



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.003497/2009-71
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3002-001.524 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 15 de outubro de 2020
Recorrente INDÚSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 NÃO-CUMULATIVO. 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.

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA NÃO CONSIDERADA INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados preponderantemente para transporte de madeira, que não foi considerada insumo, por decorrência, também não podem dar direito ao creditamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro (relatora) e Sabrina Coutinho Barbosa que davam provimento parcial para reverter as glosas da aquisição de combustíveis. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves, Sabrina Coutinho Barbosa, e Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão da DRJ:

Relatório

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 26070.54600.270709.1.5.08-71, vinculado às receitas de exportação, referente ao 1º trimestre de 2006. Vinculadas a este PER foram apresentadas as Declarações de Compensação.

Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento indeferido e as compensações a ele vinculadas não homologadas.

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 n.º 03/2001, juntados às fls. 63 a 181 (trazidos dos autos do processo

administrativo n.º 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), constatava-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

O primeiro tipo de fraude, foi identificado no Bradesco e, em geral, envolvia duas ou mais Moldureiras ao 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: 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 !!!**

[...]

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 Isaias). 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 madeiras, 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 n.º 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 n.º 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 idoneidade 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.

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.

É o relatório.

A Quarta Turma da DRJ/FNS proferiu acórdão nº 07-40.811, em 11 de outubro de 2017 (e-fls. 949/964), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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.

A recorrente foi notificada em 09 de novembro de 2017 (e-fl. 987), e interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 973/991), no apenas repisa os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Além disso atende aos requisitos previstos no artigo 23-B, apto, portanto, ao julgamento pelas Turmas Extraordinárias.

A controvérsia cinge-se em três pilares argumentativos, quanto ao pleito do contribuinte: i) crédito oriundo de aquisição de madeira; ii) crédito oriundo de peças de reposição e serviços de manutenção; e iii) crédito oriundo de combustível utilizado para transporte de matéria-prima.

Tratarei em partes.

Do crédito de Cofins sobre as aquisições de madeira

Nesse ponto, embasada pelo artigo 50, parágrafo 1º, da Lei 9.784, adoto como razões de decidir, aquelas trazidas pela decisão da DRJ:

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 referente 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 n.º 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 extracontábil 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.

Por tais razões, não é devido o direito creditório ao contribuinte quanto à aquisição de madeira.

Do crédito de Cofins sobre peças de reposição e serviços de manutenção

Quanto ao presente pleito, a autoridade fiscal, ao interpretar a IN SRF n.º 404/2004, entendeu que os produtos e serviços adquiridos pela contribuinte com CFOP 1556, 2556 e 1933 e 2933, não se enquadram no conceito de insumos.

Já a recorrente alega que, conforme orientações emitidas pela RFB (Soluções de Consulta), a glosa dos créditos apurados sobre as aquisições de peças de reposição e serviços de manutenção não deve prosperar, uma vez que tais produtos e serviços de manutenção foram utilizados ou consumidos em máquinas e equipamentos de sua linha de produção.

Para dirimir a controvérsia, destaco a Solução de Divergência n.º 35, de 29 de setembro de 2008:

Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas

ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado.

Bem como, no mesmo sentido, a Solução de Divergência n.º 14, de 31 de outubro de 2007, dispõe:

Logo, os serviços de manutenção realizados em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo podem ser enquadrados como serviços aplicados ou consumidos na atividade de prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, subsumindo-se, assim, no conceito de insumo.

Cabe ressaltar que todos os demais requisitos normativos e legais deverão ser atendidos para gerar direito aos créditos, a exemplo da exigência de que os serviços de manutenção sejam prestados por pessoa jurídica (art. 3º, § 3º, I) e que estejam sujeitos ao pagamento da contribuição (art. 3º, § 2º, II) – (Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003).

Vê-se que, pelos entendimentos esposados, não há que se falar em manutenção da glosa do crédito tributário aqui discutido, e entendo, em convergência com a decisão proferida pela DRJ, considerando que as aquisições de produtos para isso e consumo, com CFOP 1556 e 2556, e os serviços com CFOP 1933 e 2933, não se enquadram no conceito de insumos.

Do crédito de combustíveis

Quanto ao pleito do crédito oriundo de aquisição de combustíveis, entendeu a DRJ:

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.

Noutro passo, afirma o contribuinte – em sede de manifestação de inconformidade e recurso voluntário:

Conforme comprovado, o referido combustível é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas adquiridas principalmente na região norte do Brasil. O valor do combustível é incorporado ao custo da matéria-prima adquirida.

Considerando que o combustível pleiteado diz respeito ao transporte de matéria-prima, destaco as considerações que entendo plausíveis e aplicáveis às razões de decidir do presente caso, do Parecer Normativo COST/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018:

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

(...)

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos 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, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: 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; etc.

Nesse sentido, entende também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através dos acórdãos 9303-009.343, 9303-009.346 e 9303.009.340, de modo que, encampo respectivo posicionamento pelas razões acima expostas, para garantir ao recorrente o aproveitamento de créditos oriundos da aquisição de combustíveis para transporte de matéria-prima.

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para manutenção da glosa dos créditos referente apenas à aquisição de madeira.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves – Redator designado.

Em que pese o voto proferido pela eminente Relatora, data venia, divirjo quanto a possibilidade de aceitação dos combustíveis e lubrificantes utilizados preponderantemente para o transporte de madeira como insumos aptos a gerarem crédito na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS e, por conseguinte, da sua avaliação meritosa.

Justamente por concordar com a Relatora sobre a impossibilidade das madeiras adquiridas serem consideradas insumos, por decorrência lógica, os combustíveis utilizados no transporte dessas madeiras também não podem gerar crédito.

Por oportuno, repisemos os termos do voto condutor do Acórdão recorrido que, em síntese, explica o porquê das referidas glosas, transcreve-se o seguinte excerto:

“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.”

(grifo nosso)

Logo, deve-se manter as glosas de combustíveis e lubrificantes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves