



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

**Processo nº** 12585.000265/2010-43  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3401-001.549 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 22 de outubro de 2018  
**Assunto** PER/DCOMP - PIS/COFINS  
**Recorrente** FIBRIA CELULOSE S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da RFB tome as seguintes providências: (i) manifeste-se sobre o documento novo (laudo da Escola Superior da Agricultura da USP); (ii) verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação culminaram em efetivas exportações, ou se foram apenas realizadas vendas no mercado interno; (iii) analise a origem dos créditos registrados fora da competência da emissão da nota fiscal e dos extemporâneos, para que se possa aferir se constituem insumos ou não, com a devida quantificação; (iv) elabore relatório circunstanciado e conclusivo a respeito dos procedimentos realizados; e (v) cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, após o qual devem ser os autos remetidos ao CARF, para julgamento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Redator *Ad Hoc*.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente). Ausente justificadamente a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

## Relatório

Versam os autos sobre análise e acompanhamento de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS não-cumulativa, vinculados a receitas de exportação relativas ao 4º trimestre de 2008 e de Declarações de Compensação (DCOMP) onde se pretendem compensar vários débitos com o crédito oriundo do ressarcimento.

Após realizar as devidas análises e verificações, a DERAT/SP exarou Despacho Decisório, indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando as compensações declaradas, vinculadas ao pretensão crédito.

Desafiando o referido Despacho Decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, juntado documentos, e argumentando que:

**1) Índice de rateio proporcional relativamente às receitas de exportação**

**e do mercado interno:** A fiscalização alterou o índice de rateio proporcional dos créditos da Cofins calculados sobre custos e despesas comuns à receita do mercado, interno e de exportação. Seu entendimento era de que o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês, conforme o art.1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de novembro de 2002. Considerou como receita de exportação os valores constantes no SISCOMEX conforme a data de embarque das mercadorias, extraindo os dados do sistema DW-Aduaneiro. Contudo, resta totalmente equivocado o entendimento fiscal, quer em razão de que o ADI SRF nº 22/2002 não é aplicável na apuração de créditos de COFINS não-cumulativa, quer por este entendimento não possuir base legal, bem como violar as normas de apuração da contribuição. Ademais, a interpretação fiscal colidiria com o §3º do art.6º, c/c§8º do art.3º da Lei nº 10.833 de 2003, que dispõe que o rateio será proporcional ao auferimento de receitas, sem impor que tenha havido o embarque da mercadoria ao exterior para que as receitas auferidas fossem consideradas exportação.

**2) Momento de apuração de créditos decorrentes de bens e serviços utilizados como insumos:** no DD foram glosados créditos de COFINS ao fundamento de que a empresa teria reconhecido o crédito fora do período de sua apuração. A Fiscalização sustenta que a data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos (...) referentes a bens e serviços utilizados como insumo. No entanto, no momento da emissão de uma NF não há como sustentar que o bem foi adquirido pela empresa, pois esta aquisição somente se dará no momento da efetiva entrega material do bem, quando ocorre a tradição da coisa, sendo manifestamente ilegítimo considerar este momento como sendo a data em que se adquire o bem, notadamente para fins tributários. O procedimento da empresa está correto ao reconhecer o crédito da COFINS no regime da não-cumulatividade no momento da entrada em seu estabelecimento do insumo adquirido, quando efetivamente recebe a NF emitida pelo vendedor. É nesse momento que há a efetiva tradição da coisa, podendo ser considerado o bem adquirido. No que tange aos serviços, somente após a efetiva conclusão dos serviços é que o prestador passa a ter o direito à retribuição que é imanente a este tipo de contrato. Apenas com a prestação encerrada é que se pode considerar como adquiridos os serviços. No caso concreto, a empresa reconheceu o crédito de eventuais serviços no momento em que recebeu do prestador a NF demonstrando a conclusão do trabalho. É neste momento que o serviço é adquirido pelo contratante e surge para o prestador o direito de receber a retribuição. Antes do trabalho finalizado somente existe uma expectativa de direito sobre a prestação de serviços, até porque em caso de inadimplência o contratante não poderá exigir do contratado

a obrigação de fazer, mas tão somente uma indenização. Desta forma, o procedimento da empresa atendeu de forma precisa a legislação em comento, razão pela qual deve ser acolhida sua manifestação de inconformidade.

**3) Aproveitamento do crédito em meses subsequentes Desnecessidade de retificação de DACON e DCTF:** o Fisco nega a possibilidade de aproveitamento do crédito em período subsequente, denominando aproveitamento de créditos extemporâneos. Depois diz ser possível esse aproveitamento, condicionando-o, entretanto, à retificação de DACON/DCTF pela empresa. Neste particular o equívoco da autuação é manifesto. As leis da não-cumulatividade em momento algum fixaram período para o contribuinte exercer o direito potestativo de descontar o crédito. Não há obrigação de realização do desconto/aproveitamento no mesmo mês de referência de determinação do crédito. A referência a determinado mês (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) delimita apenas o valor do crédito apurado naquele mês, mas não limita o aproveitamento do crédito mediante o desconto com o débito àquele mês. A norma legal é expressa ao dizer que o aproveitamento do crédito pode se dar em determinado mês, sendo este o mês de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumo – quando efetivamente surge o direito ao crédito – ou, se não utilizado naquele mês, poderá sê-lo nos meses subsequentes. Não há nenhuma regra determinando a escrituração e, conseqüentemente, o aproveitamento do crédito em determinado mês. Simplesmente não existe norma jurídica neste sentido. Na não-cumulatividade não se pode dizer que há aproveitamento extemporâneo de créditos, visto que inexiste um período definido para o aproveitamento, podendo este se dar no mês em que surgiu o direito ao crédito, no mês de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumo, ou em meses subsequentes, dependendo dos contribuintes. Além disso, o DACON, por ser de natureza declaratória e não constitutiva, não pode restringir o direito da empresa ao crédito, razão pela qual deve ser acolhida a manifestação da empresa.

**4) Glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos:**

- a) inaplicabilidade das INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004 (...)
- b) créditos sobre bens/serviços insumos (...)
- c) insumos glosados indevidamente: (...)
- d) crédito sobre a formação de florestas – ativo imobilizado exaustão: (...)
- e) crédito decorrente de produtos adquiridos de terceiros (...)
- f) crédito sobre fretes: (...)

**5) Créditos vinculados à receita de exportação: (...)**

**6) Conclusões:**

- a) é inaplicável ao caso o ADI SRF nº 22/2002 para apuração do índice de rateio proporcional no que tange às receitas de exportação e mercado interno, haja vista que referida norma trata de norma isentiva;
- b) a empresa reconheceu créditos de bens e serviços utilizados como insumo no seu processo produtivo no momento oportuno, ou seja, no momento da entrada em seu estabelecimento, do insumo adquirido, pois operou-se a tradição da coisa;
- c) ainda que assim não fosse, a legislação faculta ao contribuinte a possibilidade de aproveitar os créditos de bens e serviços em meses subsequentes (§ 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), o que foi desconsiderado pelo Fisco;
- d) é inaplicável ao caso as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, pois trazem em seu bojo equívoco conceito de insumo relativo a não-cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório da empresa;
- e) a empresa tem direito a créditos de PIS/COFINS, seja em razão dos bens e serviços serem parte indispensável do processo produtivo (insumos), seja em razão

*das reservas florestais, mesmo estando classificadas contabilmente como ativo imobilizado, sujeitos à exaustão, pois quando da sua utilização, serão também insumos;*

*f) também ensejam créditos aqueles bens ou serviços adquiridos de terceiros, inclusive no caso vertente;*

*g) os fretes suportados durante todo o processo de produção ensejam direito ao crédito, inclusive aqueles destinados à aquisição de matéria-prima, destinados à transporte dos produtos em fase de produção entre os estabelecimentos da própria empresa, bem como aqueles que foram realizados durante o processo de formação das reservas florestais que compõe o ativo imobilizado, pois esses se constituem custos de produção;*

*h) todos os custos vinculados à receita de exportação, considerando que se trata de empresa exportadora de pasta de celulosa, conferem crédito de PIS/COFINS.*

**7) Pedidos:**

*a) requer a realização de diligência e perícia, nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Tal diligência/perícia é necessária para a comprovação da real natureza de cada bem/serviço adquiridos pela empresa, 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 ao crédito, bem como buscar a verdade material. Indica peritos e formula quesitos;*

*b) diante da robusta comprovação de que os gastos realizados pela empresa são efetivamente indispensáveis, necessários à produção de seus bens destinados à venda, requer, em preliminar, a nulidade do DD e, por conseguinte, o acolhimento de sua manifestação. Devem ser reconhecidos na integralidade os créditos que foram glosados, seja com fundamento no valor de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumos para a produção da celulosa, seja baseado nos encargos de exaustão, ou no conceito de insumo, analogicamente.*

contencioso: E assim restou ementado o Acórdão exarado pela DRJ/PORTO ALEGRE, sobre o

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

*Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.*

**REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.**

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.*

**DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

*Restando consignado no Despacho Decisório, de forma clara e concisa, o motivo do não reconhecimento do direito creditório pleiteado, bem como da não homologação das compensações tencionadas, deve ser afastada a pretensão de declaração de nulidade do ato administrativo.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.**

*As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**  
**REGIME NÃOCUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

*Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

**REGIME NÃOCUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.**

*Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de ressarcimento/compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno (tributadas e NT).*

**REGIME NÃOCUMULATIVO. EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.**

*A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.*

**REGIME NÃOCUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão, que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.*

**REGIME NÃOCUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.*

Inconformada com a r. decisão, a empresa, após ter ciência do Acórdão em 28/05/2015, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, interpôs Recurso Voluntário, em 29/06/2015, no qual reiterou seus argumentos da manifestação de inconformidade, combatendo ponto a ponto a decisão de piso e especificando a essencialidade de cada insumo glosado. Juntou laudo técnico da Escola Superior de Agricultura da USP, que descreve todo o processo produtivo da operação florestal e da fase de indústria da celulose, tratando as duas como interdependentes.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*

O voto a seguir reproduzido é de lavra do Conselheiro André Henrique Lemos, relator original do processo, que, conforme Portaria CARF nº 143, de 30/11/2018, teve o mandato extinto antes da formalização do resultado do presente julgamento. O texto do voto, *in*

*verbis*, foi retirado da pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros.

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos legais para interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

A matéria a ser enfrentada no presente processo já o foi em outro processo (PAF 12585.000259/2010-96), onde a Primeira Turma Ordinária da 3ª Câmara deste CARF decidiu, à unanimidade de votos, que fosse o julgamento convertido em diligência (**Resolução nº 3301-000.808**).

Em ambos os processos se tem a empresa Fibria Celulose S/A como Recorrente e a Fazenda Nacional como Recorrida. Também há identidade quanto ao objeto, qual seja Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) de créditos de PIS/Cofins não-cumulativa, vinculados a receitas de exportação. Também os argumentos e discussões e documentos trazidos em ambos os processos são os mesmos. Diferem apenas com relação à competência, pois o processo já analisado se refere ao 4º trimestre de 2006.

Conforme relatado, diversos foram os motivos das glosas dos créditos pleiteados pela Recorrente, as quais são resumidas em 4 (quatro) grandes grupos: (i) Método de Apropriação de Custos – Rateio proporcional; (ii) Momento de apuração dos insumos e serviços como créditos; (iii) Aproveitamento de créditos extemporâneos; e (iv) Insumos da não-cumulatividade.

Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

Para corroborar seus argumentos sobre a essencialidade à tomada de créditos, a descrição do processo produtivo, desde a sua operação florestal até a entrega da madeira para a indústria, e ainda, a fase industrial da celulose e do papel, a Recorrente juntou, como já se disse, laudo técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura da USP, o que, na assentada da referida Resolução, entendeu-se ser um fato novo, demandando a manifestação da autoridade fiscal, em respeito ao princípio do contraditório.

Comunga-se da decisão tomada na aludida Resolução, fazendo esta, parte integrante do presente, evitando a repetição dos referidos fundamentos.

Pelo exposto, assim como já definido na Resolução 3301-000.808, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a unidade de origem: (i) manifeste-se sobre o documento novo (laudo da Escola Superior da Agricultura da USP); (ii) verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação culminaram em efetivas exportações, ou se foram apenas realizadas vendas no mercado interno; (iii) analise a origem dos créditos registrados fora da competência da emissão da nota fiscal e dos extemporâneos, para que se possa aferir se constituem insumos ou não, com a devida quantificação; (iv) elabore relatório circunstanciado e conclusivo a respeito dos procedimentos realizados; e (v)

Processo nº 12585.000265/2010-43  
Resolução nº **3401-001.549**

**S3-C4T1**  
Fl. 6.927

---

cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, após o qual devem ser os autos remetidos ao CARF, para julgamento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan