



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

Processo nº 13770.000146/2005-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.849 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria Compensação - PIS
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A (INCORPORADA PELA FIBRIA CELULOSE S/A, CNPJ: 60.643.228/0001-21)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

Ementa:

DECISÃO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO. DEFINITIVIDADE.

A teor do parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235/72, serão definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício. Se a matéria que decidiu sobre a alegação da impugnante não foi atacada em razões recursais, torna-se questão incontroversa e definitiva.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF circunscreve-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de sorte que tudo que escape a este espectro de atribuições, incluindo-se toda a matéria não impugnada ou não recorrida, não deve ser apreciada por este Conselho.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que votou por converter o julgamento em diligência para que fosse apurado se os créditos glosados guardam pertinência com o processo produtivo. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente

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

Autenticado digitalmente em 01/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 01/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 01/02/2016 por ANTONIO C

ARLOS ATULIM

Impresso em 03/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, 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 II que julgou **improcedente** 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

1 Trata-se no presente processo de exame da declaração de compensação do interessado acima identificado (Dcomp à fl. 01), por intermédio da qual se pleiteia o reconhecimento da existência de crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep referente ao período de apuração de janeiro de 2005 (valor: R\$ 5.791.613,82, v. fl. 02), apurado segundo o regime da não-cumulatividade, a ser compensado com débitos de outros tributos e contribuições federais.

*2 Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES (DRF/VIT/ES) exarou o Parecer SEORT/DRF/VIT/ES nº 2.980/2008 e Despacho Decisório (fls. 93/115), reconhecendo apenas parcialmente (valor: **R\$ 971.208,87**) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, a compensação de que trata a Dcomp acima citada, sob os seguintes fundamentos:*

- na apuração do valor devido a título de PIS/Pasep não-cumulativo (cf. planilha de fl. 91), constatou-se uma inconsistência na indicação do saldo tributável da conta “411230 ‘Papel Mercado Nacional’”, pois, certamente devido a um equívoco, foi tomado diversamente pelo contribuinte o valor da conta “411231 – Papel Mercado Externo” (fls. 76/77), procedendo-se a um ajuste, que consistiu na re-adequação do cálculo com a inclusão do valor (correto) de R\$ 8.347.293,44;*
- já no que concerne aos créditos da não-cumulatividade (ajustados conforme planilhas demonstrativas de fls. 79/90), e no que se refere à rubrica “Bens utilizados como insumos”, as exclusões ficaram por conta das aquisições de fertilizantes, herbicidas, corretivos de solo e congêneres, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero a partir de 26/07/2004 (Decreto nº 5.195/2004); e dos serviços aduaneiros e logísticos computados como custo de aquisição dos produtos importados, eis que, na condição de serviços, não guardam qualquer pertinência com o conceito de insumo admitido pela Administração Tributária*

(planilha analítica das notas fiscais excluídas do cálculo às fls. 79/80);

• já em relação ao item “Serviços utilizados como insumos”, foram expurgados os serviços vinculados aos centros de custos de administração de viveiro, silvicultura e colheita florestal; almoxarifados; benfeitorias em estradas de terceiros; conservação e construção de estradas; topografia; vigilância; inventários, dentre outros; bem assim daqueles prestados em áreas vinculadas à produção/industrialização, mas que não se enquadram como insumos, devido à influência indireta que exercem sobre os bens produzidos/industrializados, o que motivou a fiscalização a elaborar uma planilha demonstrativa das glosas realizadas (fls. 81/88);

• em relação às “Despesas de energia elétrica”, foram glosadas as despesas de consultoria prestada no mercado livre de energia (fl. 78), por se tratar de um serviço não aplicado diretamente na produção, e, portanto, por falta de previsão legal, não pode ser admitido no cômputo como custo de aquisição;

• no item “Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas”, foram glosados os lançamentos relativos aos centros de custos denominados “derrubada e processamento mecanizado” e “transporte fora de estrada”, por não se enquadrarem tais despesas, em princípio, no conceito estreito de aluguel de máquinas e equipamentos (fl. 89);

• os valores apropriados pelo interessado na rubrica “Outros valores com direito a crédito”, tais como despesas com: hospedagem de empregados; manutenção de hardware; mensalidades e anuidades de associações ou órgãos classistas; programas de formação profissional e eventos para empregados, devem ser expurgadas, porquanto as despesas do gênero não são passíveis de inclusão como crédito por inexistência de permissivo legal (demonstrativos de glosa à fl. 90);

• além disso, o contribuinte apontou no DACON crédito no montante de R\$ 629.378,45, cujo reflexo exclusivo se dá na apuração do saldo disponível para compensação, não influenciando a apuração mensal do crédito, sendo que, não obstante questionado pela fiscalização (fl. 71), o contribuinte não logrou êxito em apontar e justificar a origem de tal valor, razão pela qual não foi considerado tal lançamento, que, aliás, sequer consta da demonstração (“Demonstrativo de Cálculo de Créditos a descontar”) de fl. 92.

3 Outrossim, e em face do exposto, propôs a autoridade administrativa local, por intermédio do Parecer SEORT/DRF/VIT/ES nº 2.980/2008 e Despacho Decisório (fls. 93/115), o reconhecimento apenas parcial (valor: **R\$ 971.208,87**) do direito creditório pleiteado pelo interessado,

homologando-se, também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, a compensação declarada à fl. 01.

4 Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 23/12/2008 (v. fl. 123), o contribuinte, irresignado, apresentou, em 21/01/2009, a Manifestação de Inconformidade de fls. 124/139 e demais documentos a ela anexados às fls. 140/163 (procuração, documento de identidade do procurador da empresa, atas, estatuto social, cópia de aviso de recebimento – AR), alegando, em síntese, que:

a) a autoridade administrativa local não considerou saldo de créditos não-cumulativos do PIS, relativo ao mês de dezembro de 2002, no valor de R\$ 1.292.207,80, pois, como o contribuinte protocolou em 17/01/2003 declaração de compensação (Dcomp) no valor de R\$ 1.517.387,11, e, posteriormente, a fiscalização veio a apurar débito somente no valor de R\$ 225.179,31 (cf. MPF nº 0720100/00623/03), não tendo sido possível informar na DCTF o débito de PIS na forma de não-cumulatividade, o referido valor de R\$ 1.292.207,80 foi acrescido à Dacon (na linha 28 da página 4) de janeiro/2003 como saldo remanescente de períodos anteriores;

b) a autoridade administrativa também desconsiderou saldo de créditos em favor do interessado nos montantes de R\$ 1.620.520,53 e R\$ 5.000.520,55, respectivamente, para os meses de março e abril de 2003, pois, em que pese os referidos débitos terem sido informados em Dcomp junto ao processo nº 13770.000096/2002-15, o interessado, posteriormente, retificou o seu Dacon para os referidos meses, tendo apurado em verdade, ao invés de débitos, saldo credor de R\$ 2.285.045,00 e R\$ 2.595.530,65 nos referidos meses;

c) a Lei nº 10.637/2002 estipulou a não-cumulatividade do PIS e como garantia desse instituto determinou que o saldo de tributo não aproveitado no mês em que tiver sido apurado deverá ser acumulado para aproveitamento no exercício seguinte, e, seguindo a risca esse preceito legal, o impugnante apurou saldo de PIS em janeiro de 2003 e o acumulou com o saldo de fevereiro de 2003 e assim sucessivamente, mês a mês, até o primeiro pedido de compensação de parte do valor acumulado em fevereiro de 2004, no processo administrativo fiscal nº 13770.000105/2004-21, e, em junho de 2004, no processo administrativo fiscal nº 13770.000541/2004-09 e, ainda em seguida, em janeiro de 2005, no processo administrativo ora em debate;

d) o interessado, na qualidade de empresa exportadora, faz jus ao benefício instituído pela Lei nº 9.363/96, a qual prevê a hipótese de crédito presumido do IPI como meio de ressarcimento do PIS, colocando-a na posição de empresa acumuladora de créditos de PIS, causa do saldo constante dos seus registros contábeis/fiscais até a data de hoje, e tal situação, de inconsistências entre os dados apresentados pelo impugnante e o resultado da apuração feita pela fiscalização enseja, no mínimo, a imediata revisão do procedimento fiscal realizado através de diligência;

e) o conceito de insumo deve ser entendido como toda e qualquer matéria-prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, sendo que, no ciclo produtivo do impugnante, ocorre o consumo de combustíveis em veículos, máquinas e equipamentos próprios e arrendados ou locados, ou ainda de propriedade e operados por terceiros que são contratados para a prestação de serviços intrinsecamente ligados à produção, além do que todos os itens ligados a peças de manutenção, itens de reposição e os imprescindíveis equipamentos de segurança são consumidos em significativo valor durante todo o processo produtivo da empresa;

f) o combustível, bem como as peças de reposição e de manutenção adquiridos pelo impugnante são totalmente consumidos em máquinas e veículos próprios, locados, arrendados e de propriedade de terceiros quando da execução dos serviços contratados na área do impugnante e exclusivamente para o impugnante, sendo que, sem eles não há como produzir a celulose, revestindo dessa forma não apenas o combustível, mas também todos os demais insumos equivocadamente glosados pela fiscalização de indiscutível essencialidade no processo produtivo da empresa, conforme Solução de Consulta nº 260, de 26/09/2008, Solução de Consulta nº 85, de 07/04/2008, Solução de Consulta nº 72, de 04/09/2006;

g) também não há que se falar em glosa de créditos de PIS, decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pelo PIS pela sistemática da cumulatividade, conforme entendimento do STJ para fins de crédito presumido de IPI (Resp nº 1008021/CE; Resp nº 617.733/CE; Resp nº 813.280/SC), conceito posto para insumo que o impugnante toma emprestado para a apuração do PIS;

h) ante o exposto, requer-se a reforma do Parecer SEORT/DRF/VIT/ES nº 2.980/2008, para que seja homologada na integralidade a compensação constante deste processo nº 13770.000146/2005-07, ou, caso não seja esse o entendimento, que o referido processo seja convertido em diligência, para que todos os equívocos cometidos ao longo do procedimento de fiscalização sejam sanados.

Mediante o Acórdão nº 13-26.044, de 20 de agosto de 2009, a 5ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro II julgou **improcedente** a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.

Não compete à DRJ apreciar, originariamente, pedido de restituição ou compensação de tributos ou contribuições federais.

PIS/PASEP. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Na aquisição de bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, ou, ainda, sujeitos à alíquota zero, é cabível a manutenção da glosa promovida na base de cálculo de créditos do PIS/Pasep.

PIS/PASEP. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a matéria não contestada expressamente pelo contribuinte.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

A contribuinte foi regularmente cientificada, por via postal, da decisão de primeira instância em 20/10/2009.

Em 19/11/2009, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, mediante o qual alega, em síntese, que:

- A fiscalização não considerou saldo de créditos não cumulativos do PIS, relativo ao mês de dezembro de 2002, no valor de R\$ 1.292.207,80. A recorrente protocolizou em 17/01/2003 declaração de compensação (Dcomp) no valor de R\$ 1.517.387,11, e, posteriormente, a fiscalização veio a apurar débito somente no valor de R\$ 225.179,31 (cf. MPF nº 0720100/00623/03), não tendo sido possível informar na DCTF o débito de PIS na forma de não cumulatividade, o referido valor de R\$ 1.292.207,80 foi acrescido à Dacon (na linha 28 da página 4) de janeiro/2003 como saldo remanescente de períodos anteriores.

- Também foi desconsiderado o saldo de créditos nos montantes de R\$ 1.620.520,53 e R\$ 5.000.520,55, respectivamente, para os meses de março e abril de 2003. Em que pese esses débitos terem sido informados em Dcomp junto ao processo nº 13770.000096/2002-15, a recorrente, posteriormente, retificou o seu Dacon para os referidos meses, tendo apurado em verdade, ao invés de débitos, saldo credor de R\$ 2.285.045,00 e R\$ 2.595.530,65 nos referidos meses.

- Seguindo o preceito legal, a recorrente apurou saldo de PIS em janeiro de 2003 e o acumulou com o saldo de fevereiro de 2003 e assim sucessivamente, mês a mês, até o primeiro pedido de compensação de parte do valor acumulado em fevereiro de 2004, no processo administrativo fiscal nº 13770.000105/2004-21, e, em junho de 2004, no processo administrativo fiscal nº 13770.000541/2004-09 e, em janeiro de 2005, no presente processo.

- Na qualidade de empresa exportadora, faz jus ao benefício instituído pela Lei nº 9.363/96, a qual prevê a hipótese de crédito presumido do IPI como meio de ressarcimento do PIS, colocando-a na posição de empresa acumuladora de créditos de PIS, causa do saldo constante dos seus registros contábeis/fiscais até a data de hoje, e tal situação, de inconsistências entre os dados apresentados pelo impugnante e o resultado da apuração feita pela fiscalização enseja, no mínimo, a imediata revisão do procedimento fiscal realizado através de diligência.

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

Autenticado digitalmente em 01/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 01/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 01/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 03/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Considerando o período auditado - Janeiro/2003 a Junho/2004, a Recorrente ofereceu a tributação os valores apurados nas contas passivas em todos os meses em que houve variação negativa do dólar e por conseguinte ofereceu a tributação os valores apurados nas contas ativas em todos os meses em que houve variação positiva do dólar, portanto, não há que se falar em omissão de base tributável de PIS nas contas passivas quando houve valorização do dólar frente ao Real. Segue abaixo planilhas evidenciando a flutuação do dólar no período (2003 e 2004).

- Entende-se por insumo toda e qualquer matéria-prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final.

- Para a produção de celulose de fibra curta branqueada, o processo industrial da recorrente se inicia no viveiro florestal, onde são produzidas as mudas de eucalipto que irão formar as futuras florestas renováveis mantidas pela empresa. As mudas são selecionadas e enviadas para o plantio no campo. Após o tempo de maturação, as árvores são cortadas e colhidas, processos estes realizados através de diversas atividades (Roçada Pré-corte; Corte e Processamento Manual e Corte e Processamento Mecanizado).

- Durante toda a fase de silvicultura e de colheita ocorre consumo de combustíveis em veículos, máquinas e equipamentos próprios e arrendados ou locados, ou ainda de propriedade e operados por terceiros que são contratados para prestação de serviços intrinsecamente ligados à produção. Todos os itens ligados a peças de manutenção, itens de reposição e os imprescindíveis equipamentos de segurança são consumidos em significativo valor durante todo o processo produtivo.

- Desde a fase de preparação do viveiro até a introdução da madeira no ciclo de produção, a recorrente utiliza caminhões, máquinas e diversos equipamentos operados em sua quase totalidade por terceiros, que irão formar o custo de produção da celulose. Tais custos integram a cadeia de produção de forma indireta por representarem ora custos de formação da matéria-prima, ora insumos consumidos para a realização do objeto social da empresa.

- O combustível, bem como as peças de reposição e de manutenção adquiridos pela recorrente são totalmente consumidos em máquinas e veículos próprios, locados, arrendados e de propriedade de terceiros quando da execução dos serviços contratados na área da recorrente e exclusivamente para a recorrente, sendo que, sem eles não há como produzir a celulose, revestindo dessa forma não apenas o combustível, mas também todos os demais insumos equivocadamente glosados pelo autuante, de indiscutível essencialidade no processo produtivo da recorrente.

- Por atender à lógica da não cumulatividade, creditou-se a recorrente do PIS incidente sobre o combustível, itens de manutenção, itens de reposição, equipamentos de segurança, entre outros equivocadamente glosados pelo agente fiscal. Esse entendimento é respaldado por diversos precedentes e soluções de consulta.

- Também não há que se falar em glosa de créditos de PIS decorrente da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pela sistemática da cumulatividade, conforme entendimento do STJ para fins de crédito presumido de IPI, conceito posto para insumo que a recorrente, assim como feito pelo autuante, pega emprestado para a apuração do PIS.

- Com efeito, resta completamente assentado que não se pode impedir o creditamento presumido do IPI, bem como no caso em tela do PIS em razão do fato de estar ou não o fornecedor direto do exportador sujeito ao pagamento destas contribuições. Assim, tentou o autuante inovar e impor regras e conceitos para fins de creditamento do PIS na sistemática da não cumulatividade, extrapolando sua competência no intuito de limitar o disposto na Lei 10.637/2002, razão pela qual não pode prosperar também nesse ponto a alegação fiscal.

Ao final, requereu a recorrente:

i) a reforma da decisão recorrida para que seja confirmada a homologação da compensação e também todo o ressarcimento de crédito de PIS do processo.

ii) Caso não seja esse o entendimento imediato do julgador, a conversão em DILIGÊNCIA, para que todos os equívocos cometidos ao longo do procedimento de fiscalização sejam sanados e ao final seja CONFIRMADA A HOMOLOGAÇÃO na integralidade da compensação constante do presente processo.

Em 04/12/2014 foi juntado ao processo o Laudo/Parecer acerca da cadeia produtiva do sistema agroindustrial de produção de celulose, elaborado por professores da Esalq/USP.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

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

Conforme já consignado na decisão recorrida, tratando-se o processo em análise de lide decorrente de **manifestação de inconformidade** contra a não homologação da compensação sobre créditos do PIS não cumulativo, relativos ao **mês de janeiro de 2005**, não cabe, no presente processo, a análise original de eventual direito creditório da contribuinte de outros períodos de apuração (dezembro de 2002, março e abril de 2003 e fevereiro e junho de 2004), cuja competência é da Unidade RFB com jurisdição sobre o domicílio fiscal da contribuinte:

(...)

*9 Ocorre, todavia, que não compete a esta Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro II (DRJ/RJ2) proferir, **originariamente**, qualquer pronunciamento sobre suposto direito de crédito do interessado em processo de restituição/compensação, mas, isto sim, à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) com jurisdição sobre o domicílio fiscal da contribuinte (DRF/VIT/ES), para a qual eventual requerimento lhe deverá ser primeiramente direcionado, pelo que inócuo suscitar, por ora, tais ponderações nessa esfera de julgamento. É o que dispõem as normas regimentais, aprovadas pela Portaria MF nº 125, de 04/03/2009 (DOU de 06/03/2009), e a seguir colacionadas, não podendo*

essa DRJ/RJ2 delas divergir, até para que não se venha a alegar, futuramente, supressão de instância, em desfavor do interessado.

(...)

*10 De qualquer modo, ainda que se admitisse a existência eventual de créditos em favor do interessado – mencionamos apenas para argumentar – não seriam estes os autos a se proceder a tal exame, já que, na forma do art. 5º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002, assim como do art. 21, parágrafo 5º, da IN SRF nº 460, de 18/10/2004, vigente à ocasião de protocolo da Dcomp à fl. 01 (28/02/2005) – posteriormente revogada, mas cujo teor do dispositivo ora invocado se reproduziu de forma semelhante nas demais instruções normativas que lhe sucederam - o crédito a ser objeto de ressarcimento deve se tratado para cada trimestre-calendário, admitindo-se, **exclusivamente em caso de compensação**, que o contribuinte se utilize de determinado crédito porventura existente em um mês qualquer na compensação de outros débitos, ainda antes do encerramento do trimestre-calendário, veja-se a seguir:*

(...)

*11 Da mesma forma, a menção de existência de saldo acumulado de créditos nos períodos de apuração de fevereiro de 2004 (analisados no processo nº 13770.000105/2004-21) e de junho de 2004 (analisados no processo nº 13770.000541/2004-09), créditos esses que, na forma alegada, interfeririam no valor do direito creditório referente ao período de apuração de janeiro de 2005, a ser utilizado nas compensações tratadas no presente processo, não faz qualquer sentido. É que a análise do saldo credor do PIS não-cumulativo, referente aos meses de fevereiro e junho de 2004, foi promovida, tanto pela autoridade administrativa local quanto por essa Delegacia de Julgamento (DRJ/RJ2), em autos diversos, acima referenciados, nos quais se reconheceu apenas parcialmente o direito creditório pleiteado, passível de utilização apenas nas compensações constantes das Dcomp's anexadas aqueles (outros) processos, **inexistindo saldo a compensar a ser utilizado nas compensações de que trata este processo nº 13770.000146/2005-07.***

12 Ainda que saldo existisse – citamos novamente a título de argumentação – seria o caso de ressarcimento em espécie ao interessado do saldo credor porventura existente, a ser promovido junto àqueles outros processos, mas nunca de utilização desse saldo nas compensações de que trata este processo nº 13770.000146/2005-07, a não ser que o interessado viesse a oportuna e tempestivamente pleitear, nos termos da legislação e por intermédio de novas Dcomp's (retificadoras), o montante a ser eventualmente ressarcido naqueles meses de fevereiro e junho de 2004 em compensações de débitos, supostamente tratadas neste processo nº 13770.000146/2005-07, o que, tampouco, observou-se. É o que dispõem as normas que disciplinam a matéria, que pressupõem a análise do direito

creditório por trimestre-calendário do ano civil, na forma anteriormente transcrita.

*13 Portanto, os presentes autos, que se referem à determinação da existência e quantificação de créditos do PIS não-cumulativo, relativos ao **mês de janeiro de 2005**, não são próprios para a análise de suposto crédito do contribuinte, referente aos meses de dezembro/2002, março/2003 e abril/2003, e, tampouco, aos meses de fevereiro e junho de 2004 (já analisados, respectivamente, nos processos n.ºs 13770.000105/2004-21 e 13770.000541/2004-09), pois, ainda que se admitisse que o interessado tenha se utilizado, na apuração de seus créditos em **janeiro de 2005**, de saldos acumulados de sucessivos períodos anteriores de apuração – tal como alegado – ainda assim não se permitiria, na forma das normas que regem a matéria, que eventual crédito nos meses de dezembro/2002, março/2003, abril/2003, fevereiro/2004 e junho/2004 tenha sido apropriado pela empresa no mês de **janeiro de 2005**, antes do confronto (dedução) com os respectivos débitos da contribuição (cf. art. 21, caput, da IN SRF n.º 460/2004, acima), em procedimento que deve se dar com a necessária análise da autoridade competente para decidir sobre a efetiva existência de tais créditos nos referidos meses, o que - até mesmo em função da inexistência de solicitação específica que se conheça do interessado em tal sentido - não ocorreu para os meses de dezembro/2002, março/2003 e abril/2003, e, para os meses fevereiro/2004 e junho/2004, deu-se em processo específico, diverso deste ora em exame.*

(...)

Não pode prosperar a alegação de que de que, como a Lei n.º 9.363/96 prevê a hipótese de crédito presumido do IPI como meio de ressarcimento ao PIS”, seria a recorrente possuidora de saldo de créditos acumulados do PIS, e, por conta disso, os valores dos créditos não cumulativos do PIS apurados pela fiscalização junto ao presente processo estariam “repletos de falhas”, vez que não há previsão legal para se apropriar crédito presumido do IPI juntamente com a apuração dos créditos das contribuições sociais não cumulativas, o que também já foi explanado na decisão recorrida.

Em que pese todos os argumentos apresentados pela decisão *a quo* sobre a impossibilidade de conhecimento dessas matérias no âmbito do presente processo administrativo, a recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida nesta parte, apenas repetindo a defesa em face do despacho decisório já apresentada por ocasião da manifestação de inconformidade.

Assim, a decisão recorrida de não conhecimento dos temas alheios ao presente processo há de ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Também são definitivas, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, todas as glosas que não foram expressamente contestadas na manifestação de inconformidade, as quais também não foram objeto de defesa no recurso voluntário.

Com relação à divergência de cálculo da recorrente em relação às variações cambiais, trata-se de inovação recursal, sobre a qual nada constava na manifestação de inconformidade.

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade/impugnação contendo as matérias expressamente contestadas, de forma que são os argumentos submetidos à primeira instância que determinam os limites do litígio, não se devendo conhecer de inovação recursal.

Ademais, essa questão de variação cambial não foi suscitada neste processo específico, conforme se verifica no Parecer da Seort. Assim, não conheço da alegação da recorrente acerca da variação cambial.

Não pode prosperar o conceito de insumo proposto pela recorrente que seria toda e qualquer matéria-prima, cuja utilização na cadeia produtiva fosse necessária à consecução do produto final. O direito ao crédito das contribuições não cumulativas deve ser interpretado com as peculiaridades e restrições que lhe são próprias, dispostas no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e nas demais normas aplicáveis à espécie.

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

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

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento 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.

(...)

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 do PIS/Pasep 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 se olvidar que cada órgão julgador age, dentro da sua esfera de competência, segundo o princípio da livre persuasão racional.

Com relação à alegação da recorrente de que seu processo industrial se inicia no viveiro florestal, é de se esclarecer que o entendimento da fiscalização não é dela divergente. A fiscalização considera que os custos incorridos na fase agrícola da produção são insumos para fins de creditamento das contribuições não cumulativas.

Com efeito, registrou a fiscalização que a DRF/Vitória já havia formulado consulta à Divisão de Tributação desta Superintendência quanto à correta interpretação do art. 66 da IN SRF 247/02 em relação às pessoas jurídicas que realizam atividades agroindustriais, a qual solucionou a questão em abono quase integral da proposta submetida por aquela Unidade, conforme trecho abaixo extraído do Parecer Seort:

(...)

Noutra senda, faz-se necessário registrar a realização de consulta à Divisão de Tributação desta Superintendência acerca da correta interpretação do art. 66 da IN SRF 247/02 em relação às pessoas jurídicas que realizam atividades agroindustriais, cujos termos se transcrevem na íntegra:

"DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

Em procedimento de verificação de ressarcimento de créditos da não-cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, realizada junto a pessoa jurídica que exerce atividade de fabricação de celulose juntamente com a produção de toras de eucalipto, esta a principal matéria-prima na industrialização daquele produto, deparou-se a fiscalização, com dúvidas acerca do real alcance do termo "insumo"

para fins de apropriação de créditos daquela natureza na operação realizada pela empresa.

Assim como na atividade sucroalcooleira, é comum no setor de fabricação de celulose que as indústrias desenvolvam o cultivo de eucalipto para garantia do fornecimento de matéria-prima, o que a caracteriza como típica agroindústria.

(...)

SOLUÇÃO PROPOSTA PELA CONSULENTE

Quanto ao primeiro questionamento, entende esta Unidade que, sendo princípio comezinho de direito que a lei não utiliza palavras vãs, os termos "produção" e fabricação" possuem sentidos distintos, não podendo serem tomados como sinônimas no contexto legal sob enfoque.

O vocábulo "fabricação", sem maiores controvérsias, guarda relação com "industrialização" na concepção do art. 4º do RIPI/02, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, segundo o qual corresponde a *"qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo"*. Tanto assim que a IN SRF 247/02 buscou a noção de insumo no Parecer CST 65/79 que demarca os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem, indiscutivelmente espécies do gênero "insumo".

Produção, por sua vez, não se enquadra como industrialização, ainda que do ponto de vista econômico o possa ser. Este entendimento encontra-se pacificado na seara administrativa, tendo, inclusive, o próprio Conselho de Contribuintes firmado posição neste sentido, quando, ao analisar o direito ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 a pessoa jurídica exportadora de café em grão, reafirmou a inexistência de qualquer processo industrial, do ponto de vista legal, que lhe fosse possível conferir o beneplácito, uma vez que as operações se resumiam a limpar, secar, classificar e ensacar o produto (café) destinado ao mercado internacional (vide acórdãos 201-79.068 e 201.79.070).

(...)

Nesta senda e já adentrando à segunda indagação, encarada a produção como algo distinto de industrialização, tem-se que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 conferiram, sim, o direito ao aproveitamento de créditos incidentes sobre insumos - bens e serviços - utilizados na produção, no caso em apreço, entendida como a atividade rural empreendida como acessória à industrialização de celulose, não se erigindo em óbice a tal conclusão a simples omissão da IN SRF 247/02 em conceituar os bens utilizados como insumos em relação à produção, mesmo porque ao definir serviços como insumos estipulou que seriam aqueles aplicados ou consumidos na produção ou na fabricação de bens destinados à venda.

Não faria sentido lógico-jurídico que se permitisse a apropriação de créditos na produção, exclusivamente em relação serviços tomados como insumos, refutada quanto aos bens, o que leva a crer que houve certa mistura terminológica, em princípio, nada impedindo que, adotando uma interpretação sistemática, aplique-se a analogia in bonam partem para se concluir que é possível, na atividade agroindustrial, a

tomada de créditos pela utilização de bens e serviços que são consumidos/aplicados na produção.

Outrossim, não parece haver dúvida que, acaso a operação florestal fosse realizada em pessoa jurídica distinta e não em processo integrado, como sói ocorrer, os créditos em comento poderiam ser apropriados sem qualquer censura.

Isto posto, resta a terceira questão, qual seja, admitidos os créditos, quais seriam os insumos passíveis de admissão no cômputo da apuração dos créditos.

Em relação aos bens, dúvida não surge quanto aos herbicidas, fertilizantes e corretivos de solo, eis que consumidos diretamente na produção de toras de eucalipto; entretanto, a mesma facilidade não se repete no que concerne aos serviços, de forma que aqueles relacionados à silvicultura, assim entendido como o cultivo de árvores florestais, e de topografia, visando o levantamento das áreas a serem cultivadas, haveriam de ser admitidos no cálculo.

Já os serviços de manutenção de estradas para escoamento da produção e os serviços de satélite para acompanhamento das áreas cultivadas, assim como, a vigilância patrimonial e a construção de cercas divisórias, o mesmo raciocínio não seria aplicável porquanto são serviços que, nada obstante a utilidade na atividade desenvolvida, não se aplicam diretamente na produção, mas apenas de maneira indireta.

Nesta linha exegética, **"o termo 'insumo' não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço"** (SC SRRF/7ª RF/Disit nº 69/2007).

Na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/Disit nº 05/2007, destaca-se que "(...) segundo a nova sistemática de apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os contribuintes a elas sujeitos podem apurar um crédito correspondente à aplicação das respectivas alíquotas sobre determinados custos, para ser abatido do que for devido, num mesmo período, a título das referidas contribuições. Como a utilização desse crédito resultará em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, cumpre salientar o dever de obediência ao princípio da interpretação literal, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos, consoante o disposto no art. 111 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 -Código Tributário Nacional."

Com estas considerações, submete-se o posicionamento retro a esta Divisão de Tributação para que o referende ou, caso contrário, forneça a interpretação mais consentânea com o direito posto, pugnando-se desde já, na medida do possível, por uma breve solução, em razão da pendência de análise de pedidos de ressarcimento. "

Em abono quase integral desta exegese, referida Divisão solucionou a questão no sentido proposto, à exceção dos serviços topográficos, que não vislumbrou hipótese para seu aproveitamento, por falta de respaldo legal.

Firmadas tais premissas, destaca-se que do exame da escrita contábil/fiscal e dos mapas demonstrativos da composição das contribuições sob exame foram detectados alguns pontos divergentes entre a interpretação levada a cabo pelo contribuinte e a engendrada pela fiscalização, não no que tange a exatidão dos números fornecidos, mas sim em relação à inclusão/exclusão de certos itens (insumos e/ou despesas) na apuração do tributo sob exame.

(...)

No que concerne aos **combustíveis**, alega a recorrente que eles são consumidos em veículos, máquinas e equipamentos, durante toda a fase de silvicultura e de colheita, de forma que são essenciais no seu processo produtivo.

No entanto, conforme se depreende do Parecer da Seort, **não houve glosas relativas a combustíveis** no presente processo, tendo sido somente glosados sob a rubrica de "Bens utilizados como insumos" os seguintes itens:

2.2.1. Bens utilizados como insumos

Nesta rubrica as exclusões ficaram por conta dos fertilizantes, herbicidas, corretivos de solo e congêneres, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero a partir de 26/07/04 (Decreto nº 5.195/04), o que impede o aproveitamento de crédito; e, dos serviços aduaneiros e logísticos computados como custo de aquisição dos produtos importados, eis que, na condição de serviços, não guardam qualquer pertinência com o conceito de insumo admitido pela Administração Tributária (fls. 79/80).

Alega a recorrente também a essencialidade no seu processo produtivo de todos os itens ligados a peças de manutenção, a itens de reposição e aos equipamentos de segurança, bem como caminhões, máquinas e diversos equipamentos operados em sua quase totalidade por terceiros. Entretanto, além de os bens não constarem expressamente no Parecer Seort como glosados, acerca dos itens de manutenção, há menção no Parecer Seort somente à glosa de despesa de "manutenção de hardware".

Não se sabe, pela leitura do recurso voluntário, quais seriam especificamente os itens recorridos. Trata-se de defesa muito genérica, deficiente e desprovida de comprovação.

Assim, diante da ausência da delimitação do ponto de discordância e dos seus correspondentes fundamentos de fato e de direito respaldados em provas, conforme exige o art. 16 do Decreto nº 70.235/72, deixo de conhecer essa alegação.

O Parecer Seort também não trata de qualquer questão quanto à "glosa de créditos de PIS decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pelo PIS pela sistemática da cumulatividade", alegada pela recorrente no recurso voluntário.

Requeru a recorrente, a conversão em diligência "para que todos os equívocos cometidos ao longo do procedimento de fiscalização sejam sanados", entretanto, não logrou êxito em demonstrar quais seriam esses equívocos, conforme acima analisado, nem tampouco surgiu no recurso voluntário qualquer controvérsia que pudesse ser esclarecida pela diligência solicitada.

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, como é o caso dos autos.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e negar provimento ao recurso voluntário.**

É como voto.

(assinatura digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora