



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

**Processo n°** 13770.000224/2005-65  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.838 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2016  
**Matéria** Compensação - Cofins  
**Recorrente** ARACRUZ CELULOSE S/A (INCORPORADA PELA FIBRIA CELULOSE S/A, CNPJ: 60.643.228/0001-21)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

Ementa:

**ÔNUS DA PROVA. GLOSAS. DIREITO CREDITÓRIO.**

Cabe à recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 333, II do Código de Processo Civil, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da decisão que não reconheceu motivadamente o seu direito creditório.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. 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

*(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 das declarações de compensação do interessado acima identificado (Dcomp's às fls. 36/47 e fl. 49, retificadora da Dcomp à fl. 01), por intermédio da qual se pleiteia o reconhecimento da existência de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS referente ao período de apuração fevereiro de 2005 (PA 02/2005; valor: R\$ 4.485.158,64, v. fls. 02/03), 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 1.423/2009 e Despacho Decisório (fls. 134/159), reconhecendo apenas parcialmente (valor: **R\$ 2.831.691,57**) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, as compensações de que tratam as Dcomp's acima citadas, sob os seguintes fundamentos:*

- os valores devidos mensalmente a título de COFINS não-cumulativa foram calculados tomando-se por base os montantes constantes dos balancetes mensais, partindo-se, para efeitos de conferência, dos demonstrativos analíticos apresentados pelo contribuinte, em complemento às informações constantes dos Dacon's, sendo que, do exame levado a cabo, constatou-se a não inclusão dos valores contabilizados na conta 415350 (Outras Receitas Eventuais), cuja natureza, segundo informou o contribuinte, reveste-se de valores percebidos por uso de marca (royalties), indenização por servidão administrativa (passagem de gasoduto) e atualização monetária de contas a receber, os quais, à exceção desses últimos, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero pelo Decreto nº 5.164/04, não têm base legal para a sua exoneração, motivo pelo qual foram objeto de auto de infração, pelo quê também os débitos apurados pelo contribuinte foram admitidos sem qualquer ajuste, remetendo-se as diferenças à autuação;*

- já no que concerne aos créditos da não-cumulatividade, e no que se refere à rubrica “Bens utilizados como insumos”, as exclusões ficaram por conta (v. planilha analítica das notas fiscais excluídas do cálculo às fls. 120/124) de: combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações (transporte*

*de papel e celulose), por, nessa condição, não se enquadrarem no conceito de insumo; insumos agrícolas utilizados na operação florestal, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero pelos Decretos nºs 5.195/04 e 5.630/05, e do carvão mineral utilizado para geração de energia, que também teve sua alíquota reduzida a zero por força do art. 2º da Lei nº 10.312/01; óleo lubrificante, utilizado na retífica das facas do picador de cavacos, agente de limpeza e agente hidrofílico, aplicados na limpeza das máquinas do processo produtivo, que não se fazem diretamente aplicados no processo industrial, não atendendo o requisito para a sua configuração como insumo; notas fiscais de importação de insumos sob o regime aduaneiro de drawback (CFOP 3.127), que, como tal, não sofrem a incidência, na nacionalização, do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos;*

• *já em relação ao item “Serviços utilizados como insumos”, somente assim se consideram aqueles aplicados diretamente na produção, não se confundindo com aqueles prestados na área de produção, motivo pelo qual foram glosados um sem número de serviços adquiridos, tais como: os serviços relacionados às áreas de centros de custos denominados “Apoio”, “Administração”, “Pesquisa e Silvicultura”, “Ações Sociais”, “Comunicação Interna”, etc, enfim, uma série de serviços relacionados aos centros de custo enumerados pelo Parecer Fiscal às fls. 152/153, que se entendem como não aplicados diretamente no processo produtivo, mesmo critério adotado para os serviços vinculados às contas de razão enumeradas à fl. 153 do Parecer Fiscal (planilha demonstrativa das exclusões perpetradas às fls. 125/129);*

• *foram ainda objeto de glosa, na citada rubrica “Serviços utilizados como insumos”: serviços atinentes à operação florestal, tais como a manutenção/abertura de estradas, os serviços topográficos e o inventário florestal; serviços de apoio, análise, assessoria, consultoria e outros serviços afins, descritos no Parecer Fiscal às fls. 153/154, porquanto não aplicados diretamente no processo produtivo; serviços de empilhadeiras, retroescavadeiras, guinchos e guindastes, não admitidos pela mesma razão, ressaltando-se a locação destes mesmos equipamentos, devido a previsão explícita de admissão de crédito pelo aluguel de máquinas e equipamentos, mas não como insumos; serviços de construção, reparo e manutenção civil, pintura, hidrojateamento, limpeza e lubrificação realizadas na área de produção, manutenção de elevadores, segurança, meio-ambiente, remoção de resíduos e cascas, aterros e serviços administrativos (confecção de placas, carteiras, diagramação, “folders”, reprografia, desenhos, despesas de viagens, etc), não aplicados diretamente no processo produtivo;*

• *ainda nesta categoria (serviços) e pelos mesmos motivos, foram glosadas as aquisições de combustíveis para utilização em veículos da empresa, além de outras que se limitaram à descrição “serviços”, ou que trouxeram em sua indicação o reajuste/adicionais de contratos, rateios, migração de saldos*

*contábeis, bem como pagamento de horas extras de mão-de-obra, ao entendimento de que não configuram serviços, propriamente ditos, mas ajustes contratuais complementares ou acertos contábeis, além do que, ainda que como serviços pudessem ser tidos, não há como definir, nestas situações, quais foram os serviços efetivamente prestados, o que impede seu reconhecimento como insumo;*

- *na operação florestal foram excluídos os gastos com topografia, cartografia, inventário, vigilância, manutenção e abertura de estradas, construção e manutenção de cercas e viveiros, coleta de dados, confecção de porteiros e torres de vigilância, dentre outros, sendo mais esclarecedor especificar os serviços admitidos, que foram os serviços de manutenção das máquinas e equipamentos, derrubada/colheita, roçada, corte/descasque/baldeio, silvicultura e preparo de solo e mudas, tudo em conformidade com a consulta formulada pela Unidade (DRF/VIT/ES) à Superintendência (SRRF/7ª. RF/Disit), descrita resumidamente no Parecer Fiscal (fls. 145/149);*

- *foram glosadas as despesas relativas a serviços de carga, descarga, baldeio, de empilhadeiras e manuseio de mercadorias em elaboração e/ou insumos, enfim, a movimentação destes materiais dentro do estabelecimento da pessoa jurídica, bem como o transporte entre suas unidades, pois não aplicados diretamente na produção, e também porque não subsumíveis às espécies de fretes admitidos, cuja aceitação somente se admite para os casos em que é textual, ou seja, para aqueles incidentes sobre as vendas, ou implícita, como custo de aquisição, para aqueles cobrados sobre as compras, desde que, em qualquer caso, seja tal gasto arcado pelo requerente (além daqueles referenciados, foram estornados todos os fretes da VIX Transportes e Logística Ltda., Gafor Ltda. e Júlio Simões Transportes e Serviços Ltda., sendo que, desta última, forma excepcionados aqueles referentes ao transporte de toras de eucalipto entre a Veracel e a Aracruz, ressaltando-se ainda o frete entre as unidades fabris e os armazéns portuários, onde a mercadoria é destinada ao embarque de exportação, pois, nestes casos, os fretes incidem sobre a operação internacional de venda, e desde que o pagamento tenha sido feito em benefício de pessoa jurídica nacional; v. também planilha de exclusões às fls. 125/129);*

- *em linha semelhante, ou seja, por não guardarem referência com o conceito de serviço prestado como insumo, as despesas de carregamento (carga, descarga e movimentação), as despesas com pedágios, taxas de utilização portuária, limpeza e conservação de armazéns, empilhadeiras, marcação de fardos, mão-de-obra de terceiros relacionados a tais atividades, foram expurgadas em sua integralidade;*

- *quanto aos créditos que se referem às despesas apropriadas com energia elétrica, aquelas que dizem respeito à consultoria prestada no mercado livre de energia, as contribuições para a Associação Brasileira de Grandes Consumidores Industriais de Energia – ABRACE, e as taxas de fiscalização de serviços de energia elétrica – TFSEE cobradas pela Agência Nacional de*

*Energia Elétrica - ANEEL (vide demonstrativo de fl. 130), por não se qualificarem como gastos específicos com energia elétrica e, também, por falta de previsão legal para sua absorção como crédito da não-cumulatividade, não puderam ser admitidas;*

• *no item “Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas”, foram glosados os lançamentos relativos à locação de veículos, ambulâncias e o arrendamento de veículos para transporte de pessoal, por não se enquadrarem tais despesas no conceito estreito de aluguel de máquinas e equipamentos (cf. fl. 131);*

• *os valores apropriados pelo interessado na rubrica “Outros valores com direito a crédito”, tais como despesas com hospedagem de empregados, material de escritório, proteção ao trabalhador, manutenção de móveis e utensílios, programas de formação profissional, materiais de escritório e propaganda e publicidade, devem ser expurgados, porquanto não são passíveis de inclusão por inexistência de permissivo legal (demonstrativo de glosas à fl. 132).*

*3 Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 05/10/2009 (v. fl. 170), o contribuinte, irrisignado, apresentou, em 04/11/2009, a Manifestação de Inconformidade de fls. 171/183 e demais documentos a ela anexados às fls. 184/207 (cópia de carteira de identidade do procurador da empresa, procuração, atas e estatuto social), alegando, em síntese, que:*

*a) 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, 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), nas quais durante toda a fase de silvicultura e de colheita, 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;*

*b) 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 entendimento das: 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;*

*c) também não há que se falar em glosa de créditos de 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;*

*d) ante o exposto, requer-se a reforma do Parecer SEORT/DRF/VIT/ES nº 1.423//2009 (na Manifestação refere-se, erroneamente, ao Parecer nº 1.529/2009), para que sejam homologados todo o ressarcimento de crédito de COFINS e a integralidade das compensações constantes deste processo nº 13770.000224/2005-65, 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 **13-30.781**, de 12 de agosto de 2010, 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: 01/02/2005 a 28/02/2005*

**COFINS. 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, é cabível a manutenção da glosa promovida na base de cálculo de créditos da COFINS.*

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.**

*O transporte de insumos, produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da COFINS com incidência não-cumulativa.*

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. FERTILIZANTES E CONGÊNERES. CARVÃO MINERAL.**

*A partir do advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não mais se poderá apropriar créditos relativos à COFINS, decorrentes de aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento da contribuição, inclusive quando adquiridas com alíquota zero,*

*utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.*

*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 notificada, por via postal, da decisão de primeira instância em 27/10/2010.

Em 26/11/2010, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, mediante o qual alega, em síntese, que:

- 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 da COFINS 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 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, conceito posto para insumo que a recorrente, assim como feito pelo autuante, pega emprestado para a apuração da COFINS.

- Com efeito, resta completamente assentado que não se pode impedir o creditamento presumido do IPI, bem como no caso em tela da COFINS 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 da COFINS na sistemática da não cumulatividade, extrapolando sua competência no intuito de limitar o disposto na Lei 10.833/2003, 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 COFINS constante no 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.

Posteriormente, foi juntado ao processo o Laudo/Parecer Técnico das fls. 275/468 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.

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:* form MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

*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 Conselho Administrativo 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:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.*

*Em se tratando de controvérsia originada de pedido de 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 nas glosas, deve-se ressaltar que o fato de este Colegiado ter entendimento divergente da autoridade de primeira instância no que concerne ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas não acarreta, de forma alguma, a revisão total das glosas mantidas pela decisão recorrida, a qual foi legitimamente emitida em conformidade com a regulamentação trazida pelas referidas Instruções Normativas.

Não há que se olvidar que cada órgão julgador age, dentro da sua esfera de competência, segundo o princípio da livre persuasão racional.

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 Despacho Decisório:

(...)

*É pertinente registrar a realização de 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, 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 ser 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 da exegese submetida, referida Divisão solucionou a questão no sentido proposto, a exceção dos serviços topográficos, que não vislumbrou hipótese para seu aproveitamento, por falta de respaldo legal, isto é, não se verificava ali a prestação de um serviço diretamente realizado na produção.*

*Fixadas 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 concerne à exatidão dos números fornecidos, mas sim em relação à inclusão/exclusão de certos itens (insumos e/ou receitas)no cálculo dos valores aproveitados na apuração do tributo sob exame.*

*Por força dos princípios do contraditório e da ampla defesa impõe-se a segregação e exame apartado de todos os pontos de discordância (rectius questões), que foram alvo de glosa ou acréscimo na base de cálculo, em relação aos valores apurados pelo contribuinte.*

(...)

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 despacho decisório observa-se que as glosas a título de combustíveis foram somente relativas àqueles utilizados em veículos e embarcações, em face da sua não utilização direta no processo produtivo, conforme se vê abaixo:

*Nesta rubrica as exclusões ficaram por conta dos combustíveis e lubrificantes **utilizados em veículos e embarcações (transporte de papel e celulose)**, por, nessa condição, não se qualificarem como insumo, visto sua influência indireta no processo produtivo;*

(...)

*Nesta categoria (serviços) também foram relacionadas aquisições de **combustíveis para utilização em veículos da empresa**, redundando em sua glosa, não pelo equívoco da classificação proposta (insumo - bem x serviço), mas sim, por não possuir este combustível a natureza de insumo, haja vista sua não utilização direta no processo produtivo.*

(...)

No entanto, a mera alegação de que os combustíveis seriam essenciais à produção de celulose não é suficiente para afastar a glosa correspondente. Caberia à recorrente, por ocasião da manifestação de inconformidade, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 333, II do Código de Processo Civil, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da decisão que glosou, motivadamente, o crédito decorrente de combustíveis.

Embora esta Relatora pudesse, em conformidade com precedentes deste CARF, reconhecer, por exemplo, o crédito decorrente dos combustíveis utilizados em veículos ou embarcações em relação ao transporte ou manuseio de insumos ou produtos inacabados dentro do contexto do seu processo produtivo, nele incluído a fase agrícola, a recorrente não trouxe aos autos, até a manifestação de inconformidade, a comprovação de que os combustíveis questionados estariam inseridos nessa situação ou, eventualmente, em outra que ensejasse o referido creditamento.

A recorrente, no recurso voluntário e na manifestação de inconformidade, restringiu-se à alegação de que o combustível seria essencial ao seu processo produtivo e seria consumido em veículos, máquinas e equipamentos na fase de silvicultura e de colheita.

No Laudo posteriormente apresentado há a informação de que toda a atividade silvicultural e fabril depende da movimentação de veículos leves, ônibus, vans, tratores, caminhões, máquinas leves e pesadas, todos consumidores de combustível.

Não resta mesmo dúvida de que o combustível seja essencial à atividade produtiva da recorrente, entretanto, ela não comprovou que as despesas relativas às aquisições tributadas de combustíveis glosadas seriam, efetivamente, aplicadas nos veículos, máquinas e equipamentos do seu processo produtivo, mas não em outras operações que, embora sejam da atividade da empresa como um todo, não gerariam direito ao crédito das contribuições.

A apuração dessa questão exigiria dilação probatória, não mais cabível neste momento processual, quando já preclusa a produção de provas pela recorrente, sem olvidar que seria dela o ônus da prova do seu direito creditório.

Pelo que entendo que devem ser mantidas as glosas correspondentes aos combustíveis.

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 ligados à manutenção, há menção no Parecer Seort de que foram **admitidos** os créditos relativos a "serviços de manutenção das máquinas e equipamentos, derrubada/colheita, roçada, corte/descasque/baldeio, silvicultura e preparo de solo e mudas, tudo isso em conformidade, como já dito, com a consulta formulada por esta Unidade", mas também de que foram efetuadas várias **glosas** relativas a manutenção, como, por exemplo, "manutenção de moveis e utensílios", "manutenção de cercas e viveiros" e "manutenção de moveis e utensílios".

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 da 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 COFINS decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pela COFINS pela sistemática da cumulatividade", alegada pela recorrente no recurso voluntário.

Por fim, requereu 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, além do que, a diligência não se presta a suprir a deficiência probatória da requerente de reconhecimento de direito creditório.

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.

No entanto, essas previsões legais não existem com o propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pela requerente.

Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.

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)*

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

Autenticado digitalmente em 31/01/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 31/01/2016 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

Processo nº 13770.000224/2005-65  
Acórdão n.º **3402-002.838**

**S3-C4T2**  
Fl. 544

---

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

CÓPIA