



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.000202/2009-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-001.278 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 15 de setembro de 2020  
**Recorrente** INCOMARTE INDUSTRIA E COMERCIO DE MOLDURAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INSUMOS. PAGAMENTO NÃO INFORMADO. CRÉDITOS PROVENIENTES DE ESTOQUE DE ABERTURA. IMPOSSIBILIDADE. Na ocorrência de fraudes contábeis e crime contra a ordem tributária o aproveitamento de crédito de contribuição sobre os estoques de abertura só é possível quando comprovado o pagamento de sua aquisição.

INSUMOS. GLOSA. FALTA DE PROVAS. Correta a glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos quando a escrituração é deficiente e o contribuinte não comprova os pagamentos realizados aos fornecedores.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS. Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com peças e serviços de manutenção, vinculados ao processo produtivo geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DE INSUMOS. Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com combustíveis e gás dos veículos utilizados no transporte dos insumos e do produto final, vinculados ao processo produtivo, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

**GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.** Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Gastos incorridos com embalagens para transporte dos insumos e do produto final, vinculados ao processo produtivo, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito de insumos utilizados no processo produtivo, quais sejam: i) aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção; ii) aquisições de gás e combustível; iii) aquisição de material de embalagem.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente), Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral (relatora).

## **Relatório**

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata-se de pedido de ressarcimento, de nº 34574.50343.210706.1.1.09- 1605, retificado posteriormente pelo de nº 23292.42843.220709.1.5.09-7869, enviado pela empresa Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda, CNPJ 81.550.113/0001-62, sucedida pela empresa em epígrafe.

O crédito é referente a Cofins não cumulativa exportação, apurada no 2º trimestre de 2006, no valor de R\$ 246.487,17. Foram enviadas as seguintes declarações de compensação, utilizando-o: 02845.43987.210706.1.3.09-6240 e 29068.31781.290806.1.3.09- 2208.

A fim de atestar a veracidade dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo, através do Per supra relacionado, foi aberto procedimento fiscal, do qual resultou a glosa de parte dos créditos informados pelo contribuinte.

Segundo a Informação Fiscal constante dos autos, as glosas decorrem de dois motivos principais. O primeiro deles refere-se a créditos de Cofins gerados em razão de bens

constantes do estoque de abertura do contribuinte, para os quais não foi confirmado pagamento e também de aquisições madeira, com fortes indícios de crimes contra a ordem tributária. Isso fora constatado após abertura de procedimento fiscalizatório e conseqüente lavratura de Auto de Infração.

A contribuinte solicitou ressarcimento do IPI dos trimestres de 2003, tratados nos processos 10983.901166/2006-86, 10983.901167/2006-21, 11516.006130/2008-28, 11516.006131/2008-72, onde a maior parte do crédito era referente ao crédito presumido para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, nos termos da Lei nº10.276/2001.' Também, o crédito presumido do IPI de 2004 e 2005 é tratado no processo 11516.006132/2008-17. Com relação a esses períodos, foi constatada a ocorrência de fraudes contábeis ocorridas em adiantamentos, devoluções de adiantamentos e pagamentos de madeira, com fortes indícios de crime contra a ordem tributária, e que acarretaram na perda desse benefício. Como decorrência do que foi apurado naquele trabalho ocorreu lançamento de Auto de Infração, com vistas a exigir o que deixou de ser a título de IRPJ, PIS/Pasep e COFINS relativo a omissão de receitas.

Dessa forma, os bens constantes da contabilidade como fazendo parte do estoque de abertura, em especial a madeira adquirida da região norte, não pode gerar créditos de Pis/Pasep ou Cofins, por não ter sido confirmado seu pagamento.

As demais glosas são provenientes, em síntese, de créditos apurados sobre o valor de itens não enquadrados no conceito de insumos, conforme disposto na Instrução Normativa 404/2004:

"Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês; ...

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

...

4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I-utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

b) os serviços prestados por pessoa jurídica consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços: prestados por pessoa jurídica domiciliada consumidos na prestação do serviço. " destacamos

Diante da glosa parcial dos créditos, no montante de R\$ 229.779,26 foi proferido Despacho Decisório, reconhecendo parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 60.957,66 e homologando parcialmente as compensações declaradas.

Cientificado da Decisão prolatada, em 16/12/2010, apresentou o sujeito passivo Manifestação de Inconformidade em 14/01/2011, alegando, em síntese, que: A Recorrente entende que a decisão atacada não pode prosperar em relação à glosa do crédito de COFINS apurado pela empresa sobre as aquisições de madeira, uma vez que não foi praticada nenhuma fraude na aquisição dos insumos que dão direito ao crédito

postulado. Além disso, não houve omissão de informações sobre a origem, quantidade e valores dos insumos adquiridos e, principalmente, houve pagamento dos produtos adquiridos, conforme demonstrará e provará na seqüência. Também restará demonstrado nos itens seguintes que é indevida a glosa dos créditos referentes as aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção, gás e combustíveis e material para embalagem, especialmente porque eram empregados no processo de industrialização realizado pela Incomarte.”

A DRJ deu parcial provimento a manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INSUMOS. PAGAMENTO NÃO INFORMADO. CRÉDITOS PROVENIENTES DE ESTOQUE DE ABERTURA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a apuração de crédito de Cofins não cumulativa, sobre os estoques de abertura, quando não for possível a comprovação do pagamento de tais aquisições, existindo processo administrativo pendente de julgamento para averiguação da existência de fraudes contábeis e crime contra a ordem tributária.

INSUMOS. GLOSA. FALTA DE PROVAS.

A glosa de créditos de Cofins, oriundos da aquisição de insumos, é incabível se não há elementos de prova suficientes para comprovar possíveis irregularidades nos lançamentos contábeis, bem como nos pagamentos realizados aos fornecedores.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

A DRJ conheceu da manifestação de inconformidade, no mérito, deferiu parcialmente a solicitação da contribuinte e reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$106.329,20, além dos R\$ 94.771,14 já deferidos na DRF de origem, totalizando um montante ressarcível de R\$ 201.100,34.

Em recurso voluntário contribuinte reitera os fundamentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral, Relatora.

O presente recurso contém matéria de competência desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo. O recurso é tempestivo. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em suas razões recursais a contribuinte alega ter direito a fruição de (i) créditos PIS sobre aquisições de madeira e sobre estoque inicial de madeira mesmo tendo cometido equívocos contábeis; (ii) créditos PIS sobre aquisições de madeira e sobre estoque inicial de madeira efetivamente pagos; (iii) créditos sobre aquisição de insumos usados no processo produtivo, sendo peças e serviços de manutenção, gás e combustíveis, materiais de embalagem.

### **1 Créditos PIS sobre aquisições de madeira e sobre estoque inicial de madeira mesmo tendo cometido equívocos contábeis**

Sobre esse ponto do recurso entendo que não tem razão a contribuinte. Saliento que tais argumentos foram fundamentadamente afastados em primeira instância, pelo que peço vênia para transcrever abaixo os principais trechos do voto condutor do acórdão recorrido, adotando-os desde já como razões de decidir, em cumprimento aos ditames do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/1999 e em atenção ao disposto no §3º do art. 57 do RICARF:

“INSUMOS CUJO PAGAMENTO NÃO FOI CONFIRMADO – MADEIRA SERRADA, DEVOLUÇÕES DE COMPRAS E ESTOQUE INICIAL DE MADEIRA

A fiscalização procede a uma série de glosas de itens que, a princípio, seriam enquadrados como insumos. Trata-se da aquisição de madeira, devolução desta e estoque inicial de madeira no 1º trimestre de 2006, conforme quadros 4 a 7, presentes na Informação fiscal às fls. 380/383.

A contribuinte inicia sua defesa listando as irregularidades contábeis apontadas pela autoridade fiscal, que teriam contribuído para a ocorrência de três tipos de fraudes fiscais:

a) Primeiro tipo de fraude: foi identificado no Bradesco e, em geral, envolvia duas ou mais Moldureiras ao mesmo tempo. Uma das empresas registrava na contabilidade um adiantamento a determinado fornecedor (contrapartida conta Bancos) e a segunda empresa registrava na contabilidade uma devolução de adiantamento de outro fornecedor (também com contrapartida conta Bancos).

Porém, a análise das fitas de caixa do Bradesco permitiu verificar que os valores eram sacados das contas de uma Moldureira e na seqüência depositado na conta da outra Moldureira. Desta forma uma empresa omitia recebimentos e a outra empresa deixava de registrar um pagamento. A maioria das vezes este procedimento envolvia mais de duas Moldureiras. Porém, identificou-se também que em alguns casos, assombrosamente, o depósito era realizado na conta bancária da mesma Moldureira que realizou o saque!!!

b) Segundo tipo de fraude: foi realizado tanto no Bradesco quanto no Banco do Brasil e consistia em registrar o adiantamento para um fornecedor e efetuar o pagamento para pessoa física ou jurídica totalmente distinta daquela para qual era feito o registro contábil (e/ou, quando não fosse o caso da pessoa ser distinta ao lançamento contábil, os depósitos eram realizados em valores diferentes daqueles em que haviam sido contabilizados). Em diversos casos, inclusive, constaram como beneficiários dos

cheques contabilizados como adiantamento a fornecedores de madeira nada mais nada menos que familiares dos sócios da empresa (Nilza Effting e Patricia Effting Goes).

c) Terceiro tipo de fraude: foi identificado tanto no Banco do Brasil quanto no Bradesco e consistia em emitir o cheque no valor da nota fiscal de venda de madeira, porém o depósito na conta do fornecedor era feito num valor inferior ao valor contabilizado. Houve até mesmo caso em que nada foi repassado ao fornecedor de madeira. A diferença era simplesmente depositada na própria conta bancária da Moldureira (ou de uma coligada). Nestes casos a fraude ampliava diretamente, e de forma fictícia, o valor dos custos com aquisição de insumos.

A seguir, passa a apresentar razões pelas quais alega ser indevida a glosa, já que, segundo a interessada, os equívocos cometidos na escrituração da empresa não geraram qualquer falta de recolhimento de tributos, eis que não tiveram reflexos em contas de resultado, não havendo fraude.

Expõe a manifestante, inicialmente, que a matéria prima por ela adquirida (madeira mole) tem baixa demanda no mercado e que por isso, sofre com a oferta escassa e falta de estoques na serrarias. Essas e outras peculiaridades dificultavam a aquisição do produto.

Além disso, existiam ainda as dificuldades burocráticas, que levaram a reclamanda a firmar contratos com empresas compradoras e parcerias com grandes serrarias, que intermediavam as compras juntos às serrarias menores. Graças ao descompasso existente entre os destinatários dos adiantamentos e os efetivos fornecedores de madeira, a Incomarte efetuou a contabilização incorreta desses adiantamentos.

Face ao descompasso entre os destinatários dos "Adiantamentos para Fornecedores" (que repassava parte do numerário para outras serrarias) e os efetivos fornecedores de madeira, a Incomarte passou a contabilizar os adiantamentos de maneira incorreta:

a) MANEIRA CORRETA (NÃO UTILIZADA): Deveria registrar as remessas bancárias para os destinatários específicos (serrarias "parceiras" e representantes de compra). Quando recebesse madeira fornecida por outras serrarias, deveria deduzir o valor de tais compras das contas de "Adiantamento a Fornecedores" das "parceiras"/representantes.

b) MANEIRA INCORRETA (UTILIZADA ATÉ 2006): Ao invés de proceder como o acima exposto (dedução do valor das compras de outras serrarias, da conta de Adiantamento da serraria "parceira"/ representante que intermediou o negócio), a Incomarte, à medida que recebia as cargas de madeira das outras serrarias, passou a fazer a dedução do valor da compra diretamente dos adiantamentos bancários que efetuados por ocasião do ingresso da matéria-prima. Após o ano de 2004, a empresa declara ter reduzido as compras efetuadas junto a tais fornecedores, tendo cessado a escrituração da conta "Adiantamentos para fornecedores" em 2007. A seguir, a interessada prossegue combatendo a constatação da fiscalização de que a contabilização da aquisição de madeira, ocorrida até o ano de 2006, é inconsistente, aduzindo que, desde que tenha incorrido, pago ou creditado custos e despesas, referidos na Lei 10.833/2002, artigo 3º, faz jus ao creditamento da Cofins.

Nesse sentido, as notas fiscais juntadas por amostragem com os carimbos dos postos de fiscalização, juntamente com as respectivas duplicatas quitadas e outros documentos, demonstram que, de fato, a Incomarte adquiriu e pagou diversos tipos de madeiras (Doc. 09). Continua pugnando pela legitimidade de suas aquisições:

De fato, as autoridades fiscais podem ter apurado o corte ilegal da madeira. Não obstante, como já antecipado, as notas apresentadas pelo fornecedor tinham aparência normal e continham carimbos das fiscalizações estaduais, não tendo a adquirente, por ocasião das compras, condições de saber se eram ou não eram idôneas, assim como as ATPF's que acompanhavam e acobertavam essas operações.

Ora, eventual operação de sonegação praticada pelos fornecedores da Incomarte não tem o condão de infirmar o direito aos créditos assegurados a ela, que adquiriu, pagou, industrializou e exportou. A obrigação de se verificar a inidoneidade de documentos e

de regularidade da empresa é do Fisco e não' do contribuinte. Permitir à autoridade administrativa criar a obrigação para o comprador de investigar a regularidade tributária do fornecedor é atribuir ao próprio Fisco uma função legislativa, no sentido de criar uma norma inexistente. ...

As cópias dos livros de entrada (livros fiscais) demonstram que todas as notas fiscais de aquisição de madeira foram devidamente registradas (Doc. 13). O Livro de inventário, por sua vez, confirma o saldo anual de madeiras da empresa (Doc. 14) ..

Como se vê, a Incomarte preencheu todos os requisitos para fazer jus ao crédito: a) Adquiriu, no mercado interno, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo (Doc. 09 e 10) e pagou por essas mercadorias o valor de mercado (Doc. 15); b) Os registros dos Livros Fiscais (Livros de Entrada) permitem a apuração dos créditos, corretamente, sem prejudicar o Fisco e nem beneficiar a Incomarte (Doc. 13).

Por fim, tenta legitimar suas aquisições de matéria-prima junto a fornecedores acusados de fraude e crimes contra a ordem tributária, apelando para a legislação, jurisprudência administrativa e judicial.

A fim de entendermos a motivação da autoridade fiscal, ao efetuar as glosas dos créditos oriundos das aquisições de madeira e suas devoluções, cabe primeiramente entender o histórico de fiscalizações a que foi submetida a empresa "Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda", sua Incorporadora, a " Indústria de Molduras Moldurarte Ltda ", e outras duas empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial. O referido grupo, encabeçado pela Indústria de Molduras Moldurarte Ltda, que incorporou as demais empresas, enviou vários pedidos de ressarcimento de IPI, entre os anos-calendário de 2003 a 2005.

Para análise da veracidade desses créditos, fora aberto procedimento de fiscalização, que resultou na formalização de diversos processos administrativos fiscais. Um deles, de nº 11516.002223/2010-06, criado em nome da Indústria de Molduras Moldurarte Ltda, serviu de base para as decisões proferidas nos demais processos administrativos. Ali, consta Termo de verificação em que se conclui pela existência de fraudes contábeis no pagamento de matérias-primas, irregularidades estas que instauraram completa insegurança quanto à efetividade das transações envolvendo aquisições de madeira, realizadas pelas empresas do grupo.

Como já dito, cada uma das empresas enviou uma série de pedidos de ressarcimento de IPI. Para a Incomarte, empresa em análise neste processo, foram criados os processos de crédito de nºs 10983.901166/2006-86, 10983.901167/2006-21, 11516.006130/2008-28 e 11516.006131/2008-78, referentes ao ano de 2003 e 11516.006132/2008-17, para os anos de 2004 e 2005.

Da análise de tais processos, verificamos haver proferimento de decisão em cada um deles, reconhecendo parcialmente o direito creditório, do que resultou homologação parcial das compensações declaradas. Ressalte-se que os Despachos Decisórios foram emanados com base no termo de verificação fiscal constante do processo da matriz (Indústria de Molduras Moldurarte Ltda), de nº 11516.002223/2010-06, em que foram apontadas fraudes contábeis.

A reclamanda apresentou Manifestação de inconformidade para todas as decisões, alegando em síntese que não praticou nenhuma fraude na aquisição de insumos, não omitiu informações sobre a origem, quantidade e valor dos insumos adquiridos, tão pouco cometeu crime de sonegação fiscal.

Em todos os processos de ressarcimento o Acórdão proferido manteve a decisão da Delegacia de origem, julgando improcedente a manifestação de inconformidade. Disso resultou o indeferimento do direito creditório e a não homologação das compensações a ele atreladas.

Novamente, para todos os Acórdãos proferidos, nos processos de ressarcimento de IPI de nºs 10983.901166/2006-86, 10983.901167/2006-21, 11516.006130/2008-28,

11516.006131/2008-78 e 11516.006132/2008-17, a contribuinte manifestou sua inconformidade contra a decisão prolatada pela autoridade administrativa, desta feita interpondo Recursos Voluntários junto ao CARF, os quais se encontram pendentes de julgamento na data atual.

A nosso ver, os fatos acima relacionados influenciam de duas maneiras o deslinde da questão ora proposta: Primeiro, há que se manter a glosa dos créditos calculados sobre os estoques de abertura. Sobre estes, dispõe os arts. 2º, 3º e 12 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, dispõem:

“Art. 2º Para determinação do valor da Cofins aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do §3º do art. 1º desta Lei; e

b) no §1º do art. 2º desta Lei;

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;

(...)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da Cofins, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

§1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

§2º O crédito presumido calculado segundo os §§1º e 9º deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.

§3º O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e

em elaboração.”

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, em seus arts. 7.º, 8.º e 26, disciplina:

“Art. 7.º Sobre a base de cálculo apurada conforme art. 4.º, aplica-se a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 8.º Do valor apurado na forma do art. 7.º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do §1º do art. 4.º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviço;

(...)

Art. 26. A pessoa jurídica sujeita à incidência da Cofins não-cumulativa, tem direito aos créditos previstos no art. 8.º, referentes ao estoque de bens de que trata o seu inciso I, existentes em 1º de fevereiro de 2004, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

§1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

§2º O crédito presumido calculado na forma do disposto no §1º será utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

§3º O disposto no caput aplica-se também aos estoques de produtos acabados e em elaboração”.

Os dispositivos retrotranscritos tratam do direito de as pessoas jurídicas sujeitas à incidência da Cofins não-cumulativa efetuarem desconto de crédito sobre a aquisição de bens ou serviços referidos nos incisos I e II do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003.

O direito ao crédito está previsto não só para os bens adquiridos a partir do início da incidência da Cofins não-cumulativa como também para os anteriormente adquiridos que constarem do estoque de abertura em 1º de fevereiro de 2004 (data de início da incidência da Cofins não-cumulativa).

Como já fora exposto, os créditos oriundos das aquisições de matéria-prima, efetuados entre os anos de 2003 a 2005 foram objeto de fiscalização. Disso, resultou a glosa de parte dos créditos constantes dos pedidos de ressarcimento efetuados pelo contribuinte e manutenção das decisões proferidas em sede de manifestação de inconformidade, estando os processos aguardando decisão do CARF, após interposição de recurso voluntário pelo contribuinte.

Não há que se olvidar dos trabalhos realizados pela fiscalização, durante a análise das aquisições de matéria prima efetuadas pela empresa nos anos de 2003 a 2005. Eles foram fundamentados em pesquisas e sobretudo documentos apresentados pelo próprio sujeito passivo.

De acordo com as informações constantes no item IV do Termo de Verificação Fiscal (fls. 329-verso/336) relativo a aquisição irregular de madeira, considerando a inexistência de controles de entrada e de consumo de madeira, porém sendo existente e razoável o controle dos demais materiais, e ainda levando em conta que os adiantamentos para pagamento de madeira e os próprios pagamentos eram realizados com cheques nominais à própria contribuinte, foi solicitada Requisição de Movimentação Financeira aos bancos Bradesco, Banco do Brasil, e Banco do Estado de Santa Catarina (fls. 190/193), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 264/338) relativo ao grupo de empresas formado por INCOMARTE INDUSTRIA E COMÉRCIO DE MOLDURAS LTDA, INDUSTRIA DE MOLDURAS MOLDURARTE LTDA, INDUSTRIA DE MOLDURAS H. EFFTING LTDA e INDÚSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA, onde se constatou terem praticado reiterada e continuamente, durante anos a fio, fraudes contábeis que se constituem indubitavelmente em crimes contra a ordem tributária, irregularidades previstas no artigo 1º, incisos I e II, da Lei 8.137/90 e no artigo 59 da Lei 9.069/95 (trecho da Informação Fiscal, constante do Processo 11561.006131/2008-72).

Ademais, os Acórdãos proferidos pela Delegacia de Julgamento, quando da apreciação dos pedidos de ressarcimento em sede de manifestação de inconformidade, apenas corroboraram o que fora proferido nos respectivos despachos decisórios: houve irregularidade na contabilização dos pagamentos a fornecedores efetuados pelo contribuinte.

Abaixo, transcrevo excerto do Acórdão 15-35.424 , proferido pela 4ª Turma da DRJ/SDR:

Estando os fatos descritos e os documentos que constam dos autos demonstrado de maneira inequívoca que a Interessada praticou atos com finalidade de majorar seu direito a crédito presumido de IPI, de forma a quitar irregularmente, por meio de declarações de compensação, tributos e contribuições federais, tem-se que não há o que se reformar no despacho decisório.

Resta claro que os créditos de créditos de Cofins, oriundos dos estoques de abertura de matéria-prima informados pelo contribuinte, não estão revestidos dos requisitos de liquidez e certeza, conforme preconizado no artigo 170, do Código Tributário Nacional:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Nesse sentido, voto por manter a glosa de tais valores, confirmando a decisão proferida na Unidade de origem.”.

## **2 Créditos PIS sobre aquisições de madeira e sobre estoque inicial de madeira efetivamente pagos**

A contribuinte apresentou recurso também sobre esse tópico, todavia, tal ponto foi julgado procedente pela DRJ, conforme voto a seguir:

“Por outro lado, as glosas dos créditos de Cofins, incidentes sobre as aquisições de matéria prima e suas devoluções, ocorridas durante o segundo trimestre de 2006, são indevidas. Não há nos Autos comprovação de que, para esse período, tenha havido atividade investigatória por parte do fisco, que enquadre as aquisições realizadas como tendo sofrido com as mesmas inconsistências ocorridas nos períodos de apuração abrangidos nos processos de ressarcimento de IPI.

Para que as glosas das aquisições de madeira, referentes ao 2º trimestre de 2006, fossem aqui sustentadas, seria necessária a presença de elementos de prova, comprovando a existência das fraudes contábeis e indícios de crimes contra a ordem tributária a que alude a autoridade fiscal no Despacho Decisório, o que não ocorre no decorrer dos Autos.

Aliás, chamo aqui a atenção para a possibilidade da chamada “prova emprestada”, instrumento aceito pela jurisprudência administrativa, conforme ementa de Acórdão do CARF, transcrita abaixo:

*Acórdão 3401-002.919:*

*PROVA EMPRESTADA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.*

*CABIMENTO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA.*

*É válido no processo administrativo o instituto da “prova emprestada”, desde que garantido às partes o contraditório e a ampla defesa, mostrando-se válido o lançamento que carrega aos autos elementos de prova suficientes a demonstrar a ocorrência de fatos jurídicos semelhantes àqueles verificados em outro procedimento administrativo, ainda que envolva partes distintas.*

*Acórdão 1802-002.406:*

*PROVA EMPRESTADA. VALIDADE E EFICÁCIA.*

*Constatado que em processo anterior, a produção de prova foi realizada com contraditório, e que o fato probando foi o mesmo, é válida a sua transferência*

*para outro processo. Não obstante a prova emprestada seja admissível para que o agente pautе suas decisões, o mesmo não se pode dizer quanto às conclusões constantes de um determinado processo. Não podem estas ser singelamente transplantadas de um processo para o outro, sob pena de cerceamento de defesa do contribuinte. E, ainda, de inquinar todo o lançamento do tributo pela ilegalidade, sujeitando o mesmo à nulidade de pleno direito.*

*Diante de todo o aqui exposto, voto pela manutenção dos créditos provenientes das aquisições de madeira e suas devoluções, durante o 1º trimestre de 2006.”*

A despeito de particular entendimento diverso, considerando a impossibilidade de reforma da decisão em prejuízo ao contribuinte, mantenho o entendimento da DRJ.

### **3 Aproveitamento de créditos decorrente de insumos no processo produtivo da Contribuinte**

A contribuinte reitera em suas razões recursais que o conceito de insumo utilizado na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é mais amplo que o utilizado na legislação do IPI e ICMS, devendo-se observar cada insumo sob o critério da essencialidade ou relevância ao processo produtivo, de forma que pede a reforma do acórdão para afastar a glosa de créditos (i) das aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção; (ii) aquisições de gás e combustível; (iii) aquisição de material de embalagem.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Comungo e adoto respeitosamente como razão de decidir, nos termos regimentais, o entendimento do Ilustre Conselheiro Marcos Antônio Borges, muito bem posto no Acórdão nº 3003-000.424, abaixo transcrito:

“I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

- a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;
- b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;
- c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Não obstante o meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Passo à análise das glosas na sequência referida no Recurso Voluntário:

#### 4 Das aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção:

Afirma a contribuinte que os dispêndios com itens como abraçadeira, bucha, contator, correia, disjuntor, mangueiras, parafuso, pinos, retentor, rolamentos, etc, bem como os serviços a eles relacionados foram glosados pela fiscalização, por não se amoldarem ao conceito de insumos perfilado pela legislação. Além disso as ferramentas adquiridas para utilização em máquinas da linha de produção, a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins. Estes serviços e peças são utilizados na reposição de peças já desgastadas nas máquinas e equipamentos utilizados no processo de industrialização, pois estas sofrem um grande desgaste no processo produtivo da empresa.

Vale lembrar o precedente da CSRF, consubstanciado no Acórdão n.º 9303-008.645:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep  
Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2010  
EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI, DESCARGA DE CARVÃO, ARMAZENAGEM E CAPATAZIA. CUSTOS/DESPESAS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com equipamentos de proteção individual, descarga de carvão, armazenagem e capatazia, vinculados ao escoamento dos insumos do porto, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, e do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.  
SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, REPARO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos do processo produtivo do contribuinte, por força da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, e do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, constituem insumos do processo industrial do contribuinte, para efeitos de aproveitamento de créditos da contribuição.

No mesmo sentido o entendimento do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB N.º 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018:

“Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo)”.

Tendo em vista o conceito de insumos acima delineado, que permite aproveitamento de crédito de todo item que está relacionado a atividade da empresa e seu

processo produtivo, bem como a comprovação da função/necessidade de cada item na manutenção da atividade por meio do detalhamento anexado ao recurso voluntário, considero que a contribuinte tem razão, devendo ser afastada a glosa sobre os créditos das aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção.

## **5 Aquisições de gás e combustível:**

A contribuinte recorre contra a glosa do crédito das aquisições de gás utilizado como combustível em empilhadeira e combustível utilizado em veículo próprio para transporte de insumos. Argumenta que o combustível é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (madeiras) adquiridas principalmente na região norte do Brasil, sendo assim, fazem parte do custo de aquisição, ou seja, devem ser consideradas como insumos. No que se refere ao gás, utilizado como combustível para empilhadeiras, aduz a contribuinte que o mesmo fora usado no parque fabril, para movimentação tanto de matéria-prima quanto de produtos em elaboração ou acabados, e que por isso merece ser enquadrado como insumo.

Tendo em vista o conceito de insumos acima delineado, que permite aproveitamento de crédito de tudo aquilo que está relacionado a atividade da empresa e seu processo produtivo, bem como a comprovação da função/necessidade de cada item na manutenção da atividade por meio do detalhamento autos, mediante apresentação de notas de aquisição, juntados na MI e no recurso voluntário, considero que a contribuinte tem razão, devendo ser afastada a glosa sobre os créditos das aquisições de gás e combustível.

## **6 Aquisição de material de embalagem**

Argumenta a contribuinte que as embalagens mesmo que possam ser consideradas como utilizadas apenas para transporte de produtos industrializados e não como elementos promocionais são insumos consumidos na fase final da industrialização (acondicionamento), ou seja, utilizados na linha de produção da Incomarte. Tais embalagens utilizadas no acondicionamento dos produtos não serão passíveis de reutilização. Da mesma forma que a matéria prima, onera o custo final do produto.

De fato mesmo no caso o material de embalagem (paletes, prego eletrosoldado, tampa de papelão, etc.) que é utilizado apenas para transporte do produto acabados há direito ao creditamento pois constituem custo de aquisição de insumos. Entendo que assiste razão a contribuinte devendo ser afastada a glosa sobre os créditos de material de embalagens.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e para no mérito dar parcial provimento, reconhecendo o direito ao crédito de insumos utilizados no processo produtivo, quais sejam aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção; aquisições de gás e combustível; aquisição de material de embalagem, mantendo o entendimento da DRJ nos demais itens recorridos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ariene d'Arc Diniz e Amaral

Fl. 16 do Acórdão n.º 3003-001.278 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11516.000202/2009-12