



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722441/2013-17
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-013.136 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2022
Embargante FIBRIA CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 01/01/2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO

Inexistindo obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, impõe-se sua rejeição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte em face do acórdão 3302-003.155, que deu para dar parcial provimento ao recurso voluntário nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/01/2010 a 01/01/2011

CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO.

As despesas com movimentação de produto acabado, antes de sua venda não geram créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO

A aquisição, a que se refere o inciso I do §1º dos artigos 3º das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO RECONHECIMENTO. PRECLUSÃO

Nos termos do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, os documentos que comprovam as alegações do contribuinte devem ser juntados em sede de impugnação sob pena de preclusão do direito.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

CRÉDITOS COM CALÇOS PARA ALINHAMENTO DE ALTURA DOS EQUIPAMENTOS ROTATIVOS. INDISPENSABILIDADE.

Os calços são equipamento necessários para a utilização das máquinas de corte de eucalipto, árvore alta. Matéria prima da produção de celulose.

EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSIÇÃO NORMATIVA.

A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

SERVIÇOS UTILIZADOS EM ANÁLISES LABORATORIAIS.

A produção de celulose contém a fase laboratorial, onde são clonadas as mudas de eucalipto para atender à gramatura adequada da futura extração de celulose. Serviço técnico científico específico, essencial à obtenção do produto final.

Segundo a Embargante, há nos acórdãos indicados erro de premissa, omissão e contradição, nos seguintes termos:

- i) Erro de premissa e omissão quanto aos fundamentos aduzidos acerca dos créditos calculados sobre despesas com passagens, hospedagens e despesas de veículos; e
- ii) Contradição e omissão quanto à juntada de provas após a impugnação.

Nos termos do despacho de fls. 6.887-6.890, os Embargos de Declaração foram parcialmente admitidos para sanar as seguintes contradições: (i) entre os fundamentos utilizados para a concessão de crédito sobre combustíveis usados no transporte de funcionários e os fundamentos utilizados para negar o crédito sobre despesas com passagens, hospedagens e despesas de veículos; e (ii) para sanar a contradição na admissão do referido laudo apresentado em recurso voluntário e o não conhecimento das provas das exportações indiretas, também juntadas em recurso voluntário, em razão de sua preclusão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

Os Embargos de Declaração é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, os vícios admitidos no despacho de admissibilidade dizem respeito as seguintes contradições:

- (i) entre os fundamentos utilizados para a concessão de crédito sobre combustíveis usados no transporte de funcionários e os fundamentos utilizados para negar o crédito sobre despesas com passagens, hospedagens e despesas de veículos; e
- (ii) para sanar a contradição na admissão do referido laudo apresentado em recurso voluntário e o não conhecimento das provas das exportações indiretas, também juntadas em recurso voluntário, em razão de sua preclusão.

Contudo, em que pese a decisão recorrida merecer esclarecimentos, entendo inexistir as contradições admitidas no despacho de admissibilidade, senão vejamos.

Da primeira contradição

Por bem relatar a questão, transcreve-se parte do voto que admitiu a contradição analisada neste tópico:

Erro de premissa e omissão quanto aos fundamentos aduzidos acerca dos créditos calculados sobre despesas com passagens, hospedagens e despesas de veículos

Neste ponto, a embargante suscita que o voto afirmara que a embargante teria limitado a “fazer alegações genéricas em relação ao direito de tomar crédito sobre despesas com passagens, hospedagens e despesas de veículos, deixando de comprovar que tais despesas se enquadram nos requisitos que garantem o direito ao crédito.”

Contesta a afirmação, uma vez que no tópico IV.4.13 – DAS PASSAGENS, HOSPEDAGENS E DESPESAS DE VEÍCULOS – teria demonstrado a essencialidade de tais despesas, alegando que a distância entre o campo e a unidade fabril demanda que os funcionários pernoitem no local para executar as atividades para as quais foram designados, o que impõe à embargante a necessidade de gastos com hospedagens e, eventualmente, passagens, além do combustível, ressaltando que em outra parte, no voto vencedor, tal necessidade foi aquilatada quando da análise do direito ao crédito de combustíveis para o transporte de funcionários entre o campo e a unidade fabril.

O recurso voluntário tratou o tópico nos seguintes termos:

IV.4.13— DAS PASSAGENS, HOSPEDAGENS E DESPESAS DE VEÍCULOS

Analisando as despesas realizadas pela Recorrente, a autoridade fiscal pugnou por glosar os dispêndios com transporte, estadia e locação de veículos utilizados pelos supervisores, conforme atesta o item 130 do Termo de Verificação Fiscal:

"130. Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo, entre outros, não foram considerados como insumos: serviço com pagamento de estadia e traslado, locação de veículos e despesas de transporte de supervisores (vide planilhas de crédito e folhas 9281 a 9603 e folhas 10236 a 10620)."

Ora, conforme demonstrado alhures, tendo em vista que a maior parte das atividades da empresa são executadas no campo, torna-se imprescindível a locação de veículos para que os supervisores adentrem as áreas rurais para executar seus serviços.

Da mesma forma, tendo em vista a necessidade de pernoitar em áreas afastadas para dar consecução aos trabalhos da empresa, tais dispêndios mostram-se também indispensáveis para o desempenho das atividades da empresa.

Em acórdão (3301-00.661) publicado em 02.04.2014, o CARF firmou posicionamento favorável no sentido de conferir o crédito de PIS e COFINS sobre a locação de veículos, por entender que os mesmos encontram-se albergados pelo art. 30, inciso IV, da lei 10.833/03, conforme excerto da ementa abaixo transcrito:

COFINS NÃO CUMULATIVA, UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os pagamentos referentes à aquisição de serviços de terraplanagem, topografia e outros, bem assim, a locação de máquinas, equipamentos e veículos conferem direito a créditos da Cofins, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda, em consonância com o disposto na Solução de Consulta SRRF10 Disit n.º 04/07." (PA 10630.000686/2005-99; Acórdão n.º 3301-00.661, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção).

Sendo assim, os dispêndios com passagens, hospedagens e alugueis de veículos mostram-se indispensáveis ao correto desempenho do processo produtivo da Recorrente, razão pela qual enquadram-se como insumos e devem gerar direito aos créditos de PIS e COFINS, reputando como ilegal o lançamento de ofício ora guerreado.

Já o excerto do voto vencedor, mencionado pela embargante, dispôs o seguinte:

“Concordo com o relator quando afirma que o direito a crédito sobre os combustíveis utilizados como insumos deve ser reconhecido, já que são necessários para a realização do

processo produtivo, uma vez que todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo entre as áreas de plantio, cultivo, extração e o beneficiamento do produto, seja qual for sua natureza, é feito por meio de veículos, os quais utilizam diretamente os combustíveis anteriormente (trecho extraído do voto do relator).

A distância entre o campo e a unidade fabril a que se refere o nobre relator é informada pela recorrente da seguinte maneira:

"Ora, conforme demonstrado alhures, tendo em vista que a maior parte das atividades da empresa são executadas no campo, torna-se imprescindível a locação de veículos para que os supervisores adentrem as áreas rurais para executar seus serviços. Da mesma forma, tendo em vista a necessidade de pernoitar em áreas afastadas para dar consecução aos trabalhos da empresa, tais dispêndios mostram-se também indispensáveis para o desempenho das atividades na empresa" (fl. 11294 grifos nossos).

Considerando (i) que os combustíveis são adquiridos pela contribuinte e; (ii) que a extração e o beneficiamento do produto são realizados em locais distintos e distantes, é evidente que o transporte dos funcionários entre esses estabelecimentos é custo indispensável para o processo produtivo, já que não há informações sobre a mecanização da produção de tal maneira que torne facultativa a atuação dos funcionários.

Diante desse raciocínio, reconheço o direito ao crédito também sobre os combustíveis para transporte de funcionários."

Verifica-se que não se trata de erro de premissa ou omissão, mas de contradição entre as razões que levaram ao creditamento do combustível no transporte de funcionários, reconhecendo a indispensabilidade em função da distância entre o campo e a unidade fabril e a razão que negou provimento ao crédito de passagens, hospedagens e despesas de veículos, pois parte das alegações feitas no tópico do recurso voluntário que tratou das despesas de hospedagens, passagens e despesas foi utilizada como razão de decidir para dar provimento ao combustível utilizado no transporte de funcionários, sendo, assim, contraditório considerar tais alegações como genéricas para efeito de negar provimento às outras despesas mencionadas.

Com todo respeito ao entendimento explicitado pela Embargante, não há contradição entre os fundamentos utilizados para reverter a glosa de combustível utilizado para transporte de pessoas com os utilizados para manter as glosas com despesas de passagens, hospedagens e despesas de veículos.

Isto porque, na análise das despesas de combustíveis utilizados para transporte, tanto o relator quanto a redatora do voto vencedor limitaram sua análise ao conceito de insumo para fins de creditamento, averiguando a questão da essencialidade e relevância para processo produtivo da Recorrente, considerando, para tanto, as provas produzidas nos autos antes da interposição do recurso voluntário e toda descrição minuciosa apresentada no recurso voluntário (vide IV.4.7. – Dos Combustíveis utilizados como Insumos), indicando, inclusive Laudo Técnico para demonstrar sua utilização.

Já em relação as despesas de passagens, hospedagens e despesas de veículos a glosa foi mantida pelo fato da Recorrente não ter conseguido demonstrar que tais despesas se enquadrariam nos requisitos que garantissem o direito ao crédito, ou seja, por inexistência de prova, tudo isso considerando as alegações, tida por genéricas (já que não especificou detalhadamente seu emprego da fase produtiva), apresentadas no recurso voluntário.

Ou seja, motivos determinantes distintos levam a resultados distintos, sem que isso acarrete contradições.

Sobre vícios de julgamento, doutrinam Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha, é omissa a decisão: a) que não se manifestar sobre um pedido ou b) sobre argumentos relevantes lançados pelas partes e c) quando não apreciadas matérias de ordem pública, portanto cognoscíveis de ofício pelo magistrado, tenham ou não sido suscitadas pelas partes.

Os mesmos autores consideram obscura a decisão quando ininteligível, portanto, mal redigida, faltando-lhe a devida clareza. **E contraditória, quando traz proposições inconciliáveis entre si, exemplificando com aquela em que há uma contradição entre os seus fundamentos e a sua conclusão.** (Direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. Salvador: JusPODIVM, 2006, p. 131.

Neste eito, entendo inexistir a contradição apontada pela Embargante.

Da segunda contradição

Mais uma vez peço vênia para transcrever parte do voto que explica a contradição admitida:

Já a alegação de contradição reside na admissão de laudo técnico extemporâneo e rejeição das provas extemporâneas concernentes às exportações indiretas. O excerto tido como contraditório foi o seguinte:

“A Recorrente requereu a conversão do julgamento em diligência para que fosse realizada perícia técnica para comprovar a real natureza de cada bem e serviço por ela adquiridos, bem como para demonstrar o efetivo empregado de cada bem e serviço em seu processo produtivo.

Todavia, entendo que o pedido de diligência solicitado pela Recorrente também deve ser totalmente negado, considerando que os documentos por ela carreados, o qual destaco o laudo técnico sobre o processo produtivo, é deveras suficiente para dirimir as questões relativas aos créditos glosados pela fiscalização.

[...]

Portanto, a conversão do julgamento em diligência para realização perícia técnica é totalmente desnecessária no presente caso, na medida em que as provas juntadas pela Recorrente se prestam para dirimir a controversa relativa aos créditos glosados pela fiscalização.

Ressaltase, por oportuno, que nos termos do artigo 18, do Decreto nº 70.235/721, a autoridade julgadora é livre para decidir sobre pedidos de perícia ou diligência, podendo indeferir quando considerar tais procedimentos prescindíveis.

Assim, fica afastado o pedido de diligência solicitado pela Recorrente.”

Verifica-se que o laudo técnico mencionado foi juntado apenas em recurso voluntário às e-fls. 11.314 e ss., tendo, de fato, sido admitido como prova para dirimir eventuais controvérsias acerca das glosas de créditos analisadas e, conseqüentemente, ter sido admitido como fundamento para indeferir a diligência requerida pela embargante.

Destarte, entendo que há uma contradição na admissão do referido laudo apresentado em recurso voluntário e o não conhecimento das provas das exportações indiretas, também juntadas em recurso voluntário, em razão de sua preclusão.

Em resumo, a contradição, segundo a Embargante, reside no fato de que a decisão teria admitido parte da prova juntada após o recurso voluntário para dirimir eventuais controvérsias acerca das glosas e, aplicou a preclusão aos documentos relativos as exportações indiretas, nos termos do artigo 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mais uma vez, sem razão à Recorrente.

Isto porque, o relator considerou para dirimir as controvérsias acerca das glosas de créditos analisadas, os laudos e documentos descritivos do processo produtivo carreados em data anterior a interposição do recurso voluntário, a saber:

- i) folhas 2.871/documento intitulado “Documentos Diversos – Outros – Processo Produtivo: Trata-se de petição da Recorrente atendendo a intimação da fiscalização e apresentando o descritivo de suas atividades;
- ii) folhas 9.013/documento intitulado “Documentos Diversos – Outros – Descritivo do Processo Produtivo Fibria: Documento refere-se ao descritivo do Processo Produtivo da Recorrente;
- iii) Folhas 9.043/ documento intitulado “Documento Diversos – Outros – Resposta 2012 06 18 LAUDOS: Documento refere-se a LAUDO TÉCNICO descritivo do processo produtivo da Recorrente;
- iv) Item 156 do TVF:

156. Todavia, os combustíveis utilizados para o transporte e manejo dos insumos não podem ser considerados para fins de creditamento. Com o intuito de diferenciar os tipos de combustíveis utilizados como insumo, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos que pudessem alocar os diversos combustíveis na cadeia produtiva. Foram apresentados laudos técnicos detalhados, devidamente assinados por engenheiros e contadores da empresa, descrevendo os vários tipos de combustíveis e suas utilizações. Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo, entre outros, não foram considerados como insumo: GLP utilizado em empilhadeiras, gasolina utilizado no transporte de pessoal, Óleo diesel, Óleo biodiesel marítimo, Óleo biodiesel e GLP granel (vide planilhas de crédito e folhas 9281 a 9603 e folhas 10236 a 10620).

- v) Impugnação: Ou seja, o processo de produção tem início antes mesma da fase do plantio, ocorrendo a seleção dos clones, envio para o viveiro para fortalecimento dos clones em minijardins, preparo do solo com a adubação adequada à sobrevivência das mudas, silvicultura e implantação das mudas, controle de pragas, extração da madeira e produção da pasta de celulose, conforme se verifica do descritivo do processo produtivo anexo (**Doc. 09**). A Impugnante apresenta laudos técnicos relativos com a descrição de diversos bens utilizados como insumo na produção de celulose (**Doc. 10**).

Ou seja, nenhum documento trazido em sede recursal foi admitido para julgamento do recurso voluntário.

Vale ressaltar que o relator do voto embargado, em nenhum momento fez referência ao laudo trazido em sede recursal, tendo julgado o recurso com base nos documentos apresentados à fiscalização, tanto que há várias passagens do voto que comprovam tal assertiva. A título exemplificativo:

Esclarece a contribuinte em seu recurso voluntário que:

"Os calços para alinhamento da altura de equipamentos rotativos também são empregados na unidade fabril e listados exemplificativamente como insumos à fl. 164 do Laudo Técnico da ESALQ. Sem os mesmos seria impossível utilizar os equipamentos de corte, uma vez que somente os calços conferem firmeza e estabilidade aos equipamentos rotativos" (fl. 11253 grifos nossos).

Nestes termos, afasto as contradições suscitadas pela Embargante.

Diante do exposto, voto por rejeitar os Embargos de Declaração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo