



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

Processo nº 15578.000450/2009-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.912 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

FRETE DE INSUMOS OU PRODUTOS INACABADOS. ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas de frete junto a outra pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos da própria contribuinte dentro do contexto do seu processo produtivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na manifestação de inconformidade, a não ser quando foi objeto da decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas ao frete de madeira de eucalipto produzidas na área florestal entre as unidades do contexto produtivo da recorrente (floresta, triagem, depósito ou indústria). Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que deu provimento em maior extensão para reverter as glosas quanto aos combustíveis e aos gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos. Vencidos os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que acompanharam a Conselheira Valdete, exceto quanto aos combustíveis. Sustentou pela recorrente o Dr. Luciano Ogawa, OAB/SP 195.564.

(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, Valdete Aparecida Marinheiro, 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 I que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

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

Trata o presente processo de declarações de compensação lastreadas em créditos oriundos da incidência não cumulativa da Cofins, nos moldes da Lei nº 10.833/03 e posteriores alterações, cujo ressarcimento apontado nestes autos atinge a soma de R\$ 13.464.011,73 (treze milhões, quatrocentos e sessenta e quatro mil, onze reais, setenta e três centavos), concernente ao período de apuração 4º trimestre de 2005.

O Parecer Seort/DRF/VIT/ES/Nº 1414/2009 e o despacho decisório (fls. 148/172) reconheceu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 8.696.651,87, e homologou a compensação até o limite do crédito reconhecido.

O Parecer apurou o que se segue:

1. Do valor devido de Cofins não cumulativa

Os débitos apurados pelo contribuinte foram admitidos sem qualquer ajuste, já que as diferenças apuradas foram objeto de lançamento.

2. Bens utilizados como insumos

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. Também foram excluídos os 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.

O óleo lubrificante mobilcult 122 mobil (cód. material 37664), utilizado na retífica das facas do picador de cavacos, agente de limpeza renew 7154 (cód. 202827), agente de limpeza EZ231D contech (cód. 203013) e agente hidrofílico renew SC7101 héracles (cód. 202828), aplicados na limpeza das máquinas do processo produtivo, foram glosados ao entendimento que sua aplicação no processo industrial se faz de maneira indireta, não atendendo requisito primordial para sua configuração como insumo.

Também foram objeto de estorno as notas fiscais representativas de importação de insumos sob o regime aduaneiro de drawback, que, como tal, não sofrem a incidência, na nacionalização, das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativos. Sua identificação na planilha respectiva se dá pelo CFOP 3.127.

3. Serviços utilizados como insumos

No que concerne aos serviços, para serem considerados insumos, devem necessariamente ser aplicados diretamente na produção, não se confundindo com aqueles prestados na área de produção. Esta compreensão decorre, por exemplo, da interpretação contida em soluções de divergência exaradas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, tais como a SD Cosit nºs 15 e 17, ambas de 2008.

Os itens glosados estão listados no Parecer Seort/DRF/VIT/ES/Nº 1414/2009.

Por derradeiro, restaram os serviços relacionados ao transporte e movimentação de mercadorias e despesas correlatas, alguns deles, inclusive, referentes a fretes marítimos, ferroviários e rodoviários, que merecem especial exame, ao passo que nem todos serão admitidos no cálculo dos créditos da não cumulatividade.

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 requerente, bem como, o transporte entre suas unidades, não garantem crédito da não cumulatividade, por não se enquadrarem no conceito de insumo, pois não aplicados diretamente na produção, e também porque não subsumíveis as espécies de fretes admitidos, cuja aceitação é textual para aqueles incidentes sobre as vendas e implícita, como custo de aquisição, para aqueles cobrados sobre as compras, desde que, em qualquer caso, seja tal gasto arcado pelo requerente.

Em linha semelhante, 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, que foram expurgadas em sua integralidade.

4. Despesas de energia elétrica

A energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica requerente é admitida como insumo no cálculo das contribuições não cumulativas. O crédito se perfaz à vista do documento que demonstra a efetividade do gasto, isto é, a fatura emitida pela concessionária do serviço público. No entanto, as despesas de 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 cobrada pela Agência Nacional de Energia Elétrica — ANEEL, 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 podem ser admitidas no cômputo das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins.

5. Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas

Neste item 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 como ficou estampado na Solução de Divergência Cosit nº 15, de 30 de maio de 2008.

6. Outros valores com direito a crédito

Esta rubrica tem nítido caráter residual, de tal maneira que os lançamentos nela efetuados, em tese, refletem as despesas que geram crédito, porém, não se enquadram nas demais categorias. Contudo, não parece ser o caso de boa parte dos valores apropriados, a partir das contas do razão utilizadas para apropriação, tais como: despesas com hospedagem de empregados, material de escritório, proteção ao trabalhador, manutenção de móveis e utensílios, programa de formação profissional, materiais de escritório e propaganda e publicidade, porquanto as despesas do gênero não são passíveis de inclusão por inexistência de permissivo legal, razão que por si só justifica seu expurgo, tal como estampado nas Soluções de Divergência Cosit nºs 15/2008 e 17/2008.

A DRF VITORIA emitiu o PARECER SEORT/DRF/VIT/ES Nº 2211/2009, em complementação ao PARECER Nº 1414/2009, com o objetivo de se manifestar a respeito da retificação da DCOMP 19932.10576.200206.1.3.09-0000 efetuada por meio da DCOMP 22892.56247.130509.1.709-3783. A DRF conclui pelo indeferimento da retificação, já que a lei impede a retificação com o objetivo de incluir novo débito ou aumentar o valor do débito anteriormente informado.

A interessada foi cientificada em 11/01/2010 (fls. 196) e apresentou manifestação de inconformidade em 10/02/2010 (fls. 200/ 212), alegando em síntese:

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

Desde a fase de preparação do viveiro até a introdução da madeira no ciclo de produção, a Impugnante 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 Impugnante são totalmente consumidos em máquinas e veículos próprios, locados, arrendados e de propriedade de terceiros quando da execução dos serviços contratados na área da Impugnante e exclusivamente para a 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 pelo autuante, de indiscutível essencialidade no processo produtivo da Impugnante.

Cita as Soluções de Consulta nº 260 e 85, ambas de 2008 e a Solução nº 72 de 2006.

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.

Encerra a manifestação solicitando que seja confirmada a homologação da compensação constante no Processo nº 10783.721.311/2009-46 e que seja também HOMOLOGADO todo o ressarcimento de crédito de COFINS constante no processo N.º 15578.000450/2009-81.

Caso não seja esse o entendimento imediato deste julgador, REQUER ARACRUZ CELULOSE S.A seja o presente processo administrativo fiscal convertido em DILIGENCIA, para que todos os equívocos cometidos ao longo do procedimento de fiscalização sejam sanados e ao final seja CONFIRMADA A HOMOLOGAÇÃO na integralidade da compensação constante do Processo nº 15578.000450/2009-81.

É o relatório.

Mediante o Acórdão nº **12-51.536**, de 19 de dezembro de 2012, a 16ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I julgou **improcedente** a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DILIGÊNCIA - AUSÊNCIA DE NECESSIDADE - INDEFERIMENTO.

Havendo nos autos elementos necessários à convicção do julgador administrativo, deve ser indeferido o pedido de diligência formulado pelo impugnante.

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

BENS ADQUIRIDOS COMO INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

As aquisições de produtos com alíquota reduzida a zero, tais como insumos agrícolas e carvão mineral para geração de energia, não geram crédito da não-cumulatividade.

INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

INSUMOS. TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA.

Os gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa, por não se classificarem como insumos do produto.

ENERGIA ELÉTRICA.

O valor admitido para crédito da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins é aquele efetivamente cobrada pelas concessionárias e fornecedoras de energia elétrica, não se estendendo as demais despesas vinculadas a este insumo, como consultorias, taxas e mensalidades cobradas em função de sua aquisição.

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS VEÍCULOS.

Somente geram direito ao desconto de créditos, as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, não se enquadrando no dispositivo as despesas com aluguéis de veículos automotores.

OUTROS VALORES COM DIREITO A CRÉDITO - INSUMOS.

As despesas com hospedagem de empregados, programas de formação profissional, proteção ao trabalhador, materiais de escritório, propaganda e publicidade, eventos, etc. não geram crédito da não cumulatividade.

A contribuinte foi regularmente cientificada, por via postal, da decisão de primeira instância em **12/04/2013**.

Em **06/03/2013**, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, mediante o qual alega, em síntese, que:

a) É manifesto o equívoco quanto ao indeferimento dos créditos da COFINS, com base nas INs SRF nºs 247/02 e 404/04, por desconsiderar vários bens e serviços abarcados pelo conceito de insumo, inclusive os dispêndios necessários à produção florestal, isto é, custos para a formação e manutenção de florestas destinadas à fabricação de celulose, pelo que neste particular, deve ser acolhido o presente Recurso Voluntário. Na verdade, as INs RFB nºs 247/02 e 404/04 trazem em seu bojo equivocado conceito de insumo, pois adotam analogicamente o conceito de insumo relativo a não cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório da Recorrente.

b) Insumo e custo possuem o mesmo sentido e refletem a mesma realidade, razão pela qual, todos os itens que compõem o custo de produção da Recorrente, ensejam o direito ao crédito, no caso de COFINS, a menos que sejam vedados expressamente pela Lei nº 10.833/03, como é o caso, por exemplo, de custos incorridos com a aquisição de bens e serviços de pessoa física ou de pessoas jurídicas estrangeiras (§ 3º, do art. 3º).

c) No caso dos autos, os créditos que foram glosados decorrem de bens e serviços adquiridos que representam efetivamente um custo de produção, pois são eles utilizados como insumo e indispensáveis à produção dos produtos destinados à venda pela Recorrente, sendo, portanto, legítimo o crédito apropriado, razão pela qual deve ser reformado o v. Acórdão de fls. 257/272, para reconhecer na integralidade o crédito pleiteado, homologando-se as compensações declaradas.

d) No caso das empresas de celulose, os custos de produção se iniciam com o desenvolvimento de mudas de eucalipto, se intensificam na formação das florestas e, se encerram após a transformação da madeira em celulose, conforme se verifica do descritivo do processo produtivo anexo (Doc. 04). A Recorrente apresenta laudos técnicos relativos com a descrição de diversos bens utilizados como insumo na produção de celulose (Doc. 05).

e) Os documentos apresentados demonstram de forma incontroversa de que o processo de produção de celulose se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo. Isso porque, para a produção da celulose se faz necessário inicialmente produzir a madeira através da formação de florestas, com todos os bens e serviços necessários para tanto. Desta forma, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira possuem a natureza jurídica de insumo, visto que são indispensáveis à elaboração da pasta de celulose, que é o produto final da Recorrente destinado à venda.

f) A Lei é clara ao estabelecer que é objeto de crédito o valor relativo a combustíveis e lubrificantes, sendo referidos itens dispêndios indispensáveis à atividade realizada pela Recorrente para a produção de celulose e sua venda, devendo ser, portanto, reconhecido, como insumo, gerando direito a crédito, não havendo o porquê de ter sido glosado. O combustível e o óleo lubrificante são utilizados, em veículos e embarcações, para o transporte de papel e celulose, objeto do contrato social da Recorrente. Em sessão de maio de 2012, o CARF já reconheceu em outro processo de interesse da Recorrente (PA nº

11543.100053/2005-21) exatamente o crédito ora glosado, demonstrando o manifesto equívoco aqui debatido, razão pela qual se impõe a reforma da decisão recorrida.

g) Na rubrica de "serviços utilizados como insumo" foram glosados créditos referentes a serviços de limpeza, serviço de queima de resíduo, de reprografia, de inventário florestal, serviço de transporte de madeira, entre outros, listados no Parecer da SEORT. Entretanto, tais glosas não devem subsistir, uma vez que referidos serviços são indispensáveis à produção, sendo classificados como custo de produção, isto é, gastos incorridos necessários à produção, sem os quais, com, por exemplo, o serviço de inventário florestal, não há o resultado final, qual seja, a celulose.

h) A Recorrente transporta, por necessário ao seu processo produtivo, toras de madeira de eucalipto produzidas na área florestal, entre as suas unidades de triagem e armazém (depósitos) e as unidades suas unidades industriais. Tal como o frete pago na aquisição de insumos, o CARF já reconheceu que o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração também integram o custo do produto, estando assegurado o direito ao crédito de PIS e COFINS, conforme acórdão nº 3301-00.424 (Processo nº 11080.003380/2004-40) e Acórdão 1º CC 101-82.937/92.

i) A glosa perpetrada de despesas de energia elétrica não merece prosperar, tendo em vista que os créditos de energia elétrica são conferidos de forma ampla aos estabelecimentos da Recorrente, segundo preconiza o art. 3º, inciso III da Lei 10.833/03. Para justificar essa glosa argumenta a fiscalização de forma equivocada que: "foram glosadas as despesas de 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 cobrada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, 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". No entanto, esse entendimento é distorcido da realidade tendo em vista que todas essas parcelas compõem, inegavelmente, o custo referente à energia elétrica, sendo assim, "qualificados como gastos específicos com energia elétrica", indispensável à produção de celulose realizada pela Recorrente.

j) Também não deve prevalecer a glosa sobre aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas, ao entendimento de que os lançamentos glosados são relativos à locação e arrendamento de veículos e ambulâncias para o transporte de pessoal, pois são todos eles utilizados nas atividades da empresa, não fazendo o inciso IV, do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 qualquer distinção sobre que tipo máquina que deve ser alugada ou arrendada. Têm-se que os mesmos configuram legítimos insumos, uma vez que os veículos, que transportam pessoas, são utilizados para verificação da plantação, análise, como por exemplo, monitoramento de plantas daninhas e pragas, pulverização e até fertilização por aspersão, bem como a prevenção e combate a incêndios florestais.

k) No mesmo sentido das razões acima explanadas e por total amparo da Lei nº 10.833/2003, as demais despesas incorridas pela Recorrente para sua produção e venda de celulose, são obrigatórias à atividade da Recorrente, sendo, pois, tidas como insumos, tais como: hospedagem de empregados, material de escritório, proteção ao trabalhador, manutenção de móveis e utensílios, programa de formação profissional, material de escritório e propaganda e publicidade, porquanto as despesas do gênero "outros valores" geram, outrossim, crédito de COFINS, em consonância ao princípio da não cumulatividade.

l) A Recorrente teve o cuidado de demonstrar e comprovar cada lançamento contábil de bens, serviços e outras despesas que compuseram o DACON, referente ao 4º

trimestre de 2005, entretanto, a diligência e a perícia são necessárias para a comprovação da real natureza de cada bem e serviço adquiridos pela Recorrente, como eles são empregados no processo produtivo, que estes são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o direito da Recorrente e para se buscar a verdade material.

m) Ainda que não sejam homologadas as compensações efetuadas, o que se admite apenas para argumentar, os débitos compensados atinentes às estimativas mensais de IRPJ não podem ser exigidos da Recorrente. Ocorre que, findo o ano-calendário em que deveriam ser efetivados os recolhimentos do IRPJ e da CSLL sob o regime de estimativa, incabível em período posterior exigir o pagamento destes valores, conforme dispõem expressamente os artigos 15, 16 e 49, da Instrução Normativa do SRF nº 93/1997. Parte dos débitos compensados no presente caso referem-se à débitos de estimativas mensais de IRPJ, sendo vedada a sua cobrança, sob pena de violar os artigos referidos da Instrução Normativa nº 93/97, bem como a pacífica jurisprudência administrativa, que foi refletida na Súmula CARF nº 82.

n) Ainda que os débitos de estimativa de IRPJ pudessem ser exigidos, o que se admite apenas para argumentar, não haveria a incidência de juros e multa de mora sobre os mesmos. No caso em análise, não há que se falar em mora no pagamento dos tributos (IRPJ e CSLL), eis que os fatos geradores destes somente ocorrerão ao final do período anual (31 de dezembro), de acordo com a sistemática de apuração do Lucro Real Anual, mediante a forma de arrecadação por estimativa. Somente a obrigação líquida não cumprida no vencimento constitui o devedor em mora de pleno direito (artigo 397 do Código Civil). A Câmara Superior de Recursos Fiscais do ex-Conselho de Contribuintes (atual CARF), deixa claro, no Acórdão CSRF/01-05.875 (PA 10384.000638/2004-79, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão: 23/06/2008), o posicionamento firmado no âmbito administrativo, de que os fatos geradores da CSLL e do IRPJ ocorrem quando o lucro é apurado em 31 de dezembro.

Posteriormente foi juntado ao processo o Laudo/Parecer Técnico acerca da cadeia produtiva do sistema agroindustrial de produção de celulose.

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

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

Cotejando-se o conteúdo da manifestação de inconformidade com o do recurso voluntário, verifica-se que a recorrente inova neste último na maior parte dos argumentos, pois não foram apresentados anteriormente.

Na manifestação de inconformidade, além das alegações de ordem genérica acerca do conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições, a manifestante somente tinha contestado, de forma bem singela, as glosas referentes a combustíveis e peças de

reposição e de manutenção adquiridos, os quais seriam totalmente consumidos em máquinas e veículos do seu processo produtivo, bem como a glosa referente a equipamentos de segurança.

Posteriormente, no recurso voluntário, a recorrente traz outras alegações de defesa e contesta algumas outras glosas informadas no Parecer da Seort da DRF/Vitória, quais sejam, aquelas relativas a combustíveis e lubrificantes; serviços de limpeza, serviço de queima de resíduo, de reprografia, de inventário florestal, serviço de transporte de madeira, entre outros listados no Parecer da Seort; frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte; despesas de energia elétrica; alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas; bem como as glosas referentes a hospedagem de empregados, material de escritório, proteção ao trabalhador, manutenção de móveis e utensílios, programa de formação profissional, material de escritório e propaganda e publicidade.

Considerando que a Delegacia de Julgamento pronunciou-se sobre as glosas ora contestadas, apesar de não terem sido objeto de defesa expressa na manifestação de inconformidade, tomo conhecimento das novas alegações no recurso voluntário com base no art. 16, §4º, "c" do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 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; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Passa-se a analisar o recurso voluntário segundo os itens do Relatório acima, que sintetizou as alegações da recorrente:

Conceito de Insumo: itens "a", "b" e "c"

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, Relator 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.

Filho-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

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 às glosas, deve-se ressaltar que o fato de este Colegiado ter entendimento divergente da autoridade de primeira instância no que concerne ao conceito de insumos para fins de creditamento 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 efeito, incumbe a este CARF analisar as glosas expressamente contestadas no recurso voluntário.

Fase agrícola para a produção da celulose: itens "d" e "e"

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 considerou 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 mezanino de direito que a lei não utiliza palavras vãs, os termos "produção" e fabricação" possuem sentidos distintos, não podendo serem tomados como sinônimos 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 benefício, 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**, [grifos não estão no original] 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, à 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. [grifos não são do original]
(...)

Não obstante isso, consta que, no presente processo, foram efetuadas glosas relativas aos *"insumos agrícolas utilizados na operação florestal, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero pelos Decretos nºs 5.195/04 e 5.630/05"*, em face da vedação legal de creditamento disposta no art. 3º, §2º, II da Lei 10.833/2003, para a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. No entanto, sobre essa questão a recorrente não se manifestou, devendo, portanto, a glosa ser mantida.

Combustíveis e lubrificantes: item "f"

A fiscalização glosou, sob a rubrica "bens utilizados como insumo", os créditos relativos a "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". Sob a rubrica "serviços utilizados como insumo" glosou também os créditos decorrentes de aquisições de combustíveis para utilização em veículos da empresa, não pelo equívoco da classificação (bem x serviço), mas por não possuir este combustível a natureza de insumo, haja vista sua não utilização direta no processo produtivo.

Alega a recorrente que, sendo os combustíveis e lubrificantes indispensáveis à produção de celulose e sua venda, a lei seria clara ao estabelecer o direito ao crédito. O combustível e o lubrificante seriam, segundo ela, utilizados em veículos e embarcações para o transporte de papel e de celulose, objeto do contrato social da Recorrente, cabendo, a seu ver, o referido creditamento, conforme já reconhecido pelo CARF em outro processo de interesse da Recorrente.

Desta forma, são objeto de controvérsia neste CARF somente os combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos e embarcações da contribuinte para o transporte de papel e de celulose, os quais, segundo alega a recorrente, seriam indispensáveis à produção de celulose e sua venda.

O art. 3º da Lei nº 10.833/2003 assim estabelece o direito ao creditamento da Cofins sobre combustíveis e lubrificantes:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Este CARF, em interpretação do dispositivo acima, tem entendido pelo direito ao creditamento dos combustíveis e lubrificantes especificamente ligados ao contexto produtivo da empresa, como, por exemplo, para transporte de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, conforme precedente abaixo:

Acórdão nº 3403-002.91 - 3ª Seção/ 4ª Câmara/ 3ª Turma Ordinária, Relator: ROSALDO TREVISAN, Sessão de 24 de abril de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COFINS. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RSRG.

Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62-A de seu Regimento Interno.

COFINS. 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. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos de passeio, motocicletas, e "kombis" que eventualmente transportam funcionários.
[negrito desia Relatora]

Embora esta Relatora, interpretando o dispositivo de lei em conformidade com precedente acima, pudesse reconhecer o crédito decorrente dos combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos ou embarcações em relação ao transporte ou manuseio de insumos ou produtos inacabados dentro do contexto do processo produtivo da recorrente, nele incluído a fase agrícola, neste caso específico, tratando-se de despesas relativas ao **transporte do produto já acabado (papel ou celulose)** não vislumbro o direito ao creditamento das contribuições não cumulativas relativas como insumo.

Pelo que entendo que deve ser mantida glosa relativa a combustíveis e lubrificantes.

Serviços utilizados como insumo: itens "g" e "h"

Contesta a recorrente, na rubrica de "serviços utilizados como insumo", as glosas dos créditos referentes a serviços de limpeza, serviço de queima de resíduo, de reprografia, de inventário florestal, serviço de transporte de madeira, entre outros, listados no Parecer da SEORT, eis que, a seu ver, os referidos serviços seriam indispensáveis à produção, sendo classificados como custo de produção, isto é, gastos incorridos necessários à produção.

No entanto, essas alegações da recorrente são de ordem muito genérica, sem a especificação de como esses serviços seriam indispensáveis à produção da celulose, nem tampouco em qual parte do processo produtivo. A recorrente não fez a necessária correlação dos serviços glosados recorridos com o descritivo do processo produtivo. Assim, diante da ausência de determinação 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, essas alegações não são hábeis a reformar a decisão recorrida.

Alega também a recorrente que transporta, por necessário ao seu processo produtivo, toras de madeira de eucalipto produzidas na área florestal, entre as suas unidades de triagem e armazém (depósitos) e suas unidades industriais e que, tal como o frete pago na aquisição de insumos, o CARF já teria reconhecido que o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração também integram o custo do produto, estando assegurado o direito ao crédito de PIS e COFINS, no que tem razão a recorrente.

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um

bem para revenda; bem como sobre despesas com iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Assim, deve ser revertida a glosa relativa ao frete de madeira de eucalipto produzida na área florestal entre as unidades do contexto produtivo da recorrente (floresta, triagem, depósito ou indústria).

Energia elétrica: item "i"

Sobre a glosa de energia elétrica, argumentou o julgador de primeira instância que:

(...)

A energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica requerente é admitida como insumo no cálculo das contribuições não cumulativas. O crédito se perfaz à vista do documento que demonstra a efetividade do gasto, isto é, a fatura emitida pela concessionária do serviço público. No entanto, as despesas de 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 cobrada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, 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 podem ser admitidas no cômputo das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins.

(...)

Alega a recorrente que "os créditos de energia elétrica são conferidos de forma ampla aos estabelecimentos da Recorrente, segundo preconiza o art. 3º, inciso III da Lei 10.833/03" e que "todas essas parcelas compõem, inegavelmente, o custo referente à energia elétrica, sendo assim, "qualificados como gastos específicos com energia elétrica", indispensável à produção de celulose realizada pela Recorrente".

No entanto, considerando que os referidos dispêndios não se qualificam como bens ou serviços, para o creditamento como insumo, nem tampouco como energia elétrica, não se vislumbra possibilidade de reforma da decisão recorrida nesta parte.

Aluguéis de máquinas e equipamentos: item "j"

Alega a recorrente que não deveria prevalecer a glosa sobre aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas, ao entendimento de que os lançamentos glosados são relativos à locação e arrendamento de veículos e ambulâncias para o transporte de pessoal, pois todos eles seriam utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

IV - alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

Ocorre, no entanto, que, como já consignou da decisão recorrida, veículos e ambulâncias não estão incluídos no conceito de máquinas e equipamentos, conforme já esclareceu a Solução de Consulta nº 155/2003 da DISIT da 9ª RF, no sentido de que "Tampouco se admite o crédito em relação ao aluguel pago pela locação de veículos, por não se equipararem, legalmente, a máquinas e equipamentos". Razão pela qual entendo que a referida glosa deve ser mantida.

Outros Valores com direito a Crédito: item "k"

Alega a recorrente que as demais despesas incorridas para a produção e venda de celulose são obrigatórias a sua atividade, sendo, pois, tidas como insumos, tais como: hospedagem de empregados, material de escritório, proteção ao trabalhador, manutenção de móveis e utensílios, programa de formação profissional, material de escritório e propaganda e publicidade, porquanto as despesas do gênero "outros valores" geram, outrossim, crédito de COFINS, em consonância ao princípio da não cumulatividade.

No entanto, essas alegações da recorrente são de ordem muito genérica, sem qualquer especificação de como esses itens seriam essenciais à produção da celulose e em que parte do processo produtivo, para a devida verificação se enquadrar-se-iam no conceito de insumo adotado neste Voto. Assim, diante da ausência de determinação 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, essas alegações não são hábeis a reformar a decisão recorrida.

Diligência e perícia: item "l"

Requer a recorrente a realização de diligência e perícia, pois, seriam necessárias para a comprovação da real natureza de cada bem e serviço adquiridos, como eles são empregados no processo produtivo, que são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o seu direito e para se buscar a verdade material.

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 a deficiência na argumentação da defesa ou do ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas em face dos argumentos e das provas já trazidas ao processo pela requerente.

Há que se esclarecer que está preclusa, neste momento processual, a produção de novas provas, nos termos do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, salvo nas exceções nele previstas. É por ocasião da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade que a recorrente deveria ter produzido a prova necessária à comprovação das suas alegações.

Diligências e perícia 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.

Razões pelas quais deve ser indeferido o pedido de diligência ou perícia.

Estimativas mensais de IRPJ: itens "m" e "n"

Não conheço das alegações da recorrente acerca dos débitos compensados atinentes às estimativas mensais de IRPJ e da incidência de juros e multa de mora sobre esses valores por se caracterizarem como completa inovação recursal, a qual também não foi tratada na decisão recorrida.

A possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz das regras do Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72, o qual dispõe:

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

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

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)

(...)

§ 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; (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997);

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

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

(...)

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).

Os textos legais acima colacionados são muito claros. A fase litigiosa somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade contendo as matérias expressamente contestadas, de forma que são os argumentos submetidos à primeira instância que determinam os limites do litígio.

Nesse sentido, este Colegiado, como no julgado cuja ementa ora se transcreve, tem decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância:

Acórdão 3301-002.475 – CARF 3º Seção/3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator: Sidney Eduardo Stahl, j. 11/11/2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI

Ano calendário: 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

DECADÊNCIA.

Tendo a contribuinte sido cientificado no transcurso do quinquênio legal não há que se falar em decadência.

NULIDADE DO MPF.

Tendo sido realizadas as prorrogações e inclusões no procedimento de fiscalização, não há que se acolher a nulidade do procedimento.

Recurso Voluntário conhecido em parte e na parte conhecida Improvido

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **indeferir o pedido de diligência e perícia e dar provimento parcial ao recurso voluntário** para reverter somente as glosas relativas ao frete de madeira de eucalipto produzidas na área florestal entre as unidades do contexto produtivo da recorrente (floresta, triagem, depósito ou indústria).

É como voto.

(assinatura digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Processo nº 15578.000450/2009-81
Acórdão n.º **3402-002.912**

S3-C4T2
Fl. 858

CÓPIA