inclusive que em **05 de outubro de 2012**, a unidade de origem havia requerido a juntada da respectiva planilha;

O contribuinte foi cientificado em 15 de março de 2013 para apresentação de nova manifestação de inconformidade, porque inicialmente não teve acesso à planilha descritiva dos serviços glosados pela fiscalização.

Na segunda manifestação de inconformidade, , apresentada em 22 de março de 2013, também foi arguída a preliminar de nulidade, tendo em vista que o despacho de saneamento “anulou” o despacho decisório, proferindo nova oportunidade de sua manifestação, e que, em consequência, pelo lapso temporal decorrido, os perdcomps aqui discutidos já haviam sido alcançados pela homologação tácita;

No acórdão da DRJ, o fiscal se limita a dizer que não há que se falar em nulidade, porque o despacho decisório foi claro, e que o despacho de saneamento não anulou o despacho decisório, mas serviu tão somente para cientificar o contribuinte da juntada da planilha supramencionada;

E, em sede de Recurso Voluntário, novamente insurge o contribuinte pela nulidade do despacho decisório, com supedâneo no cerceamento de defesa, constante no artigo 59, do Decreto 70.235/1972.

E, após breve relato e cronograma de ocorrência das etapas processuais e procedimentais, a pergunta que deve ser respondida refere-se à (in)ocorrência e/ou (im)possibilidade do despacho decisório ser saneado pela DRJ, e se no respectivo saneamento – se válido e possível, é permitida a juntada de provas que embasem o ato administrativo inicial.

De antemão, entendo que neste processo administrativo fiscal, de fato, **há de se considerar a nulidade do despacho decisório.**

O ato administrativo deve ser motivado, e composto de razões suficientes – seja através de documentos fiscais, ou mera demonstração da inexistência do direito creditório pleiteado, para que não incorra em cerceamento de defesa.

Vê-se que, a primeira manifestação de inconformidade foi protocolada no dia 08 de agosto de 2012, ao passo que há a afirmativa – pelo “despacho de saneamento”, que a unidade de origem já havia solicitado a juntada da planilha no dia 05 de outubro de 2012.

É notório o cerceamento de defesa ocorrido, e a malgrada tentativa da fiscalização e da DRJ de manutenção de um despacho de saneamento – que sequer tem revisão legal no Decreto 70.235/1972, que na verdade é um “conserto” do despacho decisório inicial.

No Direito Brasileiro, a Lei de Processo Administrativo (Lei 9.784/99), aplicável à Administração Pública Federal, no seu art. 50 elenca os atos administrativos que devem ser motivados.

Fl. 10 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

A motivação é um princípio implícito na Constituição Federal e, por essa razão, deve ser observado pela Administração Pública em todas as esferas, além do rol contido no art. 50 ser meramente exemplificativo.

A discussão acerca da motivação dos atos administrativos sempre girou em torno da discussão da necessidade de motivação dos atos vinculados e dos atos discricionários. De um lado havia quem defendesse a motivação apenas dos atos vinculados, enquanto outros se posicionavam no sentido de motivar somente os discricionários. E também que a motivação apenas seria obrigatória havendo previsão legal era o princípio do Direito Francês “*pas de motivation sans texte*”.

No que tange aos atos administrativos discricionários, especial importância, durante longos anos, foi dada à Teoria dos Motivos Determinantes. Por essa teoria, integram a validade do ato administrativo os motivos determinantes da sua edição e, mesmo nos atos discricionários, uma vez enunciados os motivos fundamentadores do ato, esse só será válido se os motivos realmente ocorreram, ou seja, na hipótese de a prática do ato ser motivada, passa a existir uma vinculação entre os motivos expostos e o ato em si mesmo.

Deve haver uma conformidade entre os motivos determinantes e a realidade existente e a invocação de motivos falsos, inexistentes ou qualificados de forma incorreta viciam o ato administrativo. Essa teoria foi amplamente aplicada na defesa de que os atos discricionários não precisariam ser motivados, mas se o fossem o agente vincular-se-ia aos motivos invocados para a sua prática. Como atualmente a doutrina se inclina no sentido de que tanto os atos vinculados quanto os atos discricionários devem ser motivados, a referida teoria perde um pouco do seu brilho e importância.

Todos os atos administrativos devem ser motivados, independentemente de regra expressa e a motivação deve ser contemporânea ou mesmo anterior à prática do ato, permitindo-se a motivação a posteriori apenas em situação excepcionalíssima, quando for possível a convalidação do ato, demonstrando-se que os motivos para a sua prática existiam quando da sua expedição.

A Administração não tem outra atuação senão a estritamente legal, de modo que não pode haver para ela motivos impulsivos de sua atuação à margem do Direito. Cabe ao administrador público exercer sua função estatal como gestor da coisa pública e ao motivar os seus atos justifica a finalidade pública do ato, imposta pela lei e não por sua vontade, torna evidentes os motivos de fato e de direito que determinaram a realização do ato e possibilita aos administrados, bem como à própria Administração Pública, no seu poder de autotutela, aferir se a sua atuação ocorreu dentro dos princípios que regem a Administração Pública.

A questão que se põe, é se a motivação faz parte da essência do ato administrativo e quando ausente ou obscura implica a sua nulidade, configurando um vício de fundo, não puramente formal ou se a sua falta constitui um vício de forma e como consequência caracterizar-se-ia o ato administrativo como anulável.

A Lei de Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/99) no art. 55 dispõe que tratando-se de vício sanável e não havendo lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, o ato poderá ser convalidado pela Administração.

Fl. 11 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 12585.000209/2010-17

No caso em comento, para além do cerceamento de defesa – disposto no artigo 59, do Decreto 70.235/1972, não há amparo legal para realização de saneamento em sede de despacho decisório, ainda que não reconhecida sua nulidade pela DRJ. **Travestir o remendo posto à colcha de retalhos, expressamente insuficiente, é viciar o ato administrativo, em prejuízo direto à transparência devida ao contribuinte nas razões pelas quais seu crédito lhe foi negado, ainda que o ônus da prova lhe seja devido.**

Não pode a fiscalização simplesmente glosar o PERDCOMP, citar de forma genérica em seu despacho decisório o suporte fático e normativo utilizado para tanto, e sopesar que não houve prejuízo ao contribuinte para sua defesa e para todo deslinde do processo administrativo, considerando a manifestação de inconformidade o ponto inaugural do litígio.

Nesse sentido, entendo que todo o caminho percorrido restou inócuo, pela configuração da nulidade do despacho decisório aqui discutido, e, em consequência lógica e normativa, consideram-se tacitamente homologadas as perdcomps constantes do processo administrativo fiscal, conforme discriminação abaixo:

PER/DCOMP	Data da transmissão	Prazo para ciência do despacho decisório	Data da notificação válida
33391.88284.310507.1.3.09-5706	31.05.2007	31.05.2012	15.03.2013
02757.24035.270607.1.3.09-3086	27.06.2007	27.06.2012	15.03.2013
17800.08868.280607.1.3.09-4750	28.06.2007	28.06.2012	15.03.2013
11811.09339.290607.1.3.09-1947	29.06.2007	29.06.2012	15.03.2013
34576.89342.040707.1.3.09-6926	04.07.2007	04.07.2012	15.03.2013

Voto, enfim, pelo acolhimento da nulidade do despacho decisório, que culmina na homologação tácita dos perdcomps constantes ao presente processo administrativo.

#### ***Do necessário retorno à Unidade de origem pelo não cumprimento da diligência***

Caso vencida na preliminar de nulidade, o presente tópico trata do descumprimento da Unidade de Origem aos questionamentos suscitados no julgamento convertido em diligência pelo CARF.

A resolução determinou que a Unidade de origem apurasse os seguintes pontos:

*“5. Identificar a função e onde são utilizados no processo produtivo os produtos e serviços cujo crédito não for reconhecido e que se encontram listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização.*

*6. Classificar como custo ou custo de produção, despesa ou encargo os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização.*

*7. Estão corretos os valores lançados nos DACON's relativos a bens, serviços e outras despesas utilizadas como insumos do período ora analisado?*

*8. Todos os bens, serviços e despesas que geraram os créditos aproveitados estão lastreados em documentação hábil e idônea?”*

Fl. 12 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 12585.000209/2010-17

Exceto pela manifestação expressa de que os valores lançados nos dacons relativos a bens, serviços e outras despesas utilizadas como insumos foram apontados de forma indireta – leia-se, incorreta, em resposta que deveria ter sido dada, há uma limitação de apresentação de extensas planilhas, e respostas genéricas:

05. Em resposta, a Interessada protocolou, em 30/06/2020, petição (fls. 3.108-3.112) por meio da qual responde ao quanto solicitado no item “a” da Resolução nº 3302-000.753 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (fls. 1.003-1.033), além de anexar documentos comprobatórios (fls. 1.044-3.104) e a planilha “Serviços glosados 2010-31”, em atendimento ao item “b” da referida resolução.

06. Quanto ao atendimento aos itens 5 e 6 da Resolução, a Interessada alega que “ficou prejudicado pela falta da clara discriminação, nos autos do e-processo, dos bens cujos créditos foram glosados”.

07. De fato, para os bens glosados, a fiscalização optou por relacioná-los de forma indireta, apresentado os itens que foram convalidados com insumos, sendo que, os itens glosados, por óbvio, são os que não foram considerados como tal. Os itens considerados como insumos foram relacionados nos seguintes documentos:

Documentos Diversos – Outros – BENS CONSIDERADOS COMO INSUMOS  
ABR2007pdf (fls. 143-166);

Documentos Diversos – Outros – BENS CONSIDERADOS COMO INSUMOS  
MAI2007pdf (fls. 167-198) e

Documentos Diversos – Outros – BENS CONSIDERADOS COMO INSUMOS  
JUN2007pdf (fls. 199-225).

08. Em 28/10/2021, a Interessada tomou ciência do início do presente procedimento de Diligência Fiscal sob MPF nº 05.1.01.00-2021-01058-2, através do Termo de Início de Diligência Fiscal nº 0.632/2021 (fls. 3.296-3.297), além de solicitado “reapresentar as planilhas “Demonstrativo de Créditos Informados no DACON” que serviram de base para os cálculos dos créditos de Cofins-Exportação informados em DACON, períodos de apuração de abril/2007, maio/2007 e junho/2007, em formato de planilha eletrônica”, o que foi prontamente atendido através da Petição (fls. 3.303-3.303).

09. Com os “Demonstrativo de Créditos Informados no DACON” apresentados em atendimento Termo de Início de Diligência Fiscal nº 0.632/2021 (fls. 3.296-3.297), pudemos relacionar, de forma direta, os bens que foram glosados. Para isso, foram elaboradas as seguintes planilhas:

Documentos Diversos – Outros – GLOSAS - BENS UTILIZ COMO INSUMOS  
ABR2007pdf (fls. 3.305-3.307);

Documentos Diversos – Outros – GLOSAS - BENS UTILIZ COMO INSUMOS  
MAI2007pdf (fls. 3.308-3.314) e

Documentos Diversos – Outros – GLOSAS - BENS UTILIZ COMO INSUMOS  
JUN2007pdf (fls. 3.315-3.319).

10. Não dispomos de mais considerações a acrescentar ao que já consta do presente processo.

11. Cientifique-se o sujeito passivo, mediante entrega de cópia do presente Relatório de Diligência Fiscal e seus anexos, ressalvando que lhe é facultado apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da respectiva ciência, manifestação sobre o conteúdo do presente, dirigida Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Fl. 13 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000209/2010-17

Ora, se a diligência foi suscitada para esclarecer os pontos, de forma detalhada, esmiuçada e expressa, não é possível que se considere cumprida quando simplesmente temos planilhas juntadas pela fiscalização, sem qualquer objetividade na resposta.

Entendo, nesse sentido, que não houve apontamento e resposta suficiente à diligência suscitada, pelas razões acima expostas, e, por tal razão, deve o presente processo administrativo retornar à Unidade de Origem para que efetivamente proceda aos questionamentos formulados pela Resolução n.º 3302-000.753.

É como voto.

Mariel Orsi Gameiro

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Redator designado.

Com a devida vênia e todo o respeito ao voto da Ilma. Conselheira relatora, no que diz respeito à alegada existência de nulidade do despacho decisório, ouso discordar de seu entendimento, pois entendo não estarem presentes os requisitos ensejadores da nulidade trazida pelo art. 59 do Decreto 70.235/72.

O contribuinte buscou ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo referentes ao último trimestre de 2007. Embora parte do crédito tenha sido reconhecida pela DERAT-SP, uma parcela considerável foi negada. Isso ocorreu devido à alegação de que certos gastos não se qualificavam como insumos para créditos fiscais de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos. A fiscalização contestou despesas relacionadas à formação da floresta, fretes vinculados a aquisições de ativos imobilizados e serviços não adquiridos de outras empresas.

Além disso, é importante ressaltar que o contribuinte teve várias oportunidades para demonstrar seu direito. As defesas e manifestações apresentadas foram devidamente analisadas tanto pela fiscalização quanto pela DRJ.

Portanto, a argumentação de nulidade do Despacho Decisório não se sustenta, pois houve uma justificativa abrangente para a negativa dos créditos, incluindo considerações sobre a natureza dos gastos e a ausência de informações adequadas por parte do contribuinte, após uma análise cuidadosa das defesas e manifestações fornecidas.

Por todo o exposto, afasto a preliminar de nulidade,

Eis o meu voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Redator designado.

Fl. 14 da Resolução n.º 3302-002.571 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 12585.000209/2010-17