



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

<b>Processo nº</b>	12585.000221/2010-13
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-002.808 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	10 de dezembro de 2015
<b>Matéria</b>	Compensação - Cofins
<b>Recorrente</b>	ARACRUZ CELULOSE S/A (INCORPORADA PELA FIBRIA CELULOSE S/A, CNPJ: 60.643.228/0001-21)
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECORSAL.**

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na manifestação de inconformidade.

**CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.**

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

No caso das indústrias de celulose, admite-se não só os gastos incorridos na produção direta da celulose, mas também na própria produção da madeira que lhe serve de insumo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas (i) sobre os créditos de bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica no País utilizados como insumo na fase agrícola, considerada desde a criação de mudas, plantio e manejo até a colheita dos eucaliptos e (ii) relativas ao frete pago a outras pessoas jurídicas para o transporte de insumos ou produtos inacabados entre a

floresta e os estabelecimentos da recorrente. Sustentou pela recorrente o Dr. Luciano Martins Ogawa, OAB/SP nº 195.564.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente

(assinado digitalmente)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro I que julgou **procedente em parte** a manifestação de inconformidade.

Por retratar os fatos que sucederam no presente processo até a apresentação da manifestação de inconformidade, transcreve-se abaixo o relatório da decisão recorrida:

### **Relatório**

*O presente processo foi iniciado com a transmissão do Pedido de Ressarcimento nº 31831.23640.081208.1.1.09-0430 pelo qual a contribuinte em epígrafe pleiteou reaver crédito da Cofins não cumulativa relacionado às receitas de exportação apurado no 3º trimestre de 2008. O Pedido foi retificado mediante o PER nº 07105.80339.041111.1.5.09-6531. O direito de crédito indicado alcança R\$ 19.766.683,45. Ao crédito mencionado a contribuinte vinculou Declarações de Compensação.*

*Abriu-se procedimento fiscal com o objetivo de verificar a legitimidade do pleito, tendo sido a contribuinte intimada a apresentar a documentação pertinente à apuração do crédito.*

*A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – DERAT/SP emitiu o Despacho Decisório de fls. 640/657 reconhecendo parcialmente o crédito pleiteado e homologando as compensações até o limite do direito de crédito reconhecido.*

*Ao analisar a composição da base de crédito utilizada pela empresa, levando em conta a atividade principal da interessada - a fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel -, a auditoria entendeu que algumas rubricas não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de créditos não cumulativos.*

*Assim, o autor do despacho decisório não admitiu como geradores de créditos não cumulativos os gastos com a constituição das reservas florestais;*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 04/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Todo bem ou serviço utilizado pela empresa antes do tratamento físico-químico da madeira em si (fase industrial) não podem ser classificados como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e do COFINS não-cumulativos. Ao invés disso, as reservas florestais devem ser tratadas como sendo ativo imobilizado da empresa.

*Citando os Pareceres Normativos da Coordenação do Sistema de Tributação CST nº 108, de 1978 e nº 18, de 1979, que abordaram respectivamente a correta classificação no patrimônio dos gastos operacionais relacionados à constituição de florestas e o adequado tratamento tributário aos encargos de exaustão de recursos florestais, conclui o responsável pelo despacho:*

Resta claro que os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização devem ser classificados no ativo imobilizado. Em relação à floresta plantada, as despesas de qualquer natureza, incorridas para a constituição da floresta devem ser contabilizadas no ativo imobilizado. Esse bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. Evidentemente que o valor da terra nua não deve aparecer na mesma conta do ativo imobilizado em que estiverem os recursos florestais, uma vez que a terra nua não pode ser objeto de exaustão.

Com isso, é fácil concluir que as despesas com a constituição da floresta, tais como as efetuadas com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas de extração, etc, não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado.

*Com base no texto do inciso III, §3º dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, a autoridade afirma que, por ausência de previsão legal, não há possibilidade de apuração de créditos sobre encargos de exaustão, mas apenas sobre encargos de depreciação e amortização de bens incorporados ao imobilizado.*

*A decisão menciona ainda a glosa de um conjunto de créditos calculados sobre bens ou serviços que não se enquadram no conceito de insumo por não se vincularem diretamente à produção dos bens, ainda que se trate de dispêndios necessários à atividade da empresa:*

Já quanto aos demais serviços prestados por outras pessoas jurídicas ao interessado, a glosa da fiscalização deu-se sobre itens diversos, tais como: despesas de comissão; manutenção e conservação em equipamentos de comunicação, imóveis e escritórios; serviços de consultoria e programas de formação profissional; além de outros que não exercem influência direta sobre os bens produzidos/industrializados, tais como:

almoxarifado; limpeza da área de produção; segurança; despesas com meio-ambiente, monitoramento e inventário florestal; etc. Entretanto, no que se refere às despesas com serviços, deve ser reafirmado que o termo “insumo” também não pode ser interpretado, como já dito, como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa (cf. art. 8º, § 4º, I-II-b, da IN SRF nº 404/2004).

Portanto, a aquisição de bens e a prestação dos serviços em favor do interessado, glosados, não se caracterizam como “insumo”, na forma da legislação acima referenciada, já que, manifestamente, no caso dos bens (combustíveis, peças de reposição e manutenção, equipamentos de segurança), inicialmente, não sofreram 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 (celulose), e, tampouco, foram aplicados ou consumidos nos serviços prestados pelo interessado.

A relação dos serviços glosados e dos bens adquiridos e reconhecidos como insumos se encontram nas planilhas anexas a este processo eletrônico (“E-PROCESSO”) intituladas “Serviços Glosados” e “Bens considerados como Insumos”.

*Finaliza o despacho um conjunto de planilhas demonstrativas que consolidam a base de cálculo dos créditos considerada pela administração e discriminam os valores mensais do direito de crédito passível de resarcimento/compensação para os meses do trimestre de origem do direito creditório totalizando R\$ 6.171.926,73.*

*Notificada do despacho decisório em 02/08/2012, em 31/08/2012 a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 1165/1201 na qual alega em síntese o que segue:*

*- é nulo o despacho decisório por falta de motivação; a autoridade administrativa, ao elaborar as planilhas de serviços glosados, deixou de apontar que motivos justificaram a glosa, cerceando o direito de defesa da interessada; os motivos relacionados no despacho decisório não determinam com exatidão e segurança a razão da desconsideração de alguns serviços tomados como geradores de créditos não cumulativos;*

*- o despacho decisório não reconheceu sequer a totalidade dos créditos apurados pela própria fiscalização, existindo divergência entre as planilhas indicadas no despacho decisório como o total de insumos reconhecidos e os valores utilizados nos quadros sintéticos de composição/apuração do crédito; nesse contexto, a fiscalização deixou de reconhecer, a título de crédito de COFINS, a importância de quase R\$ 2 milhões de reais;*

*- é equivocado o conceito de insumo utilizado nas IN RFB nº 247, de 2002 e 404, de 2004, invocadas no despacho decisório*

*de florestas destinadas à fabricação de celulose; 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, entre outros, possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção, razão pela qual classificá-los de forma distinta, e por consequência, glosar os créditos de PIS e COFINS se encontra ao arreio da lei; o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utiliza o termo insumo com o mesmo sentido de custo de produção;*

*- erra a autoridade fiscal ao entender que os gastos com a formação e manutenção das florestas constituem ativo imobilizado da empresa e não se classificam como insumos; a reserva florestal, mesmo contabilizada no ativo imobilizado e portanto submetida à exaustão, não perde sua natureza de insumo;*

*- 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; o processo de produção de celulose de inicia com uma etapa agrícola, à qual incorrem dispêndios com bens e serviços indispensáveis à formação das florestas, em um longo processo de anos até que a madeira se forme para que assim se proceda à fabricação da celulose;*

*- assim, todos os serviços listados na planilha elaborada pela fiscalização que tiverem ligação à formação de florestas ou silvicultura, por constituirão insumo na produção da celulose, devem gerar crédito de PIS e COFINS.*

*- descabida a menção do despacho decisório à impossibilidade de apuração de créditos que não tenham relação com aquisição de terceiros; a manifestante só se apropria de créditos sobre bens e serviços adquiridos de terceiros; note-se que a própria fiscalização ao glosar os serviços que entendeu não se qualificarem no conceito de insumo indicou os prestadores dos serviços;*

*- os fretes pagos na aquisição de insumos, na transferência dos produtos em elaboração ou para colocação do produto acabado no estabelecimento do comprador são custos de produção e portanto insumos, sendo a apuração dos correspondentes créditos garantida pelo art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003;*

*- caso não se entenda que os bens e serviços utilizados para a formação de florestas não estão ligados à produção da celulose, é inequívoco o direito ao crédito de PIS e Cofins em relação à parcela desses insumos que se encontram vinculados à receita de exportação, já que o art. 6º, §3º e art. 15, inciso II da Lei nº 10.833, de 2003 não impõem nenhuma condição adicional para o gozo do direito; tendo em vista que a contribuinte é ainda empresa exportadora de pasta de celulose, todos os custos que estejam vinculados à receita de exportação, nos quais se incluem*

*os insumos florestais e os fretes, conferem crédito de PIS e de Cofins;*

*A manifestação é enriquecida com excertos de doutrina e jurisprudência.*

*Ao fim, a contribuinte resume seus pontos de discordância e solicita a realização de diligência para que sejam respondidos os quesitos que indica à fl. 1200. Nomeia os peritos de sua confiança.*

Mediante o Acórdão nº **05-40.812**, de 10 de junho de 2013, a 3ª Turma da DRJ/Campinas julgou **procedente em parte** a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

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

*Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008*

*DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.*

*Não é nulo por cerceamento de defesa o despacho decisório que aponta glosas de rubricas diversas sob justificativa comum de não se enquadrarem no conceito de insumos.*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGOS DE EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição não pode apurar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão suportados, por falta de amparo legal.*

*ERRO MATERIAL. DESPACHO DECISÓRIO. RETIFICAÇÃO.*

*Verificado erro material na elaboração dos cálculos que guiaram o despacho administrativo, pela utilização não justificada de valor total de glosas de crédito divergente daquele indicado nas planilhas demonstrativas inclusas nos autos, procede-se à retificação dos demonstrativos reconhecendo-se o direito de crédito adicional.*

*COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES.*

*Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins. Também não geram créditos da não cumulatividade os fretes incorridos na compra de bens não considerados como insumos.*

Entendeu o julgador de primeira instância que a contribuinte tinha razão na alegação de que o despacho decisório reconheceu valores inferiores aos apurados pela fiscalização, havendo, de fato, divergências entre os totais de insumos reconhecidos nas planilhas da auditoria e aqueles levados à tabela que consolida os valores passíveis de resarcimento presentes no despacho decisório. Assim, com a retificação dos valores dos serviços utilizados como insumo e novos cálculos do rateio, descritos na decisão recorrida, resultou no reconhecimento de direito de crédito no valor de R\$ 74.542,93, além do montante de R\$ 6.171.926,73 já reconhecido pela Derat/SP.

A contribuinte foi regularmente cientificada, por via postal, da decisão de primeira instância em **24/06/2013**.

Em **27/07/2013**, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, mediante o qual alega, em síntese, que:

a) Engana-se a autoridade julgadora ao não acatar a nulidade do despacho decisório, o qual não permitiu que a Recorrente determinasse com exatidão e segurança os motivos que levaram a autoridade fiscal a proceder com as glosas. A falta de motivação implica a nulidade do ato administrativo, consoante o disposto nos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235/72. A própria autoridade julgadora admitiu o equívoco cometido pela autoridade fiscal nos quadros sintéticos de composição do crédito reconhecido no despacho decisório. Desta forma, é imperioso que se reconheça a nulidade do despacho decisório por cerceamento do direito de defesa, haja vista a inexistência de elementos sólidos nos autos quanto ao alcance, os motivos e o valor das glosas perpetradas.

b) É manifesto o equívoco quanto ao indeferimento dos créditos da COFINS, com base nas Instruções Normativas SRF nºs 247/02 e 404/04, por desconsiderar vários bens e serviços abarcados pelo conceito de insumo, inclusive os dispêndios necessários à produção florestal, isto é, custos para a formação e manutenção de florestas destinadas à fabricação de celulose. Na verdade, essas Instruções Normativas trazem em seu bojo equivocado conceito de insumo, relativo a não cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório da Recorrente. Todavia, a não cumulatividade da COFINS tem regramento próprio e específico, conforme demonstram os precedentes colacionados do CARF. Uma vez demonstrada a total improcedência da utilização dessas Instruções Normativas como parâmetro deve-se acolher o recurso para restabelecer na integralidade os créditos da Recorrente que foram glosados com fulcro em embasamento legal inadequado, especialmente aqueles decorrentes de bens e serviços utilizados para formação da floresta (insumos florestais).

c) Todos os itens que compõem o custo de produção da Recorrente, ensejam o direito ao crédito, no caso de COFINS, a menos que sejam vedados expressamente pela Lei n.º 10.833/03. Os créditos que foram glosados decorrem de bens e serviços adquiridos que representam efetivamente um custo de produção, pois são eles utilizados como insumo e indispensáveis à produção dos produtos destinados à venda pela Recorrente, sendo, portanto, legítimo o crédito apropriado, razão pela qual deve ser reformado o Acórdão recorrido, para reconhecer na integralidade o crédito pleiteado, homologando-se as compensações declaradas.

d) Não pode prosperar o argumento da autoridade julgadora de que os valores aplicados na formação das florestas deveriam ser ativados no patrimônio, já que contribuiriam para a formação dos resultados futuros, sofrendo **exaustão** na medida em que os recursos florestais forem sendo explorados, para a qual não haveria previsão legal para o creditamento das contribuições sociais não cumulativas. Nesse ponto, o artigo 1º da Lei nº 10.833/03, m 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

preceitua que o PIS e a COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Não é o fato de o PN CST 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 desnatura a natureza dos gastos realizados pela empresa como sendo um insumo. 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. 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 Recorrente destinado à venda, razão pela qual a glosa dos créditos em comento se encontra ao arrepio da lei.

e) 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, nos termos do art. 187, II, da Lei nº 6.404/76, e, portanto, constituem insumos, cujo crédito é assegurado pelo inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. O inciso IX do artigo 3º das referidas leis assegura apenas o frete que constitui uma despesa de venda, que é o frete pago pelo vendedor para entregar o produto ao comprador. Com efeito, num ciclo de produção até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, pode haver inúmeros gastos com transporte (frete). Assim, da fábrica o produto pode ser enviado para armazéns, para centros de distribuição (CD), inclusive para outros Estados. Os gastos de frete da empresa, até o momento em que o produto está colocado à venda, mesmo se este frete for despendido após o produto estar acabado, irão integrar o custo da mercadoria ou produto vendido (art. 187, II, da Lei nº 6.404/76), sendo, portanto, considerado como custo de produção ou fator de produção e enquadrando-se no conceito de insumo.

f) Na rubrica de fretes pagos na aquisição dos bens que compõem o ativo imobilizado, o frete tem relação com os produtos ainda em fase de elaboração, sendo assim sob o amparo da meridiana legislação fiscal, os créditos de PIS e COFINS devem ser conferidos em razão de sua natureza de insumo e não em razão de como são contabilizados. Desta forma, deve a decisão recorrida deve ser reformada de modo a restabelecer na integralidade os créditos do contribuinte que foram glosados, sendo homologado integralmente o pedido de resarcimento, bem como as compensações pleiteadas.

g) O creditamento de 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 nº 10.833/03, que não impõem qualquer condição adicional para o gozo do direito. Tendo em vista que a Contribuinte é empresa exportadora de pasta de celulose, todos os custos que estejam vinculados à receita de exportação, o que sem dúvida incluem os insumos florestais e os fretes, conferem crédito de COFINS nos moldes dos dispositivos supramencionados. O CARF já ratificou o entendimento de que todo e qualquer 'custo, despesa ou encargo' vinculado à receita de exportação, desde que legalmente gere crédito, na forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.833/03, pode ser objeto de pedido de resarcimento previsto no art. 5º da Lei nº 10.637/02. O CARF ressaltou, também, que todas as despesas incorridas para a implantação e manutenção de reservas florestais utilizadas para a produção de celulose que serão objeto de exportação e deverão gerar direito ao crédito, conforme se depreende do Acórdão nº 259.977, o qual se amolda em tudo ao caso em tela, restando indubitável a ilegitimidade da glosa perpetrada nos presentes autos de infração.

h) A Recorrente teve o cuidado de demonstrar e comprovar cada lançamento contábil de bens, serviços e outras despesas que compuseram o DACON referente ao 3º trimestre de 2008, entretanto, a diligência e a perícia são necessárias para a comprovação da real natureza de cada bem e serviço adquiridos pela Recorrente, como eles são empregados no processo produtivo, que estes são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o direito da Recorrente e para se buscar a verdade material.

i) Ainda que não sejam homologadas as compensações efetuadas, o que se admite apenas para argumentar, os débitos compensados atinentes às estimativas mensais de IRPJ não podem ser exigidos da Recorrente. Ocorre que, findo o ano-calendário em que deveriam ser efetivados os recolhimentos do IRPJ e da CSLL sob o regime de estimativa, incabível em período posterior exigir o pagamento destes valores, conforme dispõem expressamente os artigos 15, 16 e 49, da Instrução Normativa do SRF nº 93/1997. Parte dos débitos compensados no presente caso referem-se à débitos de estimativas mensais de IRPJ, sendo vedada a sua cobrança, sob pena de violar os referidos artigos da Instrução Normativa nº 93/97, bem como a pacífica jurisprudência administrativa, que foi refletida na Súmula CARF nº 82. Isto posto, ainda que o crédito pleiteado não seja reconhecido, os débitos compensados atinentes às estimativas de CSLL não podem ser exigidos da Recorrente.

j) Ainda que os débitos de estimativa de IRPJ pudessem ser exigidos, o que se admite apenas para argumentar, não haveria a incidência de juros e multa de mora sobre os mesmos. No caso em análise, não há que se falar em mora no pagamento dos tributos (IRPJ e CSLL), eis que os fatos geradores destes somente ocorrerão ao final do período anual (31 de dezembro), de acordo com a sistemática de apuração do Lucro Real Anual, mediante a forma de arrecadação por estimativa. Somente a obrigação líquida não cumprida no vencimento constitui o devedor em mora de pleno direito (artigo 397 do Código Civil). A Câmara Superior de Recursos Fiscais do ex-Conselho de Contribuintes (atual CARF), deixa claro, no Acórdão CSRF/01-05.875 (PA 10384.000638/2004-79, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão: 23/06/2008), o posicionamento firmado no âmbito administrativo, de que os fatos geradores da CSLL e do IRPJ ocorrem quando o lucro é apurado em 31 de dezembro.

Posteriormente foi juntado ao processo o Laudo/Parecer Técnico acerca da cadeia produtiva do sistema agroindustrial de produção de celulose.

É o relatório.

## Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso é tempestivo e foi apresentado por legítimo representante da sucessora da contribuinte, pelo que dele se toma conhecimento.

### Inovações Recursais:

Cotejando-se o conteúdo da manifestação de inconformidade com o do recurso voluntário, verifica-se que a recorrente inova neste último relativamente às alegações dos débitos compensados das estimativas mensais de IRPJ e da incidência de juros e multa de mora sobre esses valores (itens "i" e "j" acima), pois não foram apresentadas anteriormente.

A possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72, o qual dispõe:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

(...)

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)*

(...)

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997);*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997);*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)*

(...)

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).*

Os textos legais acima colacionados deixam claro que a fase litigiosa somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade contendo as matérias expressamente contestadas, de forma que são os argumentos submetidos à primeira instância que determinam os limites do litígio.

Nesse sentido, este Colegiado, como no julgado cuja ementa ora se transcreve, tem decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância:

*Acórdão 3301-002.475 – CARF 3º Seção/3ª Câmara / 1ª Turma  
Ordinária, Relator: Sidney Eduardo Stahl, j. 11/11/ 2014*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS- IPI**

*Ano calendário: 2006, 2007*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.**

*O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.*

**DECADÊNCIA**

*Tendo a contribuinte sido cientificado no transcurso do quinquênio legal não há que se falar em decadência.*

**NULIDADE DO MPF.**

*Tendo sido realizadas as prorrogações e inclusões no procedimento de fiscalização, não há que se acolher a nulidade do procedimento.*

*Recurso Voluntário conhecido em parte e na parte conhecida Improvido*

Assim, **não conheço das inovações recursais** relativas às alegações acerca dos débitos compensados das estimativas mensais de IRPJ e da incidência de juros e multa de mora sobre esses valores. Passo agora a analisar as demais matérias do recurso voluntário.

**Preliminar de nulidade:**

Não pode prosperar a alegação da recorrente de que teria havido cerceamento do seu direito de defesa no Despacho Decisório, eis que os fatos e fundamentos para a análise do seu pleito foram nele precisamente delimitados. A autoridade administrativa, no Despacho Decisório das fls. 640/657, definiu seu posicionamento, utilizando-se das leis e dos atos normativos que regem a matéria, para as glosas efetuadas de bens e serviços, as quais foram todas especificadas nas planilhas das fls. 289/639, separadamente para bens e serviços em cada mês do 3º trimestre de 2008.

Com efeito, dentre outros pontos, registrou a autoridade administrativa no Despacho Decisório: i) o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas com base nas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004; ii) o entendimento acerca da impossibilidade de creditamento das despesas para a constituição de floresta; iii) o não direito ao crédito das contribuições não cumulativas em face da exaustão; iv) a necessidade de os bens e serviços terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País para o direito ao crédito; v) impossibilidade de creditamento nos fretes pagos na etapa florestal; e vi) motivação para as outras glosas de bens e serviços no fato de não exercerem influência direta sobre os bens produzidos/industrializados; ou não sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida

Desta forma, não há que se falar que o Despacho Decisório não teria permitido que a Recorrente determinasse com exatidão e segurança os motivos que levaram a autoridade fiscal a proceder às glosas. Embora alegue isso em caráter genérico, a recorrente não trouxe sequer um exemplo de item, dentre as inúmeras glosas das planilhas das fls. 289/639, que não pudesse encontrar sua motivação no Despacho Decisório. O fato é que a recorrente, sabedora dos motivos do indeferimento, pôde muito bem se defender nas Manifestações de Inconformidade e nos Recursos Voluntários.

Também a questão das divergências entre os totais de insumos reconhecidos nas planilhas da auditoria e aqueles levados à tabela que consolida os valores passíveis de ressarcimento no despacho decisório, já devidamente saneadas pelo julgador de primeira instância a pedido da ora recorrente, em nada altera o resto da decisão, proferida, motivadamente, em conformidade com o entendimento da autoridade fiscal acerca da legislação tributária.

Assim, pelos motivos acima, não acato a preliminar de nulidade do despacho decisório.

#### **Conceito de Insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas:**

Este Conselho Administrativo não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação restrita de insumos veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo como aquela da legislação do Imposto de Renda, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, cujo Relator foi Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*Ementa:*

*PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.*

*Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes.*

*ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final.*

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.*

*Em se tratando de controvérsia originada de pedido de resarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.*

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

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.*

*Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*(...)*

O direito ao crédito da contribuições sociais não cumulativas não é tão abrangente como quer a recorrente a ponto de abarcar todos os custos, despesas e encargos da empresa, devendo ser interpretado com as peculiaridades e restrições que lhe são próprias, dispostas nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003 e demais normas aplicáveis à espécie.

Com relação à insurgência genérica ao conceito de insumo aplicado às glosas, deve-se ressaltar que o fato de este Colegiado ter entendimento divergente da autoridade de primeira instância no que concerne ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas não acarreta, de forma alguma, a revisão total das glosas mantidas pela decisão recorrida, a qual foi legitimamente emitida em conformidade com a regulamentação trazida pelas referidas Instruções Normativas.

Não há que se olvidar que cada órgão julgador age, dentro da sua esfera de competência, segundo o princípio da livre persuasão racional. A divergência de entendimentos entre os órgãos julgadores é legítima, sendo a própria razão da existência desses.

Com efeito, incumbe a este Colegiado analisar as glosas e demais matérias expressamente contestadas no recurso voluntário, dentro da lide delimitada na manifestação de inconformidade, segundo o seu próprio entendimento acerca do direito ao crédito dessas contribuições, também em conformidade com o princípio da livre persuasão racional.

**Despesas de exaustão de florestas:**

Neste tópico, a controvérsia está na verificação se a recorrente tem o direito de descontar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão na extração de madeiras de uma floresta lançada no ativo imobilizado.

Alega a recorrente que, tendo em vista que o fato gerador dessas contribuições é o faturamento mensal, assim considerado o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil; não seria o fato de a contabilização no ativo imobilizado das despesas com a constituição de florestas que desnaturaria a natureza dos gastos realizados pela empresa como sendo um insumo.

Desta forma, pretende a recorrente ver reconhecido o seu direito ao crédito da contribuição sob a rubrica de *bens e serviços utilizados como insumo*, e não com base nos dispositivos legais que preveem o crédito em relação aos *bens do ativo imobilizado*, sob a forma de *depreciação ou amortização*, obviamente, porque, conforme dispositivos grifados abaixo, para essas hipóteses não está previsto o crédito em relação ao encargo de exaustão:

**Lei 10.833/2003:**

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*(...)*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*(...)*

Assim, não é matéria controversa no presente processo a impossibilidade de creditamento dos encargos de exaustão das floresta.

No entanto, entendo que assiste razão à recorrente na alegação de que a classificação contábil não seria relevante para desqualificar o bem ou serviço como insumo que dá direito ao crédito, vez que a recorrente poderia pleiteá-lo, como de fato o fez, como bens e insumos utilizados no processo produtivo, mas não foi aceito pela fiscalização, o que merece reforma.

Conforme entendimento deste CARF, no Acórdão nº 3403-002.824, de 24 de fevereiro de 2014, a fase agrícola da agroindústria também integra o seu processo produtivo para fins de aproveitamento de crédito das contribuições não cumulativas, conforme se vê no voto condutor do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, abaixo transcrito:

*(...)*

*Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados na "produção ou fabricação "de bens ou produtos destinados à venda.*

*Uma breve consulta ao Dicionário Aurélio permite constatar que os verbos "produzir" e "fabricar" possuem significados distintos. "Produzir" significa "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", "criar".*

*Por seu turno, o verbo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir".*

*Ao utilizar verbos com significados diferentes ligados pelo conectivo "ou", os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam aquelas duas atividades das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda. Isto porque a partícula "ou" foi empregada com valor semântico inclusivo.*

*Quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista (produção e fabricação), teria empregado no art. 3º, II, a expressão "ou...ou" ("ou produção ou fabricação").*

*No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação) por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.*

*Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.*

*Em outra linha de argumentação, é bom lembrar que o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pelo art. 1º da Lei nº 10.256/01, estabeleceu que para o fim de incidência da contribuição previdenciária, "agroindústria" é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.*

*Versando este processo sobre créditos de contribuições devidas ao sistema da seguridade social, forçoso concluir que a "industrialização de produção própria" foi contemplada pela legislação tributária como sendo uma atividade única, fato que também desautoriza a secção da atividade do contribuinte, tal como foi feito pela autoridade administrativa.*

*Portanto, com base nos dispositivos legais acima, tanto em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, quanto para o fim de aproveitamento de créditos das contribuições, o processo produtivo da recorrente deve ser visto como um todo único, iniciando-se com a criação das mudas de eucalipto e terminando com o corte e o enfardamento das folhas de celulose, conforme descrito nos recursos apresentados.*

*(...)*

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento de recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, no Acórdão nº 9303-003.069, da 3ª Turma, sessão de julgamento de 13/08/2014, ratifica o entendimento acima, conforme conclusão do voto condutor do Relator Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda abaixo:

### *CONCLUSÃO*

*Em suma, a legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios quanto à conceituação de "insumos" para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.*

*Nesse sentido, quanto ao PIS e COFINS não cumulativos e à sistemática de creditamento, se o legislador quis alcançar todas*

*as receitas (com as limitações previstas em lei), justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento (respeitadas as limitações previstas em lei).*

*O critério é relacional entre custos, despesas e encargos incorridos e as receitas auferidas e tributadas, considerando o processo de produção específico de cada indústria.*

*Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.*

*No caso das indústrias de celulose, isso implica admitir não só os gastos incorridos na produção direta da celulose, mas também na própria produção da madeira que lhe serve de insumo.*

*Assim, todos os gastos incorridos como “insumos dos insumos”, que no caso são aqueles necessários para a produção da madeira, devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa. Não faz sentido permitir o creditamento quando se compra a madeira e impedi-lo quando se incorre em gastos, por exemplo, no planejamento de plantio e investimento em tecnologia de produção da madeira, sendo que todos eles têm como objetivo incrementar a produção de celulose.*

*Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.*

Assim, entendo que devem ser revertidas as glosas sobre os *bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica no País* utilizados como insumo, que são pertinentes e essenciais à formação e manutenção da floresta de eucaliptos, ainda que nela sejam empregados indiretamente; desde a criação de mudas, plantio e manejo até a colheita dos eucaliptos.

### **Serviços de transporte:**

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um

bem para revenda; bem como sobre despesas com iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

No entanto, o transporte de produto acabado, depois de concluído o processo produtivo, que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas. Nesse sentido já foi decidido no Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranches Ortíz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012.

No despacho decisório há menção apenas à glosa de fretes pagos na denominada "Operação Florestal", os quais, segundo o entendimento da fiscalização, comporiam também o ativo imobilizado, como as demais despesas desta etapa.

Assim, no termos do entendimento acima exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas ao frete pago a outra pessoa jurídica para o transporte entre a floresta e os estabelecimentos da recorrente **de insumos ou produtos inacabados**, nele inclusa a madeira.

#### Créditos vinculados a receitas de exportação:

Nesta parte alega a recorrente que o creditamento de 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 nº 10.833/03, que não impõem qualquer condição adicional para o gozo do direito. Assim dispõe art. 6º da Lei nº 10.833/03:

*Art. 6º. A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I – exportação de mercadorias para o exterior;*

*[...]*

*§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§2 A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no §1º poderá solicitar o seu resarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*§3º O disposto nos §§1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§8º e 9º do art. 3º.*

No entanto, da leitura do dispositivo não se depreende a interpretação efetuada pela recorrente de que o direito ao crédito vinculado à receita de exportação é assim tão amplo, mas pelo contrário, é limitado pelo §1º ao crédito apurado na forma do art. 3º da Lei

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.300-2 de 21/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 15/12/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MART

INS DE PAULA, Assinado digitalmente em 15/12/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 04/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nº 10.833/2003, e pelo próprio §3º, que restringe os custos, despesas e encargos que dão direito a crédito àqueles que contribuíram, e na proporção dessa contribuição, para o auferimento da receita de exportação. Razão pela qual não procede a alegação da recorrente.

**Pedido de diligência e perícia:**

Por fim, requer a recorrente a realização de diligência e perícia, pois, seriam necessárias para a comprovação da real natureza de cada bem e serviço adquiridos pela Recorrente, como eles são empregados no processo produtivo, que estes são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o direito da Recorrente e para se buscar a verdade material.

No entanto, considerando que o processo produtivo da recorrente está completamente descrito nos autos e que não restou qualquer controvérsia a ser dirimida, torna-se totalmente prescindível a realização de diligência ou perícia.

A autoridade julgadora administrativa, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, pode determinar, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir as prescindíveis ao julgamento.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e perícia e dar provimento parcial ao recurso voluntário** para reverter as seguintes glosas:

i) sobre os créditos de *bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica no País utilizados como insumo na fase agrícola*, considerada desde a criação de mudas, plantio e manejo até a colheita dos eucaliptos.

ii) relativas ao frete pago a outras pessoas jurídicas para o transporte entre a floresta e os estabelecimentos da recorrente de insumos ou produtos inacabados.

É como voto.

(assinatura digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora