



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13770.000663/2005-78
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.738 – 3ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria 61.675.4471 - PIS - PROVA - APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE DOCUMENTOS
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A (Incorporada por FIBRIA CELULOSE S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

RECURSO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial de divergência quando os acórdãos paradigma e recorrido não tem similitude fática nem se referam à mesma situação jurídica.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. PRECLUSÃO. Não é permitida a produção de provas em sede recursal quando não caracterizada a hipótese prevista no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Situação em que o sujeito passivo apresenta provas após o prazo final para interposição do recurso voluntário sem que elas levem à exaustão do litígio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à possibilidade de juntada extemporânea de provas. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo da utilização de créditos de PIS oriundos da incidência não cumulativa na exportação, para ressarcimento do montante de R\$ 1.305.626,49, referente ao período de apuração de junho de 2005, e sua utilização em compensações.

O despacho decisório DRF/VIT/ES, à e-fl. 179, com base em Parecer do SEORT de e-fls. 155 a 178, reconheceu a existência de crédito no montante de R\$ 554.877,26, suficiente apenas para a homologação parcial das compensações originalmente pleiteadas. Basicamente, foram glosados valores relativos a bens e serviços que não se caracterizariam como insumos nos entendimentos expressos pelos órgãos da RFB, bem como valores que caracterizariam despesas e não insumos.

Cientificada do despacho, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 193 a 206, em 20/10/2009, para que fosse reformado o parecer e o despacho decisório, a fim de homologar as compensações do presente processo, ou ainda diligência para apuração dos fatos. Já a 5ª Turma da DRJ/RJ2, no acórdão nº 13-30.892, prolatado em 18/08/2010, às e-fls. 254 a 270, considerou, por unanimidade, improcedente a manifestação de inconformidade.

Intimada do acórdão da DRJ em 27/10/2010 (e-fl. 272), a contribuinte, interpôs recurso voluntário, em 26/11/2010, às e-fls. 273 a 290. Em apertado resumo, esgrime os seguintes argumentos:

a) o conceito de insumos abrangeria toda e qualquer matéria-prima e serviços utilizados na cadeia produtiva e que sejam **essenciais** à produção da celulose;

b) créditos de PIS decorrentes da aquisição de insumos de fornecedores tributados pelo PIS na sistemática de cumulatividade não devem ser glosados, com inteligência extraída de julgado do STJ para fins de crédito presumido do IPI.

Posteriormente, em 25/09/2014 (e-fl. 306), a contribuinte trouxe aos autos laudo técnico da Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz" - USP, às e-fls. 306 a 497, com detalhamento de seu processo produtivo.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 10/12/2015, resultando no acórdão nº 3402-002.808, às e-fls. 1735 a 1753, que tem as seguintes ementas:

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.

O acórdão teve o seguinte teor:

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

O cerne da discussão consistiu na falta de comprovação, no momento processual adequado, de alguns gastos que o colegiado poderia - em tese - ter acatado como insumos passíveis da concessão de créditos, diferentemente do entendimento esposado pela decisão de primeira instância. Houve todavia, glosas já mantidas em primeira instância por falta de provas, tendo o sujeito passivo, naquela etapa, apresentado meras alegações.

Assim, ainda que conceitualmente determinados gastos com bens pudessem ser tratados como insumos para fins de créditos do PIS não cumulativo, nos termos dos fundamentos jurídicos aceitos pelo colegiado, no caso, foi utilizado como razão de decidir o fato de que a contribuinte não trouxera aos autos, até a interposição do recurso voluntário, comprovação de que os gastos em discussão eram efetivamente aplicados nas operações vinculadas ao processo produtivo. Saliente-se que, como a discussão acerca da comprovação da classificação dos gastos já existia desde o despacho decisório inicial, o colegiado ora recorrido entendeu não se aplicar ao caso as exceções de aceitação da produção de prova extemporânea previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Para ilustração dessa questão, cabe a reprodução, de excertos do despacho decisório, nos termos a seguir:

Em ambos os casos o cerne do raciocínio desenvolvido foi utilização, melhor dizendo, a prestação efetiva e direta dos serviços no processo produtivo de tal sorte que, não atendidos tais requisitos, não há possibilidade de se reconhecer característica de insumo a estes.

...

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.

Embargos de declaração da contribuinte

Intimada do acórdão nº 3402-002.808 em 17/10/2016 (e-fl. 516), a contribuinte apresentou embargos de declaração em 24/10/2016, às e-fls. 522 a 528, embasado em alegada contrariedade e omissão no acórdão que, apesar de discordar do conceito de insumo presente no acórdão da DRJ, deixou de apreciar as provas da aplicação indireta desses insumos no processo produtivo.

Por essa razão, a contribuinte requereu o conhecimento e o provimento dos embargos para sanar a contradição e a omissão apontadas para que esta Turma, ao final, reformasse a decisão recorrida e desse provimento ao recurso voluntário.

Os embargos foram analisados pelo então Presidente da 2ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, às e-fls. 578 a 580, nos termos dos arts. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, datado de 25/04/2017, que entendeu por rejeitá-lo, definitivamente, em face da inexistência de contradição ou omissão. O acórdão simplesmente continha o entendimento de que a contribuinte não se desincumbiu adequadamente de seu ônus probatório e negou de pedido de diligência sendo assim, questão valorativa do julgado, fundamentada no voto condutor.

Recurso especial de divergência da contribuinte

Intimada (Intimação nº 1905/2017, à e-f. 584), para ciência do despacho de admissibilidade de seus embargos de declaração em 11/08/2017 (e-fl. 586), a contribuinte interpôs recurso especial de divergência em 28/08/2017, às e-fls. 591 a 624.

A contribuinte levanta divergência em relação a duas matérias, no acórdão recorrido: a) impossibilidade de o CARF manter glosa de crédito valendo-se de fundamento não cogitado no despacho decisório da DRF que glosou créditos de PIS não cumulativo e b) possibilidade de os contribuintes juntarem provas em momento posterior à apresentação da manifestação de inconformidade.

No tocante à primeira matéria, alega que o acórdão recorrido entendeu que, apesar de os insumos aplicados indiretamente no processo produtivo poderem dar direito ao crédito (diferentemente do entendimento exposto no despacho decisório que gerou o litígio), o referido direito não poderia ser reconhecido em razão da falta de comprovação pela contribuinte de que os insumos em testilha tenham participado do processo produtivo. Contudo, o acórdão paradigma de nº 3403-000.994, para situação fática similar teria concluído que em sede de recurso voluntário não poderia ser revista a glosa efetuada valendo-se de fato não cogitado originalmente pela autoridade administrativa, mormente quando essa inovação piorava a situação do contribuinte.

Já quanto à segunda matéria do recurso, ao considerar precluído o direito de apresentação de prova técnica pela contribuinte, alega que haveria divergência em relação aos acórdãos paradigmas nº 9101-002.781 e nº 2201-003.357, que admitiram a apresentação de provas após a manifestação de inconformidade, e sua aceitação em observância ao princípio da formalidade moderada, sem afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

O Presidente da 4ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 13/06/2016, no despacho de e-fls. 690 a 697, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento com relação às duas matérias indicadas.

Contrarrazões da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do acórdão nº 3402-002.808, e do despacho de admissibilidade de e-fls. 690 a 697, em 18/10/2017 (e-fl. 6985), e apresentou contrarrazões em 23/10/2017, às e-fls. 699 a 715.

Em relação à divergência acerca da primeira matéria, a impossibilidade de o CARF manter glosa de crédito valendo-se de fundamento não cogitado no despacho decisório da DRF que glosou créditos de PIS não cumulativo, a Procuradora, em síntese, esgrime os seguintes argumentos, para que dele não se conheça:

a) no paradigma houve reforma do despacho da DRF piorando a situação do contribuinte, não houve alteração de fundamentos apenas, mas alteração da própria conclusão da autoridade da DRF, enquanto no presente processo, a Turma recorrida manteve as conclusões do acórdão da DRJ.

b) não haveria inovação na decisão que demandasse nova produção probatória, pois se trata de pedido de compensação iniciado pela contribuinte, a quem cabe o ônus probatório - para o que fora intimado para explicar e demonstrar seu processo produtivo e como os itens pleiteados nele se encaixavam -, principalmente em face do conceito restritivo de insumo esgrimido já pela DRF e DRJ.

Já no tocante à divergência sobre a possibilidade de os contribuintes juntarem provas em momento posterior à apresentação da manifestação de inconformidade, o acórdão indicado para divergência trata de auto de infração e não de compensação, o que traz discrepância quanto à distribuição do ônus probatório entre ambos, cabendo à contribuinte demonstrar a similitude dos quadros fáticos mormente em questões de prova. Por isso também não se haveria de conhecê-lo.

Pelas razões apresentadas, a Fazenda Nacional pugna pelo não conhecimento do recurso especial de divergência interposto pela contribuinte e caso seja conhecido, que lhe seja negado provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial da contribuinte é tempestivo

Do conhecimento

Com a devida vênia do então Presidente da 4ª Câmara, penso que se deva conhecer apenas em parte do recurso especial de divergência que fora integralmente admitido.

Na primeira matéria contestada, tratando da impossibilidade de o CARF manter glosa de crédito valendo-se de fundamento não cogitado no despacho decisório da DRF que glosou créditos de PIS não cumulativo, há que se observar que a recorrente alega impossibilidade de alteração dos pressupostos de fato da decisão da DRF como no caso do paradigma acostado (3403-000.994).

De início há de se observar que o paradigma juntado trata de pedido de ressarcimento de IPI, tributo distinto daquele aqui apreciado. Em tese, esse não seria motivo suficiente para afastar o conhecimento do recurso, visto que a matéria é eminentemente referente ao direito adjetivo, que se classifica como norma geral. Contudo, mesmo que se pretenda fazer analogia com relação ao conceito de insumo para tributação pelo IPI, no acórdão recorrido, expressamente, esse conceito não foi o adotado, conforme pode se observar no seguinte trecho do voto da relatora:

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 n°s 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, conforme bem esclarece o Acórdão n° 3403002.656, julgado em 28/11/2013, cujo Relator foi Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO:CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração:01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa:

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE
CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF
N.2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO
CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

(Negritei.)

Ou seja, até mesmo por se tratar de tributos distintos, com legislação distinta, as razões de decidir não são comparáveis nos dois acórdãos.

Porém, a diferença fática é mais relevante, no tocante à análise da divergência: (a) no paradigma é clara a alteração dos pressupostos de fato da decisão, com *reformatio in pejus* e (b) no recorrido, para se chegar à conclusão de ocorrência de alteração dos pressupostos de fato da decisão são necessárias várias ilações, bem como não houve *reformatio in pejus*.

Quanto aos fatos, o paradigma trata de ressarcimento de créditos de insumos adquiridos com alíquota zero e isentos, entre 04/1999 e 03/2003. Além disso, havia ação judicial discutindo o direito de crédito para quanto a essas aquisições, pela qual se concedera, em parte, segurança, em relação a matérias primas. a DRF reconheceu a compensação na escrita fiscal e indeferiu a compensação com débitos de outra natureza, por não ter ocorrido o trânsito em julgado. Em face da manifestação de inconformidade, **a decisão** de primeira instância **indeferiu toda a solicitação** por entender que nenhum crédito deveria ter sido

compensado, por conta de discussão judicial (art. 20 da IN 600/05). Na sequência, o paradigma determinou a nulidade da decisão de primeira instância, por ter extrapolado do limite do despacho decisório da DRF (*reformatio in pejus*).

Já o acórdão recorrido no presente processo trata de questão totalmente distinta. Aqui, o despacho decisório da DRF entende que os créditos devem ser decorrentes de gastos com conexão direta ao processo produtivo. Ora, para haver conexão direta, eles devem ser necessários (compor custos) e ter conexão direta, e isso não havia sido comprovado. A decisão de primeira instância confirmou o critério do despacho decisório e a decisão de segunda instância, do CARF, em que pese ter aceitado - em tese - a possibilidade de aceitação de conexão indireta, entendendo aplicável o requisito da pertinência e essencialidade do gasto ao processo de produção, analisou os autos e entendeu que (a) era ônus do sujeito passivo a comprovação da necessidade do gasto para o processo de produção, (b) ele não havia se desincumbido dessa comprovação e (c) era inadmissível a aceitação de provas relativas a essa característica, após a manifestação de inconformidade.

Ficou claro que não houve *reformatio in pejus* na decisão do acórdão recorrido e nada garante que o colegiado paradigmático decidiria de forma diversa daquela decidida pelo colegiado recorrido, em face da situação posta no recorrido.

Portanto, seja pela situação jurídica (imposto distinto) diversa, seja pela situação fática (*reformatio in pejus*) distinta, não conheço do recurso especial de divergência do sujeito passivo com relação a essa matéria.

Com relação à segunda matéria, em que pesem as alegações de não conhecimento da Procuradora em contrarrazões, conheço do recurso.

Entendo estar comprovada a divergência, pois enquanto o recorrido não aceita a juntada de provas após o momento recursal normativamente determinado, os paradigmas aceitam essa juntada, em nome do princípio do formalismo moderado e da aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999. Com efeito, o fato de os paradigmas tratarem de auto de infração enquanto o recorrido trata de compensação de tributos é uma diferença acidental, que não prejudica a comprovação da divergência.

Do mérito

Quanto à segunda matéria, há que se observar que a aceitação da apresentação de prova extemporânea é de ser considerada apenas em relação ao momento processual e nas condições que se extraem do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (...)

(Negritei.)

No caso em apreço, o recurso voluntário havia sido interposto em 26/11/2010, contudo, a contribuinte trouxe seu laudo ao processo em 29/09/2014; quase quatro anos depois do prazo final para interposição do recurso. Ainda que se aceitasse a apresentação de prova em sede de recurso voluntário, obviamente, não se tratava mais de preclusão relativamente ao momento processual, mas de simples intempestividade, pois, quando da entrega do laudo, em muito se ultrapassara o prazo para interposição do próprio recurso voluntário.

Quer a contribuinte ver apreciada matéria probatória que nem mesmo havia trazido aos autos tempestivamente com o recurso. Penso que o formalismo moderado que se poderia invocar está limitado às situações previstas no art. 16, contudo, com muita parcimônia, e apenas nos casos em que a prova exaurisse a discussão, o que não é o caso dos autos, para os quais o laudo abriria novas frentes de discussão. A simples inclusão de um determinado bem ou serviço em um centro de custo, como definido no laudo, não implicaria que todos os gastos naquele centro de custo tivessem sido realizados de forma imediata na produção, poderiam ser necessárias novas diligências probatórias.

Portanto, entendo que não se deva dar provimento ao recurso nessa matéria.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por conhecer em parte do recurso especial de divergência da contribuinte, no tocante à possibilidade de os contribuintes juntarem provas extemporâneas, para negar-lhe provimento quanto a esta matéria.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos