



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

Processo n° 13770.000198/2004-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.906 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria RESSARCIMENTO DE COFINS
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

Ementa:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Mantém-se as glosas não expressamente impugnadas, conforme consignado no acórdão da DRJ.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. DILIGÊNCIA.

A manifestação expressa de concordância parcial do contribuinte quanto às constatações da diligência põe fim à controvérsia instaurada na impugnação quanto ao direito ao crédito da contribuição sobre bens e serviços utilizados como insumos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Relativamente aos serviços utilizados como insumos, cuja glosa foi mantida pela fiscalização no relatório de diligência, reverte-se aquelas cujos gastos sejam classificáveis como custo de produção.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter todas as glosas sobre bens e serviços utilizados como insumos, exceto em relação aos seguintes serviços listados na tabela da fiscalização às fls. 929/931: 1) Projeto para a instalação de bomba; 2) Serviço de Engenharia Elétrica - pesquisa e desenvolvimento; 3) Serviço de instrumentação - pesquisa e desenvolvimento; 4) Serviço de locação de andaimes; 5) Serviço de manutenção - administração; 6) Serviço de

planejamento; 7) Serviço de limpeza de dutos; 8) Serviços de batimento de porto; 9) transporte de andaimes. Vencido o Conselheiro Jorge Freire que deu provimento em menor extensão acompanhando a conclusão do relatório de diligência. Vencidos os conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto que deram provimento também quanto aos gastos com serviço de instrumentação.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. relatados e discutidos os presentes autos.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS com base no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, relativo aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro e março de 2004, formalizado em **30/04/2004** e cumulado com declarações de compensação.

Por meio do despacho decisório de fls. 350 e ss., notificado ao contribuinte em **12/02/2009**, a autoridade administrativa efetuou ajustes na apuração do contribuinte, glosou parte dos créditos e homologou parcialmente as compensações.

A fiscalização fez os seguintes ajustes na apuração do contribuinte:

1) Na apuração dos débitos da contribuição foram adicionadas à receita bruta as receitas de variação cambial ativa, excluindo-se apenas os valores relativos a acertos e estornos (fls. 263/264);

2) Na rubrica "bens utilizados como insumos", foram glosados insumos importados, que à época não eram alcançados pela incidência do PIS/Cofins; a gasolina e o óleo diesel utilizado como combustíveis em veículos da empresa; serviços aduaneiros e logísticos computados como custo de aquisição dos produtos importados, pois na condição de serviços, não guardam qualquer pertinência com o conceito de insumo adotado pela Administração Tributária; e as compras efetuadas da Associação Indígena Tupiniquim e Guarani, pois se trata de empresa sujeita às contribuições sobre a folha de salários e não sobre o faturamento (fls. 222/223);

3) Na rubrica "serviços utilizados como insumos", foram glosados os valores que não foram aplicados diretamente na produção. Foram expurgados do DICON os serviços de manutenção de equipamentos de comunicação, manutenção de imóveis e escritórios, programas de formação profissional, serviços de consultoria e planejamento. Foram glosados também serviços prestados em áreas vinculadas à produção e/ou 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 efetuadas (fls. 224/236);

4) Na rubrica "despesas de alugueis de máquinas e equipamentos", foram glosados os lançamentos relativos à locação de veículos e ambulâncias, arrendamento de veículos para transporte de pessoal, conserto de ferramentas elétricas, serviços de agências de viagens, aluguel de cilindros de gases, dentre outros, pelo fato dessas despesas não se enquadrarem no conceito estreito de aluguel de máquinas e equipamentos (fls. 237/238);

5) Na rubrica encargos de depreciação do ativo imobilizado, foram glosadas as despesas de amortização de gastos pré-operacionais e os encargos de depreciação de bens utilizados em áreas não operacionais, como tesouraria, jurídico, administrativo, vendas, etc; e também bens utilizados em áreas operacionais, mas não diretamente envolvidos na produção, como mesas, cadeiras, armários, aparelhos de ar condicionado, entre outros (fl. 239/257);

6) Na rubrica "outros valores com direito a crédito", foram glosados valores que manifestamente não dão direito ao crédito, como despesas com hospedagem de empregados; viagens nacionais; serviços gráficos; serviços de táxis; assistência à saúde e funerais; anuidades e mensalidades de órgãos classistas; programas de formação profissional e eventos para empregados (fls. 258/262).

Em sede de manifestação de inconformidade o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

a) Com o advento da COFINS não-cumulativa, a partir da vigência da Lei nº 10.833/2003, o impugnante passou a ter em sua escrita fiscal valores acumulados que foram expressamente informados no DACON referente aos saldos de 2003, que não foram considerados pelo auditor fiscal;

b) A Lei nº 10.833/2003 estipulou a não-cumulatividade da COFINS 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, sendo que, seguindo a risca esse preceito legal e no intuito de manter coerência com o princípio da não-cumulatividade, o impugnante apurou o saldo de COFINS em fevereiro de 2004 e o acumulou com o saldo de março de 2004 e assim sucessivamente, mês a mês, até o pedido de compensação de parte do valor acumulado por ora em debate;

c) Além do mais, na qualidade de empresa exportadora, faz jus ao benefício instituído pela Lei nº 9.363/96, a qual prevê a hipótese de crédito presumido de IPI como meio de ressarcimento à COFINS, colocando-a na posição de empresa acumuladora de créditos de COFINS, causa do saldo constante dos seus registros contábeis/fiscais até a data de hoje, e assim, não há como existir igualdade entre os valores informados pelo impugnante como créditos acumulados de COFINS desde fevereiro/2004, para uso na compensação de COFINS em janeiro/2005, com os valores apurados pelo Fisco repleto de falhas de apuração como as acima evidenciadas;

d) Tal situação, de inconsistências entre os dados apresentados pelo contribuinte e o resultado da apuração feita pela fiscalização enseja, no mínimo, a imediata revisão do procedimento fiscal realizado através de diligência, a ser realizada por fiscal estranho ao feito, quando não se optar pela sua imediata anulação;

e) A fiscalização tributou as variações cambiais, considerando apenas as variações ativas sem nenhum abatimento ou dedução, tendo sido adotado exclusivamente o regime de competência;

f) 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. Seu processo produtivo se inicia no viveiro de mudas de eucalipto, que irão formar as futuras florestas. Após o tempo de maturação as árvores são cortadas e colhidas, sendo que nesta fase são incorridos inúmeros gastos, com silvicultura, corte, emprego de combustíveis em veículos, máquinas e equipamentos próprios e arrendados, 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 que são consumidos em significativo valor durante todo o processo produtivo da empresa;

i) 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 da COFINS, decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pela COFINS 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 da COFINS;

h) Ante o exposto, requer-se a reforma do Parecer SEORT/DRFNIT/ES nº 2.940/2008, para que seja homologada na integralidade a compensação constante deste processo.

Por meio do Acórdão nº 26.049, de 20/08/2009, a 5ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro 2, julgou a manifestação de inconformidade improcedente.

Ficou decidido o seguinte: 1) o contribuinte não tem direito de acumular saldos anteriores a fevereiro de 2004, pois a Lei nº 10.833/2003 só teve eficácia a partir de 01/02/2004; 2) o crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 nada tem a ver e não interfere com os créditos das contribuições no regime não-cumulativo. Além disso o regime não cumulativo exclui o direito de o contribuinte de apurar o crédito presumido com base na Lei nº 9.363/96; 3) a defesa não comprovou a alegação de que seu cálculo das variações cambiais está correto, pois os valores das planilhas não foram comprovados; 4) foram mantidas as glosas de bens e serviços, com a mesma fundamentação lançada pela fiscalização; 5) foram mantidas as glosas de combustíveis, sob o argumento de que o combustível não foi utilizado nas máquinas e equipamentos aplicados na produção; 6) foram mantidas as glosas relativas à locação de veículos e ambulâncias, pois a defesa não comprovou que esses veículos são aplicados no processo produtivo; 7) foram mantidas as glosas sobre equipamentos de proteção individual, porque o entendimento da Cosit é no sentido de que não dão direito a crédito; 8) foi mantida a glosa sobre partes e peças de reposição, sob o argumento de que produtos importados na época não davam direito a crédito; 9) foi mantida a glosa dos serviços aduaneiros, pois tais serviços não se identificam com o conceito de insumo, além do que o creditamento somente seria possível se as partes e peças de reposição não fossem incluídas no ativo imobilizado; 10) foi rejeitada a alegação genérica de que "todos os demais insumos glosados pela autoridade fiscal seriam de indiscutível essencialidade ao processo produtivo"; 11) a DRJ considerou sem objeto a alegação no sentido de que não cabe a glosa de créditos relativos às aquisições de insumos

peças tributadas no regime cumulativo, pois não foi localizada nenhuma glosa sob tal motivação; 12) a DRJ considerou matéria não impugnada as glosas de encargos de depreciação do ativo imobilizado; 13) foi indeferido o pedido de diligência.

Regularmente notificado dessa decisão em 20/10/2009, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 19/11/2009, no qual reprisou as alegações de impugnação, exceto as alegações quanto à inclusão das variações cambiais na base de cálculo da contribuição.

Por meio da Resolução nº 3202-000.126 o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem para que fosse elaborado um laudo técnico descrevendo o processo produtivo do contribuinte e demonstrando a pertinência direta e a essencialidade dos insumos ao referido processo. Foi solicitado à fiscalização que, com base no laudo apresentado, elaborasse parecer conclusivo sobre os fatos apurados na diligência, ofertando-se prazo para a defesa apresentar manifestação (fls. 541/546).

O processo retornou com os documentos de fls. 548/947 com a diligência cumprida, destacando-se desse conjunto o Laudo Técnico de fls. 702/752; o relatório de diligência de fls. 928/931; e a manifestação do contribuinte às fls. 940/947.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

As alegações do contribuinte quanto ao desrespeito na acumulação do saldo credor até abril de 2004 e quanto ao aproveitamento do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 foram bem apreciados pela DRJ - Rio de Janeiro.

A fundamentação adotada por aquele colegiado deve ser mantida por esta Turma pois: (i) não existe direito de apurar crédito da não cumulatividade da COFINS antes da eficácia da lei que a instituiu (01/02/2004), exceto quanto a eventual estoque de abertura, o que nem de longe foi glosado pela fiscalização ou objeto de alegação por parte do contribuinte; e (ii) a teor do art. 14 da Lei nº 10.833/2003, empresas sujeitas à sistemática da não-cumulatividade do PIS e COFINS não podem apurar o crédito presumido de IPI.

Sendo assim, diante da inexistência dos "equivocos" alegados, o pedido de diligência foi corretamente indeferido pela DRJ, com base nos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70235/72, por se tratar de providência prescindível.

Da mesma forma, não merece nenhum reparo a decisão de primeira instância na parte em que manteve a inclusão das receitas de variação cambial na base de cálculo da contribuição, na forma estabelecida pela fiscalização, pois as tabelas apresentadas pelo contribuinte não estão escoradas em nenhum livro fiscal.

O contribuinte anuiu tacitamente com a decisão da DRJ quanto às variações cambiais, pois nada alegou a respeito em sede de recurso voluntário.

No recurso voluntário o contribuinte reprisou a alegação no sentido de que não cabe a glosa de créditos da COFINS, decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas na sistemática da cumulatividade.

Entretanto, essa alegação não tem objeto, pois neste processo não houve glosa sob tal motivação, conforme bem decidiu a DRJ.

No que tange à questão de fundo, a diligência solicitada pelo CARF eliminou grande parte da controvérsia quanto ao direito de crédito pela aquisição de bens e serviços utilizados como insumos.

Essa diligência produziu um minucioso Laudo Técnico pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo (fls. 702/752).

O referido Laudo Técnico provocou uma visita da fiscalização às instalações da empresa, culminando em uma mudança no convencimento da fiscalização quanto à aptidão dos bens e serviços glosados gerarem créditos da contribuição.

No relatório de diligência de fls. 928/931 a fiscalização, basicamente, reconheceu que a maioria dos insumos glosados estão aptos a gerarem o crédito das contribuições, com exceção dos serviços relacionados na planilha que integra o corpo do relatório de diligência.

Na sua manifestação em relação ao relatório de diligência (fls. 940/947) o contribuinte concordou com as conclusões da fiscalização, exceto em relação aos serviços relacionados na tabela inserida no corpo do relatório fiscal (fls. 929/931), em relação aos quais alegou que são tão essenciais ao seu processo produtivo, quanto os demais admitidos pelo fisco.

Este colegiado, diversamente do colegiado que determinou a diligência, vem adotando entendimento de que os gastos com bens e serviços aptos a gerarem o crédito das contribuições devem integrar o custo de produção do estabelecimento (art. 299 do RIR/99).

Assim, não são todos os gastos essenciais para a produção que geram créditos das contribuições, mas apenas os essenciais que sejam classificáveis como custos de produção.

Na planilha elaborada pela fiscalização verifica-se que existem vários serviços que se enquadram na categoria de gastos classificáveis como custo de produção, com exceção dos seguintes: 1) Projeto para a instalação de bomba; 2) Serviço de Engenharia Elétrica - pesquisa e desenvolvimento; 3) Serviço de instrumentação - pesquisa e desenvolvimento; 4) Serviço de locação de andaimes; 5) Serviço de manutenção - administração; 6) Serviço de planejamento; 7) Serviço de limpeza de dutos; 8) Serviços de batimento de porto; 9) transporte de andaimes.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter todas as glosas sobre bens e serviços utilizados como insumos, exceto em relação aos seguintes serviços listados na tabela da fiscalização às fls. 929/931: 1) Projeto para a instalação de bomba; 2) Serviço de Engenharia Elétrica - pesquisa e desenvolvimento; 3) Serviço de instrumentação - pesquisa e desenvolvimento; 4) Serviço de locação de andaimes; 5) Serviço de manutenção - administração; 6) Serviço de planejamento; 7) Serviço de limpeza de dutos; 8) Serviços de batimento de porto; 9) transporte de andaimes.

Processo nº 13770.000198/2004-94
Acórdão n.º **3402-002.906**

S3-C4T2
Fl. 5

Na liquidação deste julgado a fiscalização deverá observar que a reversão das glosas ora determinadas se referem exclusivamente aos itens impugnados, em relação aos quais houve instauração de controvérsia.

Estão mantidas as glosas relativas a despesas de depreciação do ativo imobilizado, a teor do que determina o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, visto que não foram impugnadas.

Antonio Carlos Atulim