



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.003496/2009-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-000.780 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrente INDÚSTRIA DE MOLDURAS MOLDURARTE LTDA.
(INCORPORADORA DA INDÚSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.
É do contribuinte o ônus de comprovar a existência do direito creditório que alega perante a Fazenda Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA
ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. VINCULAÇÃO.

Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, de caráter vinculante para o CARF, na aplicação da legislação de PIS/Cofins o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da: i) essencialidade, por se constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, cuja subtração importa na impossibilidade de produção do bem ou, ao menos, em substancial perda da sua qualidade; e ii) relevância, por sua importância na cadeia produtiva ou por imposição legal.

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 nº 10.637/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (relatora) que lhe deu provimento parcial para fins de reverter a glosa no que se refere tão somente à aquisição de combustíveis. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Larissa Nunes Girard.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard – Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Larissa Nunes Girard (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 1093/1099 dos autos:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não-cumulativa, formalizado através do PER nº 33273.23104.270709.1.5.08-6971, vinculado às receitas de exportação, referente ao 2º trimestre de 2006. Vinculadas a este PER foram apresentadas as Declarações de Compensação.

Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento foi parcialmente deferido e as compensações a ele vinculadas homologadas até o limite do crédito reconhecido.

Para a análise do crédito, a interessada foi intimada e apresentou os documentos comprobatórios do crédito pleiteado.

A partir da análise dos documentos apresentados, a Autoridade Fiscal, conforme relata, glosou, da base de cálculo do crédito informada pela contribuinte, as aquisições de produtos e serviços que não se enquadram no conceito de insumos, no caso, itens cuja Nota Fiscal informa os Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP 1556 e 2556 (uso e consumo), 1653 e 2653 (combustíveis) e 1933 e 2933 (manutenção).

Também foram glosados os valores das aquisições de madeiras utilizadas como insumo, em razão de as transações escrituradas não retratarem a realidade dos fatos. Relata a Autoridade Fiscal que conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF e Termo de Constatação e Intimação nº 03/2001, juntados às fls. 43 a 161 (trazidos dos autos do processo administrativo nº 11516.0223/2010-06, referente a ressarcimento de crédito presumido de IPI), as empresas do grupo Moldurarte praticaram durante os anos de 2002 a 2006, reiterada e continuamente, fraudes contábeis nos pagamentos de madeiras, principal matéria prima dessas empresas, que instauraram completa insegurança quanto à efetividade das transações. Diz que neles está detalhado o "modus operandi" das empresas, identificando-se vários registros contábeis de adiantamentos de pagamentos a fornecedores de madeira, cujas análises das fitas detalhes de caixa, fornecidas pelos bancos, comprovaram que esses recursos financeiros não eram efetivamente adiantados aos fornecedores indicados nos livros, mas sim, muitas vezes, transferidos (depositados) entre as empresas do grupo, como se devoluções desses adiantamentos fossem daqueles apontados na escrita contábil. Dos referidos termos constam, em síntese, os fatos que seguem:

□ A verificação fiscal abrangeu em conjunto as quatro empresas do mesmo grupo, coligadas à época - Indústria de Molduras Moldurarte, Indústria de Molduras Catarinense Ltda, Indústria de Molduras H. Effting Ltda, Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda, denominadas como "Moldureiras" - que tinham como objeto social a fabricação de molduras para decoração, tendo como matéria-prima principal a madeira. Em média, quase metade dos pagamentos efetuados pelas quatro empresas fiscalizadas (Incomarte, Modurarte, H. Effting e Catarinense) na aquisição de madeira foi efetuada por meio "pagamentos antecipados". A conta contábil era utilizada para registrar adiantamentos e devoluções de adiantamentos, "nem sempre com respaldo em registros bancários"; □ Os pagamentos antecipados aos fornecedores não foram devidamente demonstrados, pois mostraram-se inexatos e inconsistentes, supervalorizando os custos, pagamentos sem causa. Os cheques relativos aos

pagamentos foram emitidos em nome das próprias moldureiras, e não em nome dos fornecedores. Segundo o contador da empresa, “esses cheques eram transformados em moeda corrente, para que fossem assim repassados aos fornecedores, ‘em mãos’”; □ Houve casos em que os adiantamentos eram reduzidos, “supostamente pelos mesmo fornecedores adiantados”, a título de “devolução de adiantamentos realizados a maior”, muitas vezes na mesma data do próprio adiantamento. As devoluções, ao contrário dos adiantamentos, seriam efetuadas por transações bancárias e não em moeda corrente, conforme descrição no TVF:

Os valores contabilizados são deveras significativos e o que mais chamou a atenção, já numa avaliação inicial, é que mesmo quando ainda existiam valores consideráveis de créditos (adiantamentos) atribuídos a um fornecedor, antes mesmo de se fazer um abatimento desses créditos (com o esperado fornecimento da madeira), constata-se novas transferências a título de adiantamento. Tudo isso lançado na contabilidade, mas nem sempre com respaldo nos registros bancários, pois nesses as transações que se tem são outras, especialmente diferentes, conforme se detalhará no decorrer deste Termo.

□ Vários fornecedores nunca entregaram as madeiras compradas e nem devolveram os adiantamentos, equivalentes a milhões de Reais, mas continuavam a receber os tais adiantamentos, inclusive até a data de encerramento da ação fiscal em 2010;

□ A Fiscalização efetuou diligência em vários fornecedores e os intimou a apresentar os lançamentos contábeis e extratos bancários, tendo obtido resposta de apenas duas empresas: Madeireira Menagali Ltda, que tinha os registros contábeis dos adiantamentos, mas não das devoluções e a Madedino Madeiras Ltda, esta que não tinha registros contábeis. Uma não foi localizada e as demais não atenderam às intimações;

□ A Fiscalização requereu aos bancos do Brasil e o Bradesco, cópias de alguns cheques e de “fitas detalhe de caixa”, relativamente aos valores superiores a R\$ 5.000,00, concluindo o seguinte:

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 sequência 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 !!!.

[...]

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.

É importante ressaltar que este último procedimento foi identificado apenas nos pagamentos das notas fiscais de um único fornecedor de madeira, a Madecamp (ou Madecap). Justamente uma das empresas denunciada por envolvimento em fraudes na emissão de autorização de transporte de madeira, conforme descrito posteriormente neste Termo de Verificação Fiscal (Operação Isaías).

Note-se também que a Madecamp era um dos raros fornecedores de madeira para os quais as Moldureiras não registravam adiantamentos, efetivando os pagamentos diretamente, contra entrega deste insumo, só que muitas vezes em valor inferior ao registrado na nota fiscal e na contabilidade. Portanto, as fraudes contábeis existiram tanto nos "adiantamentos a fornecedores" quanto nos "pagamentos diretos" a fornecedores. Grifos nossos (...)

☐ A Fiscalização relacionou várias operações bancárias que demonstraram os procedimentos e tratou de cada tipo de fraude, discriminando várias operações nos dois bancos, descrevendo-as;

☐ A suposta beneficiária dos pagamentos inexistentes, a empresa Madecamp Indústria e Comércio, fora objeto de um processo por falsidade ideológica, o que seria uma confirmação da suposta falsidade ideológica de documentos emitidos; cita-se a "Operação Isaías", reproduzindo partes do Inquérito Policial n. 44, de 2006, o que demonstraria a grande proximidade entre as empresas de moldura e as madeireiras, vindo acrescentar as apurações nos seguintes termos:

Não se pretende aqui afirmar que o grupo era totalmente responsável pelas más condutas de seus fornecedores de madeira, mas, mesmo não sendo este um dos motivos para as glosas dos créditos ora em discussão, não se pode deixar de apresentar os cálculos feitos referentes aos recolhimentos de Pis/Cofins destas empresas. Conforme planilha abaixo, estimou-se que, no mínimo, em torno de 64% dos recolhimentos de Pis/Cofins dos 50 maiores fornecedores de madeira das contribuintes não foram efetivados: [...]

☐ A interessada foi intimada a justificar a falta de contabilização de pagamentos e a divergência de beneficiários nos depósitos bancários. Ao final a fiscalização concluiu que:

Ficou devidamente comprovado, pelas diversas irregularidades demonstradas no presente Termo de Verificação Fiscal, que o grupo Moldurarte cometeu ilícitos contábeis, fiscais e tributários, ao longo do período analisado, que se constituíram, inclusive, em crimes contra a ordem tributária, motivos mais do que suficientes para indeferir os pedidos de ressarcimento de créditos do IPI, no que tange Aqueles decorrentes de crédito presumido para ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, conforme preconiza o art. 59 da Lei nº 9.069/95.

A Autoridade Fiscal ressalta que, intimada a justificar as divergências de registros apontados no Termo de Verificação Fiscal e no Termo de Constatação e Intimação nº 03/2001, a empresa respondeu apenas ao segundo, mas, mesmo assim, não justificou de forma plausível as transações de madeiras referentes aos "adiantamentos a fornecedores" e às "devoluções de adiantamentos a fornecedores", tendo admitido, inclusive, os erros nos lançamentos contábeis efetuados até o ano de 2006.

Informa a Autoridade Fiscal que a nova memória de cálculo com as glosas desses produtos/serviços e os valores apurados da contribuição foi juntada à fl. 56.

Da Manifestação de Inconformidade

A interessada recorre desta decisão contestando a glosa das aquisições de madeira alegando a inexistência de equívocos contábeis que comprometam a apuração do crédito

da contribuição e defendendo que restou perfeitamente demonstrado o recebimento das mercadorias e a satisfação do preço (crédito), estando assim preenchidos os requisitos para o aproveitamento dos créditos.

Nesse sentido, inicia discorrendo sobre a sistemática de aquisição da matéria-prima. Diz que: para suprir suas necessidades de matéria-prima, a Catarinense contratou empresas especializadas em compra de madeira mole em regiões específicas, de diversas serrarias e firmou parcerias com algumas serrarias maiores (Mademil, Menegalli e outras), para que estas, além de fornecer a sua produção de madeiras moles, intermediasse, junto a diversas serrarias de menor porte, a venda de madeira para a Catarinense; em face desta sistemática de compra de matéria-prima eram enviados "Adiantamentos" para determinado número de empresas, as serrarias maiores ("parceiras") e representantes de compra de madeira; as vendas efetivas de madeira eram realizadas pelas serrarias "parceiras" e por outras serrarias (vendas intermediadas pelas serrarias "parceiras" e pelas empresas representantes de compra de madeira).

Depois passa a explicar a contabilização dos adiantamentos em dinheiro. Diz que, em face do descompasso entre os destinatários dos "Adiantamentos para Fornecedores" (que repassava parte do numerário para outras serrarias) e os efetivos fornecedores de madeira, a Catarinense passou a contabilizar os adiantamentos de maneira incorreta. Afirma que ao invés de proceder de forma correta - como diz: de registrar as remessas bancárias para os destinatários específicos (serrarias "parceiras" e representantes de compra) e deduzir, quando recebesse a madeira, o valor de tais compras das contas de "Adiantamento a Fornecedores" das "parceiras"/representantes -, passou a fazer a dedução do valor da compra diretamente dos adiantamentos bancários efetuados por ocasião do ingresso da matéria-prima, à medida que recebia as cargas de madeira das outras serrarias.

Segue argumentando que as incorreções contábeis ficaram restritas tão somente as poucas contas patrimoniais - no caso: nos saldos e nos valores das contas de alguns dos fornecedores de Madeiras - não havendo diferença no saldo total das contas de Fornecedores de Madeiras e sem reflexos nas demais contas patrimoniais e de resultado, inclusive na conta "PIS/COFINS a compensar". Quanto ao histórico dos lançamentos, diz que há incorreções no texto dos lançamentos das contas de Bancos (Bradesco e Banco do Brasil) e nas contas de adiantamento de diversos fornecedores de madeira.

Afirma que: a Catarinense não tem qualquer envolvimento com as irregularidades verificadas pela Operação Isaias, no Amapá (notas fiscais e ATPF "calçados") e relatadas para motivar um dos tipos de fraudes vislumbrados pela Auditoria Fiscal; a MADECAMP (serraria do Amapá), a partir de 2002 forneceu madeira serrada para a Catarinense, não havendo qualquer incorreção contábil nas compras de madeira, nos adiantamentos bancários e nos pagamentos deste fornecedor.

Conclui que não há como se desprezar as aquisições de madeira realizadas pela Catarinense, eis que os equívocos na contabilização não tiveram reflexos nas contas contábeis de resultado, como já demonstrado, não podendo o crédito decorrente lhe ser negado por este motivo.

Segue, então, argumentando que o direito ao crédito, como determina o inciso II do §3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, é sobre os "custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País" e alega que comprovou o seu direito através das "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 Catarinense adquiriu e pagou diversos tipos de madeiras (Doc. 09)". E que "para o efetivo aproveitamento do direito creditório basta ao contribuinte, portanto, provar que tenha incorrido, pago ou creditados os custos e as despesas referidas no dispositivo legal". Segue argumentando: que as aquisições realizadas pela Catarinense são legítimas, pois foram efetuadas a preço de mercado e que eventuais aquisições em montantes um pouco superiores à pauta fiscal, não levam à conclusão de que tenha havido o superfaturamento alegado, mas não comprovado, pela Fiscalização; a Catarinense adquiriu a madeira que ingressou no seu estoque, foi

industrializada e revendida como varetas de madeira para moldura tanto no mercado interno como no mercado externo; não se tem notícias de que qualquer das notas fiscais de aquisição de madeiras da Catarinense tenha sido declarada inidônea; 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; eventual operação de sonegação praticada pelos fornecedores da Catarinense não tem o condão de infirmar o direito aos créditos assegurados a ela; a obrigação de se verificar a inidoneidade de documentos e de regularidade da empresa é do Fisco e não do contribuinte; não se pode permitir que o Fisco levemente afirme que a empresa, com seu desleixo contábil, tenha contribuído para que terceiro praticasse um crime contra a ordem tributária; a irregularidade contábil atribuída à Catarinense não se deu no vínculo obrigacional consistente no contrato de aquisição da matéria-prima, documentado pelas notas fiscais, mas no registro do pagamento dos fornecedores, como está claramente demonstrado no próprio relatório fiscal; 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).

Diz que o fato de haver algumas inconsistências na contabilidade, que inclusive já estão sendo corrigidas, não infirma o fato de que houve o efetivo recebimento das mercadorias adquiridas, não tendo sido demonstrada pelo fisco uma só omissão de entradas demonstrada.

Acrescenta que é totalmente falaciosa a afirmação de que a Catarinense teria supostamente contribuído para as fraudes cometidas (e provadas) pelas madeireiras, ao manter uma escrituração contábil deficiente dos pagamentos relativos a aquisição da madeira. E que a cobrança dos tributos devidos pelas Madeireiras (fornecedores de matéria-prima) é dever do Fisco.

Em favor da legitimidade das operações de aquisição de madeira alega “preencheu todos os requisitos para fazer jus ao crédito”, no caso: 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 Catarinense (Doc. 13).

Por fim, aduz que caso a empresa não pudesse utilizar os créditos decorrentes das aquisições de matéria-prima das empresas Madecamp, CSS e B.A. de Abreu ME, o que se admite apenas para fins de argumentação, deveriam ser desconsideradas somente tais notas.

A Recorrente também contesta a glosa sobre as aquisições de combustíveis, peças de reposição e serviços de manutenção.

Defende o direito ao crédito em relação a peças de reposição e serviços de manutenção com base na legislação de regência e em soluções de consulta proferidas por órgão da RFB. Alega que “peças em geral (abraçadeira, acoplamento, adaptador, adesivo, broca, bucha, contator, correia, disjuntor, ampadas, mangueiras, parafuso, pilha, pinos, polia, reator, retentor, rolamentos, etc)”, são utilizadas na “reposição de peças já desgastadas nas máquinas e equipamentos utilizados no processo de industrialização, pois estas sofrem um grande desgaste no processo de serragem, secagem e confecção das varetas de madeira para moldura, produto final que será comercializado pela Contribuinte, precisando ser repostas regularmente”. Diz que apresenta em anexo planilha com a relação dos referidos materiais e serviços e cópia de notas fiscais de aquisição (Doc. 10), por amostragem.

Quanto ao combustível, explica que “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 mais a Recorrente reclama que houve erro na apuração da base de cálculo crédito, pois a dedução do valor do IPI incidente nas aquisições – como prevê o art. 66º, §3º da Instrução Normativa nº 247/2002 - teria ocorrido em duplicidade. Explica que no mês de junho/2006, adquiriu material de embalagem da empresa Industrial Embalagens Urussanga Ltda., através das notas fiscais número 7048 e 7167 (Doc. 16), no valor de R\$ 4.540,57 cada (R\$ 9.081,14). Tais aquisições foram devidamente escrituradas no livro de entradas (CFOP 1.116). Em cada uma das referidas notas fiscais, houve destaque de IPI no valor de R\$ 592,25, totalizando R\$ 1.184,50 de crédito de IPI para a Catarinense. No momento da apuração dos créditos de PIS do 2º trim/2006, referente as aquisições registradas no CFOP 1.116, a Contribuinte considerou o valor de R\$ 7.896,64, ou seja, o valor total das notas deduzido o valor do IPI destacado (conforme verifica-se da fl. 48 do processo). Ocorre que, no momento da apuração dos créditos por parte da fiscalização, para as mesmas aquisições foi considerado apenas o valor de R\$ 6.712,14 (fl. 56). A diferença refere-se ao valor do IPI recuperado, ou seja, tal valor foi deduzido em duplicidade. Assim, verifica-se que deve ser corrigido o Despacho Decisório no sentido de incluir na base de cálculo dos créditos o valor de R\$ 1.184,50 referente ao IPI descontado em duplicidade.

O contribuinte juntou, com a manifestação de inconformidade, os documentos enumerados de 01 a 16, listados à fl. 350 e inseridos às fls. 351/1088 dos autos.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 1092/1109):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEL. CONDIÇÃO PARA CREDITAMENTO.

A aquisição de combustível somente gera crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se o combustível for utilizado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Ou seja, a DRJ manteve a glosa no que tange às aquisições de madeira e combustível. Determinou, contudo, a reversão da glosa no que concerne às peças de reposição e serviços de manutenção, no valor de R\$ 1.201,87, e à dedução em duplicidade do valor do IPI incidente nas aquisições, cujo resultado resultou na reversão da glosa no importe de R\$ 13,79 (vide planilha à fl. 1.108 dos autos). Sendo assim, a parte deferida pela DRJ totalizou R\$ 1.215,66.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 09/11/17 (vide AR à fl. 1114) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, tempestivamente (vide solicitação de juntada registrada em 11/12/17, à fl. 1116 dos autos), Recurso Voluntário (fls. 1117/1136).

Em seu recurso, o contribuinte repetiu os argumentos de sua manifestação de inconformidade, já sintetizados no início deste relatório. Juntou, às fls. 1137/1146, procuração, documento de identificação do procurador, contrato social e cartão de CNPJ da recorrente.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima narrado, parte do crédito pleiteado pelo Recorrente já fora deferido seja pela DRF, seja pela DRJ. Persiste em discussão nos presentes autos, portanto, o a glosa realizada no que tange às aquisições de madeira e de combustível. Tais itens serão devidamente analisados em sucessivo.

1. Da glosa relacionada às aquisições de madeira

Quanto a este item, assim se manifestou a DRJ:

1 Aquisições de madeira

Foram glosados os valores das aquisições de madeiras utilizadas como insumo, em razão de as transações escrituradas não retratarem a realidade dos fatos. A verificação fiscal abrangeu em conjunto as quatro empresas do mesmo grupo (moldureiras), coligadas à época - Indústria de Molduras Moldurarte, Indústria de Molduras Catarinense Ltda, Indústria de Molduras H. Effting Ltda, Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda, que, segundo consta dos autos, praticaram durante os anos de 2002 a 2006, reiterada e continuamente, fraudes contábeis nos pagamentos de madeiras, principal matéria prima dessas empresas, que instauraram completa insegurança quanto à efetividade das transações.

Bem, para a análise desta questão, inicialmente há que se ter em conta que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Importa que se mencione o Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/72, que estabelece, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada.

Já nos casos de utilização de direito creditório pelo contribuinte, entretanto, o quadro resta modificado. Em sendo do autor o ônus da prova quanto a fato constitutivo do seu direito cabe ao contribuinte/pleiteante, portanto, apresentar ao Fisco os elementos de prova do crédito pretendido, sob pena de não ter reconhecido o direito alegado e indeferido o seu pleito. Nesse sentido, tem-se o art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e

II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

Conclui-se então que em qualquer dos tipos de repetição é ônus do contribuinte/pleiteante a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Assim é que, tendo em conta que o reconhecimento pelo Fisco do direito alegado pelo contribuinte está condicionado à verificação da exatidão das informações por este produzidas durante o procedimento fiscal, cabe à autoridade fiscal competente negar o direito, total ou parcialmente, caso verifique que os documentos e informações não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito pretendido, ou entendendo que o crédito inexistente, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadrarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas.

Neste caso, cabe ao contribuinte, em sua defesa ao crédito, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito pretendido. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando que entende possuir o direito ao crédito em relação a um ou outro tipo de despesa ou gasto; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que alega, identificando, dentre as operações glosadas, aquelas que entende que lhe dariam origem, comprovando sua legitimidade e demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Isso posto, em se tratando de créditos decorrentes de operações de aquisição de insumos, é da contribuinte/pleiteante comprovar a efetiva ocorrência dessas operações, na forma em que constam das notas fiscais e escrituração contábil. Assim é que se tornam inócuos todos os argumentos aventados na manifestação de inconformidade que não se prestem a esse fim.

Em relação à responsabilidade por atos dos fornecedores, observe-se que a Recorrente apresentou uma leitura distorcida dos fatos narrados pela Fiscalização, pois não lhe foi imputada responsabilidade por atos de terceiros.

A Fiscalização através da relação dos pagamentos discriminando datas e valores visou demonstrar a existência de um procedimento pré-acordado entre os fornecedores e a interessada, que teria facilitado a contabilização superfaturada da aquisição de insumos, questão que será analisada mais adiante. Da mesma forma, a Operação Isaías foi citada como demonstração da proximidade entre a Interessada e seus fornecedores. Não se trata, portanto, de elementos diretos de prova, mas de elementos subsidiários sobre a realidade extra-contábil das operações.

Quanto às operações de aquisição, a Interessada alegou inexistirem irregularidades nas notas fiscais e seus registros, pois apenas o registro de pagamentos estaria incorreto. Aduz que as cópias dos livros de entrada demonstram que todas as notas fiscais de aquisição de madeira foram devidamente registradas e o Livro de inventário, por sua vez, confirma o saldo anual de madeiras da empresa.

Sobre isso, não se discute que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 923 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999).

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.

De fato, pelo exame das notas fiscais poder-se-ia considerar que houve aquisições de matérias-primas em número consistente com a produção. Entretanto, a confirmação de que os pagamentos foram efetuados da forma como escriturada está vinculada também à prova de que a operação ocorreu como registrada.

Como se trata da questão de aquisições de insumos, para efeito da apuração da base de cálculo do crédito, é da essência do direito a prova de seu regular pagamento. E é por isso que as questões levantadas no TVF referirem-se à realidade dos pagamentos, cuja comprovação é fundamental para o reconhecimento do direito ao crédito presumido.

Dessa forma, o que resta a saber para concluir se a Interessada tem ou não direito ao crédito pleiteado é se os pagamentos de fato ocorreram ou se tratou de registros fraudulentos.

Em sua defesa alega a interessada, que o total dos valores registrados na contabilidade, em relação a cada fornecedor, estaria correto, tendo se equivocado apenas quanto à forma do registro. Ademais, esclareceu que, devido a diversas circunstâncias, os pagamentos eram efetuados aos maiores fornecedores, que os repassavam, quando as aquisições eram efetuadas de outros fornecedores.

Inicialmente, é importante ressaltar que a Fiscalização não apurou pagamentos a “parceiros” mas a outras moldureiras do grupo. Informa a Autoridade Fiscal que os adiantamentos a fornecedores de madeira foram realizados em sua maior parte por intermédio de cheques nominiais às próprias moldureiras (Catarinense, Moldurarte, Effting, Incomarte), ao invés de serem emitidos nominiais as fornecedoras de madeira (como era de se esperar, e que seria mais plausível). Segundo o contador da empresa, *“esses cheques eram transformados em moeda corrente, para que fossem assim repassados aos fornecedores, ‘em mãos’”*

Em relação aos cheques, há que se dizer que, no caso em questão, carece de plausibilidade a prática de emissão de cheques para saque em caixa e pagamento em dinheiro a fornecedores situados em outros Estados. Da mesma forma, não é factível que cheques de adiantamento a fornecedores deixassem de ser emitidos diretamente aos fornecedores, mas sim, transformados em dinheiro (descontados pelas “Moldureiras” na boca do caixa), para depois então supostamente serem pagos em numerário ou depositados nas contas dos fornecedores.

Também não faz sentido a explicação dada pela Interessada quanto aos adiantamentos, uma vez que pressuporia que altíssimos valores em espécie seriam entregues, sem garantia, a certos fornecedores, que efetuariam a devolução, quando as aquisições fossem feitas de outros fornecedores, sem se ter controle ou registro de como tais operações ocorreram.

Ademais, a Fiscalização também esclareceu que o montante dos adiantamentos era muito superior ao que seria esperado, pois não havia quitação completa do compromisso de fornecer madeira paga antecipadamente. Vários fornecedores nunca entregaram as madeiras compradas e nem devolveram os adiantamentos, equivalentes a milhões de Reais, mas continuavam a receber os tais adiantamentos, inclusive até a data de encerramento da ação fiscal em 2010.

E ainda que: os adiantamentos eram reduzidos, “*supostamente pelos mesmo fornecedores adiantados*”, a título de “*devolução de adiantamentos realizados a maior*”, muitas vezes na mesma data do próprio adiantamento; as devoluções, ao contrário dos adiantamentos, seriam efetuadas por transações bancárias e não em moeda corrente.

Após verificar tais fatos, a Fiscalização efetuou diligência junto às madeiras e identificou não haver registros dos adiantamentos na maioria dos casos. Além disso, na análise por amostragem das fichas de caixa, a Fiscalização identificou procedimentos de saque e depósito de numerário concomitantes, até mesmo na conta de uma mesma moldureira. Assim, esta operação, que visava simular o registro contábil, foi verificada de maneira irrefutável pela Fiscalização.

Houve, ainda, a prática de registrar adiantamento para um fornecedor e efetuar o pagamento a terceiro, inclusive familiares dos sócios da empresa, como verificou a fiscalização em seu termo.

Por fim, houve casos em que os valores pagos eram inferiores aos contabilizados, especialmente em relação às operações com a Madecamp.

Essas operações foram identificadas especificamente pela Fiscalização e vinculadas a operações bancárias que demonstraram o uso de vários procedimentos bancários, os quais constam reproduzidos no relatório deste, com a finalidade de justificar os valores registrados contabilmente.

Observe-se que, apesar de a Fiscalização ter descrito com demonstrativos como eram efetuadas as operações bancárias, a Interessada não justificou em sua manifestação de inconformidade nenhum dos exemplos especificamente citados pela Fiscalização.

Tais práticas não correspondem ao que foi alegado genericamente pela Interessada em sua manifestação de inconformidade e afastam por completo a certeza na legitimidade dos créditos pleiteados.

Diante do exposto, mantém-se a glosa.

Em sua defesa, o contribuinte apresenta as seguintes razões recursais:

DO DIREITO DA CATARINENSE À FRUIÇÃO DO CRÉDITO DE PIS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE MADEIRA NO 2º TRIMESTRE/2006 – AQUISIÇÕES DE INSUMOS E PAGAMENTOS EFETIVAMENTE REALIZADOS – POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO PLEITEADO:

De acordo com o acórdão recorrido, a CATARINENSE não teria logrado Êxito em comprovar os 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 ressarcidos”. A ilação não merece guarida.

Conforme dispõe o art. 3º, § 3º, II da Lei nº 10.637/2002 os contribuintes da sistemática não-cumulativa do PIS fazem jus ao aproveitamento de créditos calculados sobre custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Confira-se a redação do citado dispositivo:

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

...

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

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

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

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Portanto, para o efetivo aproveitamento do direito creditório basta ao contribuinte provar que incorreu, pagou ou creditou os custos e as despesas referidas no dispositivo legal.

Nesse sentido, as notas fiscais juntadas por amostragem com os carimbos dos postos de fiscalização, as respectivas duplicatas quitadas e os demais documentos acostados aos autos provam que, de fato e de direito, a CATARINENSE adquiriu e pagou diversos tipos de madeiras (fls. 596 a 617).

As aquisições realizadas pela Catarinense são legítimas, pois foram efetuadas a preço de mercado, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

Eventuais aquisições em montantes um pouco superiores à pauta fiscal, como ocorreu nas operações acima listadas não levam à conclusão de que tenha havido superfaturamento. Isso é mera conjuntura do mercado.

Aliás, a fiscalização apenas aventa uma suposta supervaloração das compras, mas em nenhum momento apontou um só parâmetro ou fato concreto que pudesse levar à conclusão e à comprovação de superfaturamento.

No trimestre correspondente ao crédito glosado a empresa vendeu 1.463.592,79 metros lineares de varetas de madeira para moldura (corresponde a R\$ 5.717.788,19 - fls. 529 a 592) o que comprova a necessidade de aquisição de uma grande quantidade de matéria-prima (madeira):

(...)

Como se vê do quadro acima, a CATARINENSE não só adquiriu a madeira, como esta ingressou no seu estoque, foi industrializada e revendida como varetas de madeira para moldura tanto no mercado interno como no mercado externo.

Além do mais, não se tem notícias de que quaisquer das notas fiscais de aquisição de madeiras da CATARINENSE tenham sido declaradas inidôneas. Conforme o Termo de verificação no inquérito policial instaurado contra a MADECAMP, somente foi declarada a inidoneidade do ATPF's expedidos pelo IBAMA e de responsabilidade das madeiras, mas não os seus documentos fiscais:

(...) além daquelas suspeitas levantadas no inquérito policial 4412003, que tinham como objetivo principal, apurar apenas falsidades ideológicas em documentos do IBAMA - ATPF's.

De fato, as autoridades fiscais podem ter apurado o corte ilegal da madeira. Nada 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 Catarinense não tem o condão de infirmar o direito aos créditos assegurados a ela, que de boa-fé 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. Nesse sentido destaca-se o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - ICMS - CREDITAMENTO - INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS - VERIFICAÇÃO.

A obrigação de se verificar a inidoneidade de documentos e de regularidade da empresa é do fisco e não do contribuinte. O ato declaratório de inidoneidade só produz efeitos a partir de sua publicação. Recurso provido.¹ Não se pode permitir, no caso, que o Fisco levianamente afirme que a empresa com seu desleixo contábil tenha contribuído para que terceiro praticasse um crime contra a ordem tributária.

A irregularidade contábil atribuída à CATARINENSE não se deu no vínculo obrigacional consistente no contrato de aquisição da matéria-prima, documentado pelas notas fiscais.

A irregularidade contábil se deu no registro do pagamento dos fornecedores, como está claramente demonstrado no próprio relatório fiscal. O pagamento é apenas a satisfação da prestação. É o modo como o devedor extingue a obrigação decorrente da compra do insumo.

Distingue-se o adimplemento da obrigação da satisfação do crédito. Ao credor interessa a satisfação do crédito, que pode ser cumprida diretamente pelo próprio devedor (adimplemento) como por terceiro (representante comercial, pessoa natural ou qualquer outro interessado).

As cópias dos Livros de Entrada (livros fiscais) demonstram que todas as notas fiscais de aquisição de madeira foram devidamente registradas (fls. 697 a 945). O Livro de Inventário, por sua vez, confirma o saldo anual de madeiras da empresa (fls. 947 a 1082).

Além da legítima aquisição de matéria prima, do seu ingresso e industrialização no estabelecimento da empresa, a CATARINENSE também efetuou todos os pagamentos aos seus fornecedores.

Firmando a exatidão da alegação, em consulta das ações judiciais em nome da empresa no sítio eletrônico da Justiça Estadual de Santa Catarina, verifica-se que não há nenhuma ação de cobrança contra a CATARINENSE na Comarca de Braço do Norte (fls. 1084 e 1085).

O fato de haver algumas inconsistências na contabilidade, não infirma o que se quer comprovar, que é o efetivo recebimento das mercadorias adquiridas. Não houve a demonstração de uma só omissão de entradas demonstrada ou comprovada pelo Fisco. Inclusive, as inconsistências na contabilidade já estão sendo corrigidas.

E o Fisco, de posse dos documentos fiscais que documentaram as aquisições de matéria-prima, estava, como ainda está, rigorosamente habilitado a verificar a legalidade da operação na outra ponta: nos madeireiros.

Por isso, totalmente falaciosa a afirmação de que a Catarinense teria supostamente contribuído para as fraudes cometidas (e provadas) pelas madeireiras, ao manter uma escrituração contábil deficiente dos pagamentos relativos à aquisição da madeira.

Como se vê da digressão supra, a CATARINENSE 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 (fls. 596 a 628) e pagou por essas mercadorias o valor de mercado (fls. 1084 e 1085); (b) Os registros dos Livros Fiscais (Livros de Entrada) permitem a apuração dos créditos,

corretamente, sem prejudicar o Fisco e nem beneficiar a CATARINENSE (fls. 697 a 945).

Além disso, o art. 82, parágrafo único, da Lei nº 9.430/1996 estabelece que não se pode presumir a má-fé do adquirente quando houver prova do ingresso da mercadoria e do respectivo pagamento (como no caso):

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Na hipótese dos autos, restou perfeitamente demonstrado o recebimento das mercadorias e a satisfação do preço (crédito), estando assim preenchidos os requisitos para o aproveitamento dos créditos de PIS. A cobrança dos tributos devidos pelas Madeireiras (fornecedores de matéria-prima) é dever do Fisco.

Corroborando a tese esposada pela Recorrente, no Recurso nº 229.411 o 2º Conselho de Contribuintes decidiu que:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO (LEI Nº 9.363/96). NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. PERDA DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS. ART. 59 DA LEI Nº 9.069/95. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA. Restando comprovado nos autos que a empresa agiu sem dolo, como terceiro de boa-fé, não há como se imputar a ela o cometimento de crime contra a ordem tributária, nem se impor a perda de incentivos fiscais, com base no art. 59 da Lei nº 9.069/95. Recurso provido. 2 Também foi pacificado pelos Ministros da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento representativo de controvérsia (rito do antigo art. 543-C do CPC/1973), que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé se comprovar a veracidade da compra e venda efetuada.

Esse raciocínio (que deve ser aqui reproduzido, por força do contido no art. 62, § 2º da Portaria/MF nº 343/2015) autoriza o aproveitamento de incentivos fiscais. Por oportuno, transcreve-se a ementa do julgado:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira,

Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que:

"(..) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes. " 4. A boa-fé ao adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.3 E sendo o STJ o intérprete máximo da Legislação Federal, não haverá como se furta a aplicação desse entendimento na presente questão (art. 62, § 2º da Portaria/MF 343/2015).

Por fim, caso a empresa não pudesse utilizar os créditos decorrentes das aquisições de matéria-prima das empresas MADECAMP, CSS e B.A. de Abreu ME, o que se admite apenas para argumentar, deveriam ser desconsideradas somente tais notas (e não todas as aquisições do período). É bom notar que no 2º trimestre/2006 somente 19,62% das madeiras foram adquiridas da empresa CSS, consoante Livro de Registro de Entradas (fls. 697 a 945).

O quadro abaixo resume as aquisições de madeira pela CATARINENSE no período da apuração dos créditos de PIS, comprovando tal circunstância:

(...).

Dessa forma, a CATARINENSE tem direito ao desconto do crédito de PIS nas aquisições de madeira para utilização no processo produtivo, merecendo reforma o acórdão recorrido, inclusive para que sejam homologadas as compensações vinculadas ao crédito.

Ao analisar o caso, 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 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 apta 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.

Por oportuno, importa mencionar que, em outros processos deste mesmo contribuinte, em que a mesma questão foi analisada, o CARF já teve a oportunidade de se manifestar, tendo decidido pela impossibilidade do direito ao creditamento. É o que se extrai dos acórdãos nº 3402-002.729, 3402.002.730, 3402.002.731, 3402.002.732, 3402.002.733 e 3402.002.734.

2. Da glosa relacionada às aquisições de combustíveis

Já quanto a este item, assim se manifestou a DRJ:

3 Combustível

Contra a glosa de aquisições de combustíveis - notas com Cfp 1653 e 2653 - a Recorrente alega 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.

Para a análise da questão, importa que se tenha em conta o que comanda a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas acerca do creditamento de valores relativos à aquisição de combustíveis e lubrificantes.

A Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, assim estabelece em seu inciso II do artigo 3º (com a redação dada pelo artigo 25 da Lei nº 10.684/2003):

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 nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

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

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

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

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. [...] (grifou-se)

Tais disposições foram parcialmente modificadas pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, abaixo transcrito. Contudo, verifica-se que não trouxe modificações no que tange à parte que leva ao entendimento de que o legislador elegeu como base de cálculo, para a apuração do crédito, o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda:

Art. 37. Os arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 5ºA e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 3º

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 O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. [...] (grifou-se)

Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Cofins, o legislador estendeu a possibilidade de creditamento em relação à aquisição de combustíveis e lubrificantes para esta contribuição, nos seguintes termos:

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

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

Pois bem, diante deste quadro, infere-se que a legislação posta expressamente permite o creditamento de valores relativos a combustíveis e lubrificantes “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Em outras palavras, diante dos dispositivos transcritos, tem-se que: (a) combustíveis e lubrificantes podem ser considerados como insumos no âmbito da legislação do PIS e da Cofins; e (b) como insumo, só se pode ter aqueles 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”.

Neste contexto, a aquisição de combustível somente gera crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se o combustível for utilizado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. O combustível adquirido que não seja aplicado ou consumido no processo produtivo - como o utilizado em máquinas, equipamentos e veículos para transporte/manuseio de matéria-prima e/ou produtos acabados - caracteriza-se como despesa operacional, entretanto, não há previsão legal para geração de crédito das contribuições.

Diante disso, mantém-se a glosa das aquisições de combustível “utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (madeiras) adquiridas”.

Como se vê, a DRJ entendeu por manter a glosa quanto à tal item sob o fundamento de que o direito creditório só existiria na medida em que o combustível seja utilizado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

A análise dos presente caso, portanto, perpassa pela definição do conceito de insumos para fins de incidência do PIS.

No caso do PIS, o art. 3º da Lei nº 10.637/2002 assim dispõe:

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

(...)

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

No que tange à referida alínea II, que trata da tomada de créditos no caso de insumos, é cediço que, por muito tempo, este Colegiado enfrentou a discussão sob a ótica de qual seria a interpretação mais adequada (com respaldo na legislação do IPI e do IR, por exemplo), ou ainda conferindo uma interpretação própria com base na legislação do PIS e da COFINS (construção realizada por meio de julgados do CARF).

Nos termos dos julgados até então proferidos por este Conselho, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduzia uma posição “intermediária” construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço utilizado como insumo e a atividade empresarial desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade à atividade desempenhada pela empresa, direta ou indiretamente.

A matéria, então, repleta de controvérsias e complexidades, veio a ser analisada pelo STJ em sede de recursos repetitivos. A partir da decisão prolatada no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, cujo trecho da ementa mais relevante encontra-se transcrito a seguir, fica este Conselho vinculado à aplicação do conceito de insumo ali definido, por força do já referido art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF.

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. (grifado)

Para que melhor se compreenda o conceito acima posto, transcrevo abaixo as razões de decidir, extraídas do voto da Ministra Regina Helena Costa e adotadas pelo Ministro Relator como razão de decidir:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o 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**.

Por sua vez, a **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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

.....
Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, **casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa**.(grifado)

Ou seja, tem-se que o conceito de insumo a ser adotado por este Colegiado deverá se pautar em um dos dois critérios acima postos, quais sejam: i) essencialidade, assim considerada pela sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerada por sua importância ou, mesmo quando não seja essencial, por integrar o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Nesse contexto, o que importa para fins de apropriação de crédito, portanto, é se o custo ou a despesa são essenciais/relevantes ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. Ou seja, torna-se necessária a análise casuística de cada uma das rubricas cujas glosas foram realizadas pela fiscalização, para fins de identificar se estas se amoldam aos critérios acima dispostos.

E, no caso específico aqui analisado, a Recorrente defende que o combustível faz parte do custo de aquisição de suas matérias-primas, devendo ser considerado como insumo,

visto que “é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (madeiras) adquiridas principalmente na região norte do Brasil”. Neste ponto, concordo.

Em tal caso, entendo que tais despesas são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, pois não há como a Recorrente realizar a sua produção industrial sem que as matérias-primas cheguem na indústria. Como se não bastasse, especificamente no que tange ao combustível, vê-se que esta despesa encontra previsão expressa no próprio inciso II, o qual assim dispõe:

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

(...)

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

Voto, portanto, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente neste ponto.

3. Da conclusão

Com fulcro nas razões supra expedidas, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente no presente caso, tão somente para fins de reverter a glosa no que concerne à aquisição de combustíveis.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Com a devida vênia, divirjo da conselheira relatora apenas em relação ao item 2) Da glosa relacionada às aquisições de combustíveis.

Em relação ao primeiro item, aquisição de combustível para o transporte de madeira (matéria-prima) até a fábrica, entendo que se trata de despesa que não se enquadra no conceito de insumo, nos termos em que desenvolvido no julgamento do recurso repetitivo pelo STJ.

Relembrando os termos da decisão, tem-se por essencial aquele item do qual o produto dependa intrínseca e fundamentalmente. Ainda, considera-se insumo o item/gasto que constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Pelo critério de relevância, considera-se insumo o item que, embora não indispensável à elaboração do próprio produto, integre o processo de produção.

Me parece que o debate exaustivo a que esta matéria vem sido submetida nos faz esquecer de uma questão bastante simples, basilar: que não existe insumo dissociado de produção. É razoável supor que todos os dispêndios de uma indústria são necessários para que ela desenvolva sua atividade empresarial, mas nem todo gasto se relaciona diretamente com a produção de bens. A decisão do STJ se presta a interpretar o texto legal, não a suplantá-lo.

Por certo que combustível pode ser insumo, por definição legal, mas essa aferição deve ser feita caso a caso, a depender do momento e da forma de utilização deste item. No caso em tela, entendo descabido.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao creditamento da despesa relacionada à aquisição de combustíveis utilizados no transporte da matéria-prima até a indústria.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard