



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13770.000352/2005-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-006.806 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente ARACRUZ CELULOSE SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

DECISÃO RECORRIDA. ELEMENTOS MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS. ALEGAÇÃO GENÉRICA.

Incumbe à interessada, por ocasião do recurso voluntário, apresentar elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Não se conhece da alegação genérica do recurso sem a 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.

MATÉRIA NÃO RECORRIDA. PRECLUSÃO. DILIGÊNCIA. ÂMBITO DE APLICAÇÃO.

A matéria não contestada expressamente no recurso voluntário é definitiva nos termos do art. 17 e 42, parágrafo único do Decreto nº 70.235/72.

As diligências não se prestam a ampliar a matéria sob julgamento delimitada no recurso voluntário, mas somente a esclarecer questões específicas surgidas da controvérsia já instaurada pela interposição do recurso voluntário.

CONCEITO DE INSUMO. DIVERGÊNCIAS DE CONCEITOS. COMPETÊNCIA DO CARF.

Não obstante o Colegiado adote o conceito abstrato de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR e ele não seja idêntico àquele aplicado no Despacho Decisório e na decisão recorrida, o trabalho no âmbito do CARF relativamente à aplicação de tal conceito no caso concreto restringe-se à matéria controversa surgida do confronto entre o recurso voluntário e a decisão recorrida.

A competência do 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 não deve ser apreciado por este Conselho.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REVISÃO DE OFÍCIO.

O julgamento no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (PAF) pelas Delegacias de Julgamento e pelo CARF, segundo o rito previsto no Decreto nº 70.235/72, não se confunde com a revisão de ofício do lançamento ou do

despacho decisório, cuja competência é da própria autoridade que proferiu o ato administrativo. A revisão de ofício de lançamento ou do despacho decisório pode ser efetuada nas hipóteses autorizadas por lei pela autoridade administrativa, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo (Parecer Normativo Cosit n.º 8/2014).

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado) e Thais De Laurentiis Galkowicz acompanharam a relatora pelas conclusões especificamente quanto a alegação de preclusão.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes, Cynthia Elena de Campos e Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro II que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade da contribuinte

Versa o processo sobre PER/Dcomp no qual se pleiteia o reconhecimento de crédito da não cumulatividade de PIS/Pasep referente ao período de apuração de abril de 2005, no montante de R\$1.953.380,12), a ser compensado com débitos de outros tributos e contribuições federais.

A autoridade administrativa reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 661.671,21, homologando a compensação até o limite do crédito reconhecido, com base no PARECER SEORT/DRF/VIT/ES N.º 1295/2009.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, sustentando a legitimidade de seus créditos, a qual foi acolhida parcialmente pela Delegacia de Julgamento para reconhecer o direito creditório originado das aquisições de madeira junto à Associação Indígena Tupiniquim e Guarani.

Cientificada da decisão de primeira instância em 27/10/2010, a interessada apresentou recurso voluntário em 26/11/2010 com argumentos para o PIS/Pasep idênticos aqueles apresentados no processo n.º 13770.000351/2005-64 para a Cofins no mesmo período de apuração, conforme constou no Acórdão n.º 3402-002.841, de 25 de janeiro de 2016:

(...)

- 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.

(...)

Mediante a Resolução n.º 3402-000.855, de 15 de dezembro de 2016, o Colegiado decidiu por converter o julgamento em diligência para que o contribuinte fosse intimado a apresentar laudo técnico de renomada instituição, correlacionando-o com as glosas objeto deste processo e, a seguir, fosse elaborado Relatório Conclusivo pela fiscalização com base no referido laudo e no critério adotado pelo colegiado para aferir o que é insumo.

A fiscalização juntou Informação Fiscal mediante a qual esclarece que o Laudo Técnico apenas confirmou toda a base de conhecimento adquirida pela fiscalização na realização das ações fiscais passadas e conclui que:

Sendo assim, diante de todo o exposto e por todos os fundamentos expostos e, em atenção à solicitação de fls 637, comprovei que a base de créditos aceita pela Fiscalização guarda relação com a base de insumos que são aplicados em sua linha de produção, no tocante à apuração não-cumulativa da Cofins, no 1º trimestre de 2004, e corresponde exatamente àquela mostrada no Parecer SEORT/DRF/VIT/ES n.º 1295/2009, com as alterações promovidas pela DRJ, no Acórdão 13-30.785 – 5ª Turma da DRJ/RJ2, ou seja, o montante de créditos de R\$ 665.002,90.

Por outro lado, não verifiquei no Laudo Técnico apresentado fato novo algum que me fizesse mudar de entendimento quanto aos insumos excluídos da apuração da contribuição em questão, visto não serem considerados insumos, à luz das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002 e demais atos normativos citados anteriormente.

(...)

Intimada a se manifestar, a recorrente sustentou que:

(...) ao manter as conclusões do Parecer SEORT/DRF/VIT/ES n. 1295/2009, autoridade fiscal não cumpriu satisfatoriamente as determinações do CARF (...)

- (...) o STJ, em decisão do dia 22.2.2018, declarou, sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC/73), a ilegalidade do conceito de insumos previsto nas Instruções Normativas n. 247 e n. 404, declarando que o conceito legal abrange todos os bens e serviços essenciais ou relevantes à atividade-fim da pessoa jurídica, ainda que o seu emprego se dê de forma indireta no processo produtivo (...)

- (...) impende transcrever o art. 19, parágrafo 7º, da Lei n. 10522, que impõe à autoridade administrativa a revisão, inclusive de ofício, a dos créditos tributários já constituídos, em relação às matérias decididas pelo STJ de forma desfavorável à Fazenda Nacional, em sede de recursos repetitivos (...)

- (...) considerando a adoção, pela fiscalização, do conceito de insumos das Instruções Normativas SRF n. 247 e n. 404 para a fundamentação do lançamento, e a declaração, pelo STJ, da ilegalidade desses atos normativos, as glosas fiscais devem ser revistas, no caso, para adequação do lançamento ao conceito de insumos adotado pelo STJ e repetido na Nota Explicativa n. 63 e no Parecer Normativo COSIT n. 5.

- [Bens utilizados como insumos] É evidente que, não subsistindo o conceito restritivo de insumos adotado pela fiscalização, não podem prevalecer, por igual, as glosas dos créditos tomados pela requerente na aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados na alimentação de máquinas e equipamentos essenciais e relevantes ao seu processo

produtivo, como já foi amplamente demonstrado nos autos, por meio do laudo técnico e dos elementos de prova acostados aos autos.

- [Serviços utilizados como insumos] Dentre os serviços glosados pela fiscalização, destaca-se o fato de determinados gastos decorrerem de obrigações legais, como é o caso, por exemplo, das despesas com o tratamento de resíduos e de efluentes líquidos, cuja essencialidade para o processo produtivo desenvolvido pela requerente foi exaustivamente demonstrado no laudo técnico (fls. 677/878) apresentado em virtude da diligência determinada por esta c. Turma.

- (...) o CARF já se posicionou no sentido de que é possível a inclusão do frete interno de produtos em fabricação no cálculo dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

Por tal razão, e considerando o que foi dito anteriormente acerca da correta interpretação do conceito de insumo, tem-se que não pode ser mantida a glosa dos créditos atinentes aos fretes de insumos, de materiais diversos ou de produtos em elaboração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

O presente processo versa sobre o ressarcimento de PIS/Pasep relativamente aos mesmos fatos tratados no processo nº 13770.000351/2005-64, relativo a Cofins no mesmo período de apuração, que foi objeto do Acórdão nº 3402-002.841, de 25 de janeiro de 2016, sob minha relatoria. Os recursos voluntários nos dois processos também são idênticos. No entanto, no presente processo decidiu-se, sob relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, pela conversão do julgamento em diligência e, no outro, decidiu-se por indeferir o pedido da recorrente nesse sentido.

Ocorre que, até que o presente processo retornasse a julgamento, sobreveio a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Procuradoria da Fazenda Nacional, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema abordado no REsp nº 1.221.170/PR, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo rito dos recursos repetitivos, o STJ decidiu no sentido de que o conceito de insumo deveria ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou da relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como de que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Os critérios da essencialidade e relevância considerados são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da

legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

A Receita Federal, por sua vez, trouxe outros delineamentos para a interpretação do conceito abstrato de insumo trazido pelo STJ mediante o PARECER NORMATIVO COSIT/RFB N.º 05, de 17 de dezembro de 2018.

No mais, o conceito de insumo delimitado no REsp n.º 1.221.170/PR não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a matéria, a qual reclamava há muito tempo uniformização na jurisprudência, razões pelas quais este Colegiado tem se curvado a esse entendimento do STJ antes do seu trânsito em julgado conforme orienta a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Alerta a recorrente na manifestação em face da diligência sobre o disposto no art. 19, §7º da Lei n.º 10.522/2002, acerca do dever de revisão de ofício do lançamento pela autoridade lançadora, mas ocorre que, além de não se tratar o caso presente de lançamento, mas de pedido de ressarcimento/compensação; tal determinação não se encontra mais na atual redação desse dispositivo legal¹, tendo do art. 19-A, §1º dessa Lei disposto de forma diversa para a matéria.

¹ Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 11.033, de 2004)

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:(Redação dada pelo Medida Provisória n.º 881, de 2019)

(...)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

IV - temas sobre os quais exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;(Redação dada pelo Medida Provisória n.º 881, de 2019)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil,

Mais importante é que não se pode confundir o julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal pelo CARF e pelas DRJs, segundo o rito do Decreto n.º 70.235/72, com a revisão de ofício do lançamento cuja competência está no âmbito da própria Unidade da RFB responsável pela feitura desse ato administrativo. Nesse sentido, cabe transcrever a ementa do Parecer Normativo Cosit n.º 8/2014:

Parecer Normativo Cosit n.º 8, de 03 de setembro de 2014

(Publicado(a) no DOU de 04/09/2014, seção 1, página 24)

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES. A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes. A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde

com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

V - temas fundados em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por Resolução do Senado Federal ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;(Redação dada pelo Medida Provisória n.º 881, de 2019)

VI - temas decididos pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e(Incluído pelo Medida Provisória n.º 881, de 2019)

(...)

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se a todas as causas em que as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional devam atuar na qualidade de representante judicial ou de autoridade coatora.(Redação dada pelo Medida Provisória n.º 881, de 2019)

(...)

que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO. Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária.

(...) [grifei]

Não obstante este Colegiado adote o conceito abstrato de insumo veiculado pelo Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR e ele não seja idêntico àquele aplicado no Despacho Decisório ou na decisão recorrida, o trabalho no âmbito do CARF relativamente à aplicação de tal conceito restringe-se à matéria controversa surgida do confronto entre o recurso voluntário e a decisão recorrida, conforme determina a interpretação conjunta dos arts. 14, 16, 17, 25, II e 42, parágrafo único do Decreto n.º 70.235/72².

Nessa linha é que no Acórdão n.º 3402-006.455, 23 de abril de 2019, restou esclarecido que: “A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos termos do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, 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 não deve ser apreciado por este Conselho, incluindo-se toda a matéria não impugnada ou não recorrida”.

² Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)⁴ A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

Art. 17.Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

Art.25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:(Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)(Vide Decreto n.º 2.562, de 1998)

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Art. 42. São definitivas as decisões:

(...)

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Dessa forma, no julgamento do recurso voluntário interposto somente devem ser analisadas as glosas expressamente contestadas pela recorrente nesta peça processual. Em que pese o Colegiado tenha solicitado diligência acerca do processo produtivo da recorrente e da sua correlação com as glosas, segundo entendo, o âmbito de aplicação da prova eventualmente coletada na diligência está restrito à matéria sob discussão, qual seja, aquela especificamente contestada no recurso voluntário, que delimita a competência do CARF prevista no art. 25, II do Decreto n.º 70.235/72. A matéria não expressamente contestada pela recorrente é definitiva nos termos do art. 17 e 42, parágrafo único do Decreto n.º 70.235/72.

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 no presente caso. A fiscalização considerou que os insumos da fase agrícola da produção da agroindústria poderiam, sim, gerar créditos das contribuições. Essa questão foi bem esclarecida no referido Acórdão n.º 3402-002.841 em relação a Cofins no mesmo período de apuração.

Quanto aos gastos com combustíveis, as glosas foram assim motivadas pela fiscalização:

2.2.1. Bens utilizados como insumos

Nesta rubrica as exclusões ficaram por conta dos combustíveis e lubrificantes³ 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; dos insumos agrícolas utilizados na operação florestal, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero pelos Decretos n.ºs 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. 2.º da Lei n.º 10.312/01.

(...)

2.2.2. Serviços utilizados como insumos

(...)

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.

(...)

De outra parte, a recorrente indica passagens do Laudo/aplicação do produto na planilha juntada na diligência (doc. 03) relativamente ao óleo diesel e ao lubrificante nestes termos:

"Vislumbrando demonstrar a essencialidade da utilização do diesel combustível para o processo produtivo, faz-se necessário lembrar que os serviços florestais de cultivo, manutenção e colheita da floresta plantada são realizados a centenas de quilômetros das unidades fabris, conforme atesta a fl. 75 do laudo técnico acostado.

Ora, não há sequer um veículo utilizado pela empresa que seja movido por eletricidade ou energia solar, sendo absolutamente necessário o abastecimento dos mesmos para que seja possível a realização do plantio, colheita e transporte da madeira utilizada como insumo, mostrando-se absolutamente imprescindível a utilização do diesel enquanto

³ Óleo MF 180 - marítimo (cód. 201854), óleo diesel combustível (cód. 55533) e óleo diesel para uso nas máquinas do "cav" (cód. 194393) e óleos lubrificantes automotivos (cód. 55539, 55543, 127095, 177556, 206914, 206915, 207099 e 207100).

combustível para realizar atividade absolutamente essencial ao processo produtivo em tela.

Ademais, não faria qualquer sentido admitir o combustível utilizado nas máquinas e equipamentos utilizados na área agrícola (tal como fez a fiscalização), e impedir o creditamento do combustível utilizado para levar tais máquinas e os trabalhadores até o distante local de seu funcionamento.

Tem-se que o transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da celulose. Os técnicos da USP-ESALQ foram categóricos ao destacar como insumos do processo produtivo da Recorrente tanto o combustível utilizado nas máquinas quanto aqueles utilizados nos veículos de transporte, conforme atestam os excertos abaixo colacionados:

"5.65 Insumos Adubos, mudas para plantio e replantio, corretivos de solo, herbicidas, fungicidas, iscas formicidas, gel;

Combustível utilizado nas máquinas e equipamentos de terceiros;

Combustível utilizado por terceiros no transporte de pessoal e transporte de equipamentos, máquinas e mudas para plantio;" (fl. 81 do laudo)

"6.6 Terceirização Quase todas as atividades de manejo da Fibria são terceirizadas por empresas prestadoras de serviços florestais. Os equipamentos em princípio são da empresa terceirizada e os insumos são providenciados pela Fibria. Diesel consumido pelas máquinas e veículos é fornecido pela Fibria. Exemplo de atividades e equipamentos/máquinas e veículos que utilizam o diesel como combustível:

Equipamento Função Harvester Derrubada, desgalhamento, traçamento Forwarder Baldeio e empilhamento da madeira em toras Tratores agrícolas Subsolagem, adubação, aplicação de herbicidas, irrigação, plantio, calagem, etc.

Caminhões Transporte de madeira, insumos, mudas, diesel para abastecimento de equipamentos no campo, óleos lubrificantes e hidráulicos, peças de reposição, oficinas e escritórios móveis, materiais de consumo no campo, como EPIs, água, banheiros químicos, etc.

Vans/ônibus Transporte de funcionários, refeições.

Caminhonetes Transporte de gestores e auxiliares das diversas funções indispensáveis para a produção florestal e controles/monitoramentos.

Carregadeiras Carregamento e descarregamento de madeira em caminhões, trens e barças, e transbordos e ajustes de carga.

(fl. 87 do laudo)

Demonstrado que a utilização do óleo diesel como combustível é essencial para a concretização do processo produtivo, mostrando-se imprescindível para a efetivação do plantio, colheita e transporte da madeira (única fonte da celulose produzida), não resta dúvida de que tal bem deve ser classificado como insumo.

Com relação a "GASOLINA PODIUM (Diretoria/Colegiado)" traz a recorrente em sua manifestação o seguinte trecho do Laudo:

"Tem-se que o transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da celulose".

Em que pese o Laudo Técnico traga várias indicações de uso dos combustíveis em atividades essenciais para o processo produtivo da empresa, pelos elementos que constam nos autos, não restou comprovado que as despesas efetivamente glosadas pela fiscalização no presente processo a título de combustíveis sejam essas referidas no Laudo. Na planilha apresentada pela recorrente na diligência (doc. 03) não há uma correspondência inequívoca entre os itens glosados e a fundamentação acerca da sua essencialidade no Laudo. Essa correlação de código do item e centro de custo com a sua utilização/aplicação faz-se necessária em face de os mesmos bens e serviços poderem ser utilizados em diversas partes da atividade empresarial.

Aqui valem as mesmas considerações feitas no Acórdão n.º 3402-002.841 em face dos mesmos fatos:

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.

Na hipótese de combustíveis e lubrificantes glosados na rubrica bens utilizados como insumo”, a fiscalização esclareceu que seriam “combustíveis e lubrificantes⁴ utilizados em veículos e embarcações (transporte de papel e celulose)”, de forma que sua utilização estava atrelada ao transporte do produto final, após o processo produtivo, e não podem esses itens ser considerados essenciais ou relevantes no processo produtivo que resultará a celulose, dentro do conceito abstrato de insumo definido no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp n.º 1.221.170/PR.

Quanto aos gastos de combustíveis glosados sob a rubrica de “Serviços utilizados como insumo” também não há qualquer indício de que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo da celulose ou de que tenham efetivamente as aplicações referidas no Laudo. As descrições constantes na planilha de glosas estão, pelo contrário, a indicar que as despesas glosadas de combustíveis (“serviços”) não são as mesmas referidas no Laudo (“serviços administrativos”, “área administração/apoio” e “(Diretoria/Colegiado)”).

Não se deve olvidar que incumbiria à interessada, por ocasião do recurso voluntário, apresentar elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 36 da Lei n.º 9.784/99.

Dessa forma, diante da ausência de elementos suficientes para afastar as específicas despesas glosadas a título de combustíveis e lubrificantes, tais glosas devem ser mantidas.

⁴ Óleo MF 180 - marítimo (cód. 201854), óleo diesel combustível (cód. 55533) e óleo diesel para uso nas máquinas do "cav" (cód. 194393) e óleos lubrificantes automotivos (cód. 55539, 55543, 127095, 177556, 206914, 206915, 207099 e 207100).

Prossegue a recorrente sustentando 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. No entanto, não constam glosas dessa natureza sob a rubrica de “bens utilizados como insumo”. Quanto aos serviços relacionados a 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".

Neste ponto, pela leitura do recurso voluntário, não se sabe quais seriam especificamente os itens recorridos. Trata-se de defesa muito genérica e deficiente. 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 PIS decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pelo PIS pela sistemática da cumulatividade" alegada pela recorrente. Também nada consta nos autos a respeito da seguinte insurgência da recorrente: “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”. Dessa forma deixa-se de analisar tais questões.

Na sua manifestação em face da diligência, a recorrente acrescenta discussão específica acerca de “despesas com o tratamento de resíduos e de efluentes líquidos”; de “despesas com pesquisa e desenvolvimento e de “fretes” das quais não conheço em face de não terem sido tratadas na peça recursal.

As matérias que não foram contestadas no recurso voluntário estão preclusas. Como dito acima, a matéria não contestada expressamente no recurso voluntário é definitiva, nos termos do art. 17 e 42, parágrafo único do Decreto nº 70.235/72, sendo que as diligências não se prestam a ampliar a matéria sob julgamento delimitada no recurso voluntário, mas somente a esclarecer questões específicas surgidas da controvérsia já instaurada.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula