



Processo nº 12585.720457/2011-51

Recurso Voluntário

Resolução nº **3302-002.771 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma
Ordinária**

Sessão de 18 de abril de 2024

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); e no mérito, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para retornar os autos à unidade de origem, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente)

Relatório

Por bem descrever os fatos e direitos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório constante à Resolução nº 3302-000.752:

Tratase de análise de direito creditório de Cofins NãoCumulativa, relativo ao segundo trimestre de 2009, na qual foram glosados os custos com a constituição de florestas, por pertencerem ao ativo imobilizado, sendo sujeito à quotas de exaustão, e, portanto sem previsão legal para creditamento da não-cumulatividade, como também por se relacionarem à fase anterior ao tratamento físico-químico da madeira em si (fase industrial). Além disso, foram glosados despesas com fretes vinculados à Operação Florestal (sob acusação de pertencerem ao ativo imobilizado), bem como despesas com 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: manutenção de estradas; despesas administrativas e de almoxarifado; limpeza da área de produção; segurança; despesas com meio-

ambiente, monitoramento e inventário florestal; etc. e de bens como combustíveis, peças de reposição e manutenção, bem como de aluguel de um único equipamento, para o qual a recorrente não apresentou as informações necessárias à sua comprovação, conforme efls. 131 a 184 e 330 a 332 e despacho decisório de e-fls. 333 a 350. Em manifestação de inconformidade, a recorrente alegou preliminarmente a nulidade do despacho decisório por falta de motivação e, alternativamente, o reconhecimento dos créditos reconhecidos implicitamente pela fiscalização e admitidos pelo despacho decisório. No mérito, defendeu:

1. A inaplicabilidade das IN SRF 247/2002 e 404/2004, pelo fato de o despacho desconsiderar os custos com a formação e manutenção das florestas, e que o conceito de insumos equivale ao conceito jurídico de custo ou custo de produção, abarcando todos os

gastos despendidos pela empresa, necessários e indispensáveis à produção de bens e serviços destinados à venda;

2. A reversão das glosas relativas à manutenção e conservação de equipamentos de comunicação, manutenção de estradas, limpeza da área de produção, segurança, despesas com meio ambiente, monitoramento e inventário florestal por constituírem insumos indispensáveis à produção, bem como os gastos com combustíveis, peças de reposição e

manutenção, equipamentos de segurança, que são utilizados para movimentar insumos, como toras de madeira extraídas das florestas, colocação nos picadores, retirada dos fardos de celulose, ou seja, essenciais ao processo produtivo.

3. A realização de diligência para que se comprovasse que os valores glosados fossem custos ligados à produção;

4. Que o crédito sobre a formação das florestas, sujeitos à exaustão, deve ocorrer seja como insumo na aquisição, seja como quotas de exaustão, alegando que o processo produtivo se inicia na fase agrícola; 5. Que as glosas referentes ao item 44 do despacho decisório, tais como clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndio e colheita foram adquiridos de terceiros e são fundamentais para a produção de celulose; 6. Todos os fretes de aquisição de matéria-prima e entre estabelecimentos, ainda que de produtos acabados, bem como os fretes de produto em elaboração, componente da Operação Florestal; 7. Que os custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação não estão sujeitos a qualquer condição adicional para gozo do direito.

8. Que o aluguel refere-se à locação de uma fábrica inteira e que os documentos acostados aos autos contendo a descrição do fornecedor, descrição da operação, documento contábil seriam suficientes para a comprovação da despesa.

Em razão do questionamento feito pela recorrente sobre a falta de motivação do despacho decisório, a DRJ baixou o julgamento em diligências para que a autoridade fiscal analisasse os pontos levantados. Em resposta, a autoridade fiscal reiterou os argumentos contidos no despacho decisório e esclareceu que as diferenças entre as planilhas de glosa elaboradas pela fiscalização e os valores contidos no despacho decisório referem-se às

diferenças entre o demonstrativo de créditos do próprio contribuinte e as informações prestadas no Dacon. Por seu turno, a recorrente reiterou as razões deduzidas na primeira manifestação, acrescentando a ilegalidade da glosa de embalagens para transporte, sobre a

glosa de partes e peças de reposição e serviços de manutenção, sobre alimentos, fardamentos, e equipamento de proteção individual, sobre as despesas de tratamento de resíduos industriais,

das despesas com construção civil e manutenção do espaço fabril, sobre locação de veículos. Por sua vez, a Quarta Turma da DRJ em Brasília proferiu o acórdão nº 03 068.372, com a seguinte ementa: ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2009. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGÜIÇÃO REJEITADA. Não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças

indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO. Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. No que se refere às despesas com serviços, o termo “ínsimo” também não pode ser interpretado 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/produtos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa. FUNDAMENTO DE ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS. Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a ilegalidade das normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Fl. 933 DF BRASILIA DRJ Processo 12585.720457/201151 Acórdão n.º 03-068.372 DRJ/BSB Fls. 934 2 Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da SRF expresso em atos normativos.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS. As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito inter partes e não erga omnes. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDOS INDEFERIDOS. A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido. Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações deduzidas nas manifestações de inconformidade apresentadas. Na forma regimentar, o processo foi distribuído a este relator. É o relatório.

No julgamento do Recurso Voluntário, houve conversão em diligência, nos seguintes termos:

Destarte, voto para converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal intime a recorrente a identificar a utilização dos insumos das planilhas de e-fls. 131 a 184, nas atividades da empresa, detalhando sua natureza e local de aplicação ou consumo, forma de escrituração contábil, anexando o plano de contas e exemplos de lançamentos, para cada tipo de descrição, abrangendo, assim, os quesitos 5 e 6 do pedido de perícia constante do recurso voluntário: 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 encargo os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização. A verificação compreende a apresentação de documentação confirmativa da respostas aos quesitos. Porém, considero desnecessários os quesitos 1, 2, 3, 4 e 7, pois tratam de questões de direito e conceituais, já deduzidas pela recorrente em suas peças recursais. Relativamente aos fretes, a recorrente deve identificar e comprovar quais se tratam de aquisição de insumos, transporte interno de insumos e produtos em elaboração

e de produtos acabados. Quanto à despesa de arrendamento da fábrica, informado no contrato de arrendamento de e-fls. 1.049/1.074, a autoridade fiscal deve verificar a regularidade da escrituração contábil, bem como intimar a recorrente a apresentar os comprovantes de pagamento dos valores contratados e outras verificações que considerar necessárias a comprovar a efetividade da operação.

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

01. Trata o presente processo de Pedidos de Diligência em atendimento à Resolução nº 3302- 000.752 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (fls. 1.111-1.142), processo eletrônico nº 12585.720457/2011-51, sessão de 23 de maio de 2018, sobre o tributo e período acima descritos.

(...)

03. Cabe, inicialmente, informar que a Interessada do presente processo teve mudança de domicílio tributário, sendo, dessa forma, o atendimento a presente resolução realizada por equipe distinta da que emitiu o Despacho Decisório (fls. 333-350) motivo do presente processo. 04. Nas etapas preliminares da presente análise, instou-se a Interessada, através do Termo de Intimação Fiscal no 3 (fls. 1.145-1.146), a apresentar os elementos suscitados na Resolução nº 3302- 000.752 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária/CARF, com data de ciência 26/03/2020 (fl. 1.148), nos seguintes termos: a) Identificar a utilização dos insumos das planilhas de e-fls. 131 a 184 nas atividades da empresa, detalhando sua natureza e local de aplicação ou consumo, forma de escrituração contábil, anexando o plano de contas e exemplos de lançamentos, para cada tipo de descrição, abrangendo, assim, os quesitos 5 e 6 do pedido de perícia constante do recurso voluntário (e-fls. 959-1074):

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 encargo os produtos e os serviços constantes das planilhas anexas elaboradas pela fiscalização. OBS: verificação compreende a apresentação de documentação confirmativa das respostas aos quesitos. b) Relativamente aos fretes, identificar e comprovar quais se tratam de aquisição de insumos, transporte interno de insumos e produtos acabados. Sobre transporte de produtos acabados, segregar entre os destinados diretamente a venda ao consumidor final e os destinados a estabelecimentos/filiais do mesmo contribuinte. c) Quanto à despesa de arrendamento da fábrica, informado no contrato de arrendamento de e-fls. 1.049/1.074, apresentar escrituração contábil e os comprovantes de pagamento dos valores contratados. 05. Em resposta ao TIF nº 3, a Interessada protocolou, em 30/06/2020, petição (fls. 1.951-1.955) por meio da qual apresentou documentação comprobatória (fls. 1.152-1.947 e fls. 2.050-2.138) e arquivo não paginável (fl. 2.049)., 06. Através do Termo de Intimação Fiscal no 4 (fls. 2.139-2.140), com data de ciência 30/07/2020 (fl. 2.142), a Interessada foi intimada a apresentar memorial de cálculos que serviu de base para a apuração de créditos escriturados em DACON do período em análise. 07. Em resposta ao TIF nº 4, a Interessada protocolou, em 10/08/2020, petição (fls. 2.148-2.150) por meio da qual apresentou as planilhas solicitadas, porém alertando que se trata de apurações que serviram de base para o PER/DACON original, e não dos PER/DACON retificadores. Em complemento, apresentou também informações e comprovação do quanto solicitado no item c) do TIF nº 3 em relação a despesa de “arrendamento de fábrica”.

(tabela)

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-002.771 - 3^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720457/2011-51

08. Para atendimento ao presente quesito, a Interessada foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal no 3 (fls. 1.145-1.146), a apresentar os elementos identificados, que faziam referência às planilhas de e-fls 131 a 184, referentes a “serviços utilizados como insumos” glosados no Despacho Decisório (fls. 333-350), nos seguintes termos:

(...)

09. Em resposta ao presente quesito, a Interessada apresentou a planilha “Glosa Serviços 2011- 51”, disposta no “Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Documentos comprobatórios” (fl. 2.049). Nessa planilha, a Interessada limitou-se a adicionar 2 colunas com os seguintes títulos: Coluna I: “Utilização”, coluna J: “Grupo”.

10. Da planilha acima, providenciamos um resumo em formato de tabela em que constam, para cada grupo e utilização, os valores das bases de cálculo, por período de apuração, disposta no Anexo I. 11. Além dessas informações, consta ainda na planilha “Glosa Serviços 2011-51”, disposta no “Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Documentos comprobatórios” (fl. 2.049), um RESUMO em que a Interessada totaliza a “Base Calculada” para cada “Grupo de Crédito” e sua “Classificação”, conforme abaixo:

JUNHO		
Grupo de Crédito	Base Calculada	Classificação
Contábil	25.388.558,78	
Frete Transferência Insumos	10.924.895,12	Custo de Produção
Serviços Silvicultura	7.423.328,46	Custo de Produção
Mantenção Florestal	3.032.519,99	Despesa
Mantenção Vária	1.432.324,22	Custo de Produção
Carregamento Produto Acabado	1.364.073,31	Despesa
Automação Industrial	913.383,08	Despesa
Tratamento de Resíduo	270.941,20	Despesa
Movimentação de insumos	261.127,84	Custo de Produção
Mantenção Industrial	188.281,51	Despesa
Montagem de Máquinas	154.451,51	Despesa
Frete Venda	130.698,78	Despesa
Consultoria Técnica	81.723,64	Despesa
Serviços informática	35.200,00	Despesa
Outras Manutenções	11.911,34	Despesa
Taxa Portuária	7.160,00	Despesa
Mantenção Civil	721,21	Despesa
TOTAIS	51.621.804,68	

ABRIL		
Grupo de Crédito	Base Calculada	Classificação
Frete Transferência Insumos	9.341.287,28	Custo de Produção
Serviços Silvicultura	7.590.885,46	Custo de Produção
Mantenção Florestal	3.229.975,76	Despesa
Mantenção Vária	1.859.278,91	Custo de Produção
Carregamento Produto Acabado	1.349.388,60	Despesa
Montagem de Máquinas	870.804,83	Despesa
Mantenção Industrial	331.540,58	Despesa
Movimentação de insumos	261.127,88	Custo de Produção
Frete Venda	213.818,78	Despesa
Consultoria Técnica	107.861,88	Despesa
Tratamento de Resíduos	88.918,78	Despesa
Mantenção Civil	85.118,79	Despesa
Serviços informática	44.667,88	Despesa
Armazenagem	28.400,00	Custo de Produção
Limpeza Industrial	15.154,54	Despesa
TOTAIS	25.277.219,90	

MAIO		
Grupo de Crédito	Base Calculada	Classificação
Frete Transferência Insumos	9.623.212,71	Custo de Produção
Serviços Silvicultura	8.786.405,47	Custo de Produção
Mantenção Florestal	3.021.329,11	Despesa
Mantenção Vária	2.190.857,87	Custo de Produção
Carregamento Produto Acabado	1.356.173,85	Despesa
Montagem de Máquinas	493.187,27	Despesa
Mantenção Civil	399.971,50	Despesa
Tratamento de Resíduos	255.034,55	Despesa
Frete Venda	265.705,53	Despesa
Movimentação de insumos	206.050,61	Custo de Produção
Consultoria Técnica	105.150,91	Despesa
Mantenção Industrial	99.905,42	Despesa
Limpeza Industrial	45.638,94	Despesa
Serviços informática	31.900,00	Despesa
Outras Manutenções	21.741,21	Despesa
Consultoria Técnica	10.415,15	Despesa
Fretes	600,00	Despesa
TOTAIS	26.963.284,90	

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-002.771 - 3^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720457/2011-51

Quesito 2

12. Para atendimento ao presente quesito, a Interessada foi intimada, através do Termo de

Intimação Fiscal no 3 (fls. 1.145-1.146), nos seguintes termos:

(...)

14. Da planilha apresentada, em relação aos fretes, verificamos que a Interessada, para cada “Grupo”, dispôs a sua “Utilização”. Providenciamos o seguinte resumo, com as respectivas bases de

cálculo, por período de apuração:

Grupo / Utilização	abr/09	mai/09	jun/09	TOTAL
Frete Transferência Insumos				
Frete marítimo para transferência de madeiras das filiais florestais até as fábricas onde será utilizada como matéria-prima	2.629.712,12	2.682.487,28	3.356.915,12	8.669.114,52
Frete para transferência de madeiras das filiais até as fábricas onde será utilizada como matéria-prima	6.712.575,16	6.916.988,67	7.567.980,00	21.197.544,83
Frete de transporte de madeira para abastecimento da fábrica	0,00	23.735,76	0,00	23.735,76
Frete Venda				
Frete de transporte de celulose da fábrica até o porto para carregamento dos navios e exportação	213.818,78	265.705,53	130.698,78	610.223,09
Fretes				
Fretes diversos	0,00	600,00	0,00	600,00

15. A título de comprovação, foram apresentadas cópias de notas fiscais, conhecimentos de

transporte e faturas, dispostas nos seguintes documentos:

Doc1 – fls. 1.152-1.301;

Doc2 – fls. 1.302-1.442;

Doc3 – fls. 1.443-1.587;

Doc4 – fls. 1.588-1.732;

Doc5 – fls. 1.733-1.884;

Doc6 – fls. 1.885-1.947;

16. Dos documentos apresentados, verificamos que comprovam somente parcialmente as

aquisições/despesas, sendo que correlacionamos cada item a sua comprovação, conforme arquivo

não-paginável em anexo (Glosa Serviços 2011-51 - Verificação das Comprovações). Em resumo, foram

observadas as seguintes comprovações:

Grupo / Utilização	BC Total	BC comprovada	% Comprovado
Frete Transferência Insumos			
Frete marítimo para transferência de madeiras das filiais florestais até as fábricas onde será utilizada como matéria-prima	2.629.712,12	2.629.712,12	100,00
Frete para transferência de madeiras das filiais até as fábricas onde será utilizada como matéria-prima	6.712.575,16	5.345.271,51	79,63
Frete de transporte de madeira para abastecimento da fábrica	0,00	0,00	
Frete Venda			
Frete de transporte de celulose da fábrica até o porto para carregamento dos navios e exportação	213.818,78	0,00	0,00
Fretes			
Fretes diversos	0,00	0,00	

Fl. 7 da Resolução n.º 3302-002.771 - 3^a SejuI/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo n.º 12585.720457/2011-51

Grupo / Utilização	BC Total	BC comprovada	% Comprovado
Frete Transferência Insumos			
Frete marítimo para transferência de madeiras das filiais florestais até as fábricas onde será utilizada como matéria-prima			
	2.682.487,28	2.682.487,28	100,00
Frete para transferência de madeiras das filiais até as fábricas onde será utilizada como matéria-prima			
	6.916.989,67	5.290.263,00	76,48
Frete de transporte de madeira para abastecimento da fábrica			
	23.735,76	0,00	0,00
Frete Venda			
Frete de transporte de celulose da fábrica até o porto para carregamento dos navios e exportação			
	265.705,53	0,00	0,00
Fretes			
Fretes diversos	600,00	0,00	0,00

Grupo / Utilização	BC Total	BC comprovada	% Comprovado
Frete Transferência Insumos			
Frete marítimo para transferência de madeiras das filiais florestais até as fábricas onde será utilizada como matéria-prima			
	3.356.915,12	3.356.915,12	100,00
Frete para transferência de madeiras das filiais até as fábricas onde será utilizada como matéria-prima			
	7.567.980,00	5.981.653,33	79,04
Frete de transporte de madeira para abastecimento da fábrica			
	0,00	0,00	0,00
Frete Venda			
Frete de transporte de celulose da fábrica até o porto para carregamento dos navios e exportação			
	130.698,78	0,00	0,00
Fretes			
Fretes diversos	0,00	0,00	0,00

Quesito 3

17. Para atendimento ao presente quesito, a Interessada foi intimada, através do Termo de

Intimação Fiscal no 3 (fls. 1.145-1.146), nos seguintes termos:

(...)

18. O atendimento ao presente item se deu nos seguintes termos:

(...)

Em complementação à resposta fornecida ao TIF n. 03, a requerente informa que as despesas referentes ao contrato de arrendamento de fábrica firmado pela Aracruz Celulose S/A com a Alicia Papeis S/A (1068-1074), no valor de R\$ 19.800,00,00 mensais, não foram objeto de liquidação em dinheiro. O saldo da obrigação registrado no passivo foi extinto, por confusão (art. 381 e ss. do Código Civil), em decorrência da incorporação (art. 223 e ss. da Lei n. 6404, de 15.12.1976) da Alicia Papeis S/A pela Aracruz Celulose S/A, no final do exercício social de 2010.

A fim de demonstrar a efetividade das despesas que geraram os créditos da COFINS, requer-se a juntada das telas do razão da Aracruz Celulose S.A. (doc. 05), com o

lançamento das despesas a débito do resultado no mês de junho de 2009 o registro no passivo da obrigação extinta em decorrência da operação de incorporação.

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.

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.), 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.

Além disso, o contribuinte acosta aos autos laudos realizados por empresas de auditoria, dentre outros documentos comprobatórios de sua realidade operacional, em cotejo aos elementos que seriam considerados como insumos.

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**;

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 70.236/1972.

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.

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 ocorrerem, 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.

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?"

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 – 3^a Câmara / 2^a 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, apresentando 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:

Fl. 13 da Resolução n.º 3302-002.771 - 3^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 12585.720457/2011-51

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.

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 nº 3302-000.753.

É como voto.

Mariel Orsi Gameiro