



Processo nº 11516.000581/2009-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3302-012.646 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária**
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente INDÚSTRIA DE MOLDURAS MOLDURARTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na prestação de serviços.

CONCEITO DE INSUMO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. VEDAÇÃO.

A aquisição de combustível para transporte da madeira (matéria-prima) até a indústria onde irá se iniciar o processo de industrialização não corresponde ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº10.637/2002.

AQUISIÇÃO DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO ADICIONAL.

Deve-se reconhecer o direito ao creditamento sobre as peças e serviços de manutenção, que guardam correlação de essencialidade com o processo produtivo da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidades de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos das aquisições de peças de reposição para as máquinas utilizadas no processo produtivo da recorrente

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimaraes - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Vinicius Guimaraes.

Relatório

Por bem retratar o até aqui discutido no presente processo, utilizo como parte de meu relato, o relatório do acórdão nº 09-58928, da 2^a Turma da DRJ de Juiz de Fora, de 24 de fevereiro de 2016:

O interessado transmitiu o PER nº 06238.96748.081209.1.5.09-4290, no qual requer resarcimento de crédito relativo à Cofins do 3º trimestre de 2006;

Posteriormente transmitiu a Dcomp nº 09916.53675.271006.1.3.09-5448, visando compensar os débitos nela declarados com o crédito acima;

A DRF-FLORIANÓPOLIS/SC emitiu, com base na Informação Fiscal anexa, Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

a) DO DIREITO DA RECORRENTE À FRUIÇÃO DO CRÉDITO DE COFINS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE MADEIRA NO 3º TRIMESTRE/2006 - INEXISTÊNCIA DE EQUIVOCOS CONTÁBEIS QUE COMPROMETAM A APURAÇÃO DO CRÉDITO DE COFINS;

a.1) DA UTILIZAÇÃO DE MADEIRA DA REGIÃO NORTE, COMO MATERIA-PRIMA NA PRODUÇÃO DE MOLDURAS;

a.2) PECULIARIDADE DA MATERIA-PRIMA ADQUIRIDA: MADEIRA MOLE;

a.3) DIFICULDADE BUROCRÁTICA NA COMPRA DE MADEIRAS;

a.4) CONTABILIZAÇÃO INADEQUADA (INCORRETA), DOS ADIANTAMENTOS DE DINHEIRO, EFETUADA PELA MOLDURARTE, ATÉ 2006;

a.5) ABRANGÊNCIA DAS INCORREÇÕES CONTÁBEIS;

a.6) AS OUTRAS CONTAS PATRIMONIAIS E DE RESULTADO CORRETAMENTE CONTABILIZADAS;

a.7) LIVROS FISCAIS DE ENTRADA E DE APURAÇÃO (ICMS E IPI);

a.8) CORREÇÃO/RETIFICAÇÃO DOS REGISTROS EFETUADOS INCORRETAMENTE;

a.9) NÃO HA REGISTROS INCORRETOS NA COMPRA DE MADEIRA DO AMAPÁ (OPERAÇÃO ISAÍAS);

b) DO DIREITO DA RECORRENTE A FRUIÇÃO DO CRÉDITO DE COFINS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE MADEIRA NO 3º TRIMESTRE/ 2006 - AQUISIÇÕES DE INSUMOS E PAGAMENTOS EFETIVAMENTE REALIZADOS - POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PLEITEADO;

c) DO DIREITO DA RECORRENTE A FRUIÇÃO DO CRÉDITO DE COFINS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS, PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO - UTILIZAÇÃO DE TAIS BENS NO PROCESSO INDUSTRIAL REALIZADO PELA RECORRENTE;

c.1) DAS AQUISIÇÕES DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO;

c.2) DAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL;

É o breve relatório.

O acordão do qual o relatório acima foi extraído, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da recorrente, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

PIS/PASEP E COFINS. AQUISIÇÕES DE INSUMOS.

Se a empresa não logra comprovar o pagamento das aquisições de insumos não faz jus ao crédito respectivo.

PIS/PASEP E COFINS. INSUMOS.

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem 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 ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada com decisão a recorrente interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos outrora trazidos na manifestação de inconformidade.

Passo seguinte o processo foi remetido ao E. CARF para julgamento e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, razão pela qual passa a ser analisado.

Trata o presente processo de pedido de resarcimento de COFINS, referente ao 2º trimestre de 2006, relacionado a crédito na aquisição de insumos, dentro da sistemática não cumulativa.

I – Conceito de insumo

Inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

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 RESTITUTIVO 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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 543-C 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrá o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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 impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a

definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;
- a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
- a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;
- b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
- b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de

produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal

(v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

As conclusões acima descritas em grande parte já faziam parte de meu entendimento quanto ao conceito de insumos e, eram utilizados nos em votos anteriores, contudo, levando em consideração ao que é ditado pelo art. 62, do anexo II, do RICARF, a decisão prolatada pelo STJ deve ser observada em sua totalidade.

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização.

II.1 – Glosa aquisição de madeiras

Quanto ao presente tópico, a DRJ analisando a manifestação de inconformidade da recorrente em conjunto com os documentos acostados aos autos, chegou à seguinte conclusão:

Ao analisar pleito referente a ressarcimento do IPI (processo nº 11516.002223/2010-06), a fiscalização encontrou lançamentos contábeis que considerou estranhos, principalmente no que diz respeito à conta “adiantamento a fornecedores”. Para melhor apuração dos fatos “efetuou consulta aos bancos (do Brasil e Bradesco), solicitando **POR AMOSTRAGEM**, além da cópia dos cheques, as **FITAS DETALHE DE CAIXA** dos adiantamentos (e devoluções), superiores a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), para tentar descobrir o que mais poderia estar envolvido e/ou oculto em tais singulares procedimentos”.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) daquele processo (cópia às fls. 98/245), consta que:

O cotejamento POR AMOSTRAGEM destas fitas de caixa com os registros contábeis das Moldureiras permitiu a esta auditoria compreender o "modus operandi" destas empresas e confirmar que os registros contábeis eram fraudados, reduzindo a base tributária, e incorrendo nos crimes tributários anteriormente citados. Foram identificadas três tipos de fraudes realizadas de forma reiterada pelas contribuintes, que passaremos a descrever:

O 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!!!.

Portanto, um primeiro intento para aqueles exóticos procedimentos (desconto na boca do caixa dos cheques de adiantamento a fornecedores e surpreendentes devoluções, algumas até no mesmo dia) acabou revelado pelas fitas de caixa fornecidas pelas instituições financeiras, uma vez que boa parte desses "adiantamentos a fornecedores" tiveram como destino final, ao invés dos fornecedores que a contribuinte contabilizava

como beneficiárias dos pagamentos/adiantamentos, AS CONTAS BANCÁRIAS DAS PRÓPRIAS CONTRIBUINTES (AS MOLDUREIRAS), que em um jogo DE FAZ DE CONTA OUSADO E DISSIMULADO, emitiram os cheques como se fossem para adiantamentos aos fornecedores (contabilizavam como se assim o fosse), descontaram-no em conjunto, e ao mesmo tempo, num mesmo caixa bancário (com se viu anteriormente, em seu próprio nome), para logo em seguida, minutos ou segundos depois, por intermédio do mesmo caixa bancário (PASMEM!), depositá-los de volta nas contas bancárias das mesmas empresas do grupo (!!!!!!!!), sob registros contábeis de "devolução de adiantamento" a fornecedor.

Um 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).

Um 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.

Ao apurar a regularidade do crédito requerido no PER e declarado na Dcomp ora analisados, a autoridade fiscal levou em consideração, no que diz respeito à aquisição de madeiras, o Termo de Verificação Fiscal acima e esclarece que “não se pode olvidar que cabe ao contribuinte o ônus da comprovação dos pagamentos efetuados nas aquisições dos insumos utilizados na fabricação de seus produtos para que seus créditos possam ser utilizados quando da apuração dos valores a serem compensados e/ou resarcidos.

Sem a devida comprovação de seu pagamento não há como o fisco acatar os valores informados”.

Quanto a isso, a manifestante, depois de explicar o processo de compra e utilização de madeira da região norte, cita a legislação e alega que “para o efetivo aproveitamento do direito creditório basta ao contribuinte, portanto, provar que tenha incorrido, pago ou creditados os custos e as despesas referida no dispositivo legal. 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 Recorrente adquiriu e pagou diversos tipos de madeiras (Doc. 09)”.

Essas “notas fiscais juntadas por amostragem com os carimbos dos postos de fiscalização, juntamente com as respectivas duplicatas quitadas” que, segundo a empresa, seriam suficientes para comprovar as aquisições e seus respectivos pagamentos e que compõem o citado Doc. 09, constituem-se, na verdade, de apenas 04 notas fiscais, todas de pequeno valor, que obviamente não podem ser consideradas como amostra capaz de validar todo o universo de compras de madeiras.

A interessada também alegou inexistirem irregularidades quanto às aquisições, notas fiscais e seus registros, pois apenas o registro de pagamentos estaria incorreto.

Entretanto, para verificar as reais circunstâncias em que os fatos ocorreram, o registro contábil de notas fiscais não é suficiente, uma vez que a operação comercial envolve o

cumprimento de duas obrigações: a entrega da mercadoria por uma parte e o pagamento pela outra.

Dessa forma, para concluir se a empresa tem ou não direito ao crédito resta saber se os pagamentos de fato ocorreram ou se os seus registros foram fraudulentos.

Segundo a empresa, o total dos valores registrados na contabilidade, em relação a cada fornecedor, estaria correto, tendo se equivocado apenas quanto à forma do registro. Esclareceu ainda que, devido a diversas circunstâncias, os pagamentos eram efetuados aos maiores fornecedores, que os repassavam, quando as aquisições eram efetuadas de outros fornecedores.

No entanto, não faz sentido algum a emissão de cheques para saque em caixa e pagamento em dinheiro a fornecedores situados em outros Estados, assim como não faz sentido a explicação quanto aos adiantamentos, uma vez que isso pressupõe que altíssimos valores em espécie eram entregues, sem garantia, a certos fornecedores (parceiros segundo a manifestante), que faziam as aquisições de terceiros, sem se ter controle ou registro de como tais operações ocorreram.

É importante ressaltar que a Fiscalização não apurou pagamentos a “parceiros” mas sim a outras moldureiras do grupo.

Destaque-se que a manifestante não faz qualquer referência quanto às demais fraudes apuradas pela fiscalização e relatadas no TVF do processo n.º 11516.002223/2010-06 (exerto acima transcrito).

Assim, considerando que fiscalização identificou diversas operações bancárias cuja finalidade é justificar os valores registrados contabilmente e que apesar de ter descrito, com demonstrativos, como eram efetuadas essas operações, a interessada não justificou em sua manifestação de inconformidade nenhum dos exemplos especificamente citados e não comprovou a quase totalidade dos pagamentos efetuados, tais práticas devem ser consideradas como provas veementes de simulações.

Entendo, portanto, que as glosas relativas às aquisições de madeiras devem ser mantidas.

A recorrente, pouco contribuiu para afastar as imputações trazidas pela autoridade fiscal no termo de verificação fiscal, chanceladas pela decisão da DRJ, discursando longamente sobre o assunto, sem contudo trazer materialidade às suas alegações.

Pois bem. Entendo acertada a conclusão a que chegou a DRJ na decisão recorrida. Isso porque, como é cediço, em casos de pedido de compensação, cumpre ao Recorrente comprovar o direito creditório alegado, o que deve ser feito por meio de sua escrituração contábil/fiscal. Acontece que, no caso dos autos, entendo que o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus probatório. É o que será esclarecido a seguir.

Como se viu acima, a fiscalização entendeu que as operações alegadas pelo Recorrente não se deram da forma que foram registradas em sua contabilidade, tendo apontado a existência de um esquema fraudulento nas operações de aquisição de madeira. Sendo assim, entendeu pela glosa do direito creditório pleiteado. O contribuinte, por seu turno, alega que a fiscalização não poderia ter afastado o seu direito creditório, visto que a documentação fiscal apresentada pelo mesmo estaria apta a comprovar a regularidade das operações realizadas.

Acontece que, ao contrário do que alega a Recorrente, entendo que a documentação por ele apresentada, no caso específico aqui analisado, não é suficiente para fins de comprovação da regularidade das operações sob análise. Isso porque, diante da ciência do esquema fraudulento em questão, cumpriu à fiscalização ir à fundo para fins de confirmar se aquelas operações que respaldavam o pedido de compensação de fato ocorreram e se ocorreram da forma em que registradas. E, ao assim proceder, constatou que o Recorrente não logrou comprovar o efetivo pagamento relacionado à aquisição das madeiras. Quanto a este tema, o próprio Recorrente reconhece que houve falhas na escrituração contábil realizado pelo mesmo, tendo trazido alguns esclarecimentos fáticos sobre a forma com que tais pagamentos eram realizados. Porém, em que pese os esclarecimentos trazidos, entendo que não restou comprovado nos autos a realização efetiva de ditos pagamentos aptos a garantir ao mesmo o direito creditório pleiteado.

Em outras palavras, entendo que a fraude não é a única razão que levou à glosa do direito creditório, mas é um elemento que levou à verificação de que a contabilidade da Recorrente apresentava uma série de inconsistências que levavam à não comprovação da realização das operações da forma em que descritas nas notas fiscais emitidas. E é por esta razão que entendo que tampouco deverá prosperar o pedido alternativo do Recorrente no sentido de que não fossem admitidos apenas os créditos decorrentes das aquisições de matéria-prima das empresas MADECAMP, CSS e B.A. de Abreu ME. Isso porque, entendo que no caso dos autos não logrou o Recorrente comprovar o efetivo pagamento das madeiras supostamente adquiridas de nenhum dos seus fornecedores.

Nesse contexto, entendo que deverá ser mantida a glosa relativa às aquisições de madeira.

II.2 – Aquisição de peças de reposição

Para a recorrente a glosa dos créditos mantida pela decisão da DRJ, deveria ser revertida, uma vez que, a exemplo do que tratamos no tópico relacionado ao conceito de insumo que garantiriam direito ao crédito da COFINS não-cumulativa, encaixar-se-iam como tal.

A recorrente tratando do mencionado tópico, informa que:

(..)

A Autoridade Julgadora excluiu da base de cálculo dos créditos da COFINS não-cumulativa vários itens "...que pela simples análise se mostram como materiais de consumo como tintas, pincéis, adesivos e peças para veículos automotores", sob o argumento de que tais bens não se enquadram no conceito de insumos.

A Contribuinte apresentou planilha com a relação dos referidos materiais e serviços e cópia de notas fiscais de aquisição (fls. 611 a 616), por amostragem.

Os materiais adquiridos para a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados nos processos produtivos são imprescindíveis para o desenvolvimento das atividades industriais dos estabelecimentos.

Devido à utilização contínua de equipamentos mecânicos é necessária a realização de manutenção preventiva e/ou corretiva das máquinas e equipamentos constantemente, sob pena de paralisação das linhas de produção.

A substituição imediata de peças e partes desgastadas e/ou danificadas, impede a paralisação do processo produtivo do estabelecimento, visto que os setores de produção são interligados e interagem de forma contínua.

Nesse sentido, a Contribuinte anexa (Doc. 03) descrição da função dos insumos no processo produtivo para demonstrar a essencialidade de todos nas etapas do processo na fabricação do seu produto final.

(...)

Após a decisão trazida pelo STJ, para declararmos como insumos tenhamos que realizar o teste da subtração, para enxergarmos sua relevância e/ou essencialidade para o desempenho das atividades da recorrente.

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

“Assim, impede 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)”.

Assim, considerando o conceito de insumos anteriormente descritos, e por entender ocorrer o enquadramento dos materiais adquiridos para a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados nos processos produtivos no conceito de insumos, entendo dever ser afastada a glosa dos créditos das aquisições de peças de reposição.

II.3 – Do crédito de combustível

No presente tópico temos as seguintes considerações:

Quanto à glosa das aquisições de combustíveis a manifestante alega que esse “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”.

A DRJ no acórdão guerreado, dispôs o seguinte:

No entanto, o que faz parte do custo de aquisição são os fretes (serviços de terceiros, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País), quando esses não são suportados pela empresa vendedora. O transporte de matéria prima para os estabelecimentos da empresa em veículos próprios não caracteriza o frete da operação de compra, assim não podem compor a base de cálculo de crédito das contribuições em comento.

No presente tópico entendo não haver razão à alegação da recorrente.

Como restou consignado acima, foi mantida a glosa sobre as aquisições de madeiras, tendo em vista a contestação de inúmeras fraudes imputadas à recorrente e não afastadas.

Assim, não sendo considerada a aquisição de madeiras como aquisição de insumos, por decorrência lógica, não existe o crédito sobre o transporte de referidos produtos, devendo sem mantida a glosa.

III – Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos das aquisições de peças de reposição.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator