



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.001534/2008-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.596 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente MADEPAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/03/2007

RAZÕES COMPLEMENTARES AO RECURSO. INTEMPESTIVIDADE

Por serem intempestivos, desconsidero os pleitos adicionais constantes das razões finais apresentadas, nos termos dos artigos 17 e 33, do Decreto nº 70.235/72.

JUNTADA DOCUMENTOS. FASE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.

Apenas é admitida juntada de documentos posteriormente à apresentação de Impugnação, nas hipóteses previstas no §4º, do artigo 16, do Decreto 70.235/72. Não demonstrada a ocorrência de uma daquelas hipóteses, não há como se conhecer prova juntada aos autos posteriormente.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Nesse contexto, não cabe a conversão do julgamento em diligência para se atender tal pedido, eis que já se operou a preclusão probatória (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III e §4º) e o deferimento ensejaria ofensa aos princípios da legalidade, do dever de colaboração dos contribuintes e da duração razoável do processo.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DA MATÉRIA-PRIMA DO LOCAL DE EXTRAÇÃO AO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA DENTRO DO

PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO ATÉ O PORTO PARA EMBARQUE AO EXTERIOR. DIREITO AO CRÉDITO.

As indústrias podem constituir créditos da Cofins pela sistemática não cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte da matéria-prima da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação interna e do produto acabado até o porto para embarque ao exterior.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. POSSIBILIDADE.

Dentro do critério da essencialidade, os Equipamentos de Proteção Individual EPI são considerados insumos quando utilizados pelos empregados que trabalham na linha de produção. A indumentária imposta pelo Poder Público na Indústria e Comércio de Madeiras e deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção de portas, e, portanto, pode ser abatida no cálculo do referido tributo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. MATÉRIA-PRIMA. COMPRA DE MADEIRA DE PINUS EM PÉ. ENTREGA FUTURA. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

A existência de contratos de compra de madeiras de área de reflorestamento firmados com empresas controladoras, seguida da emissão de nota fiscal de transferência, emitida pela própria interessada para si mesma, bem como as guias do recolhimento da Cofins efetuada pelas vendedoras, por si só, não comprovam a efetiva aquisição das matérias-primas.

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Gera direito ao desconto de crédito as despesas com peças de reposição, não incluídas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas que fazem parte do processo produtivo da empresa. Solução de Divergência COSIT nº 35/08.

FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a crédito da Cofins não-cumulativa o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. ENCARGOS DIVERSOS CONSTANTES DA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.

Não se caracterizam como insumos geradores de crédito da não cumulatividade da Cofins os diversos encargos constantes da fatura de energia elétrica como juros, multas, tributos e doações.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. VINCULAÇÃO A PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.

O artigo 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/2003 autoriza a apuração de crédito da COFINS relativos ao ativo imobilizado, vinculando o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado a seu uso na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte da matéria-prima da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação interna e do produto acabado até o porto; com materiais de segurança – EPI; com às despesas com peças de reposição de máquinas e equipamentos; com correias transportadoras; com rebolos; com rolamentos das máquinas; com esteiras; com anéis de vedação; com válvulas; com filtros de ar; com o valor do frete relativo ao transporte das correias adquiridas para utilização nas máquinas e equipamentos utilizados na fabricação; e sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado referentes a: trilhos transferes, esteiras transportadoras, carro transferidor, rolo transportador, pista de rodetes, esmeril monofásico, motor de avanço, motor elétrico de indução, terminais de vídeos (cronômetros, painéis eletrônicos e terminais de vídeo/teclado/mouse/twinycli), exaustores, sistema de exaustão de sistema de ar, tanques de cozimento, lixadeiras e otimizadoras elétricas.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento do montante de R\$416.198,98, referente a créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não-cumulativa, decorrentes das operações da interessada com o mercado externo, relativos ao primeiro trimestre de 2007.

Na apreciação do pleito - Despacho Decisório nº 373/2008, às folhas 551 a 564, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lages/SC por reconhecer parcialmente o direito creditório postulado, ao considerar o valor de R\$ 319.428,58 como o saldo dos créditos da Cofins não-cumulativa, passível de ressarcimento - mercado externo – ao final do primeiro trimestre de 2007, após a dedução da contribuição apurada no mesmo trimestre.

O deferimento apenas parcial do direito creditório, conforme Despacho Decisório, deu-se em virtude da glosa dos seguintes créditos apurados pela contribuinte:

(a) bens utilizados como insumos:

- não integram o custo dos insumos adquiridos os valores correspondentes ao Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI;
- a aquisição de partes ou peças de reposição do parque fabril e a manutenção de dispositivos de transporte interno de produtos não correspondem a insumos do processo produtivo da contribuinte;
- os equipamentos de proteção individual - EPI e uniformes profissionais adquiridos não podem ser considerados insumos;
- as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados exclusivamente no transporte de insumos, produtos e pessoal, bem como o consumo de graxa e parafina, não geram créditos;
- a falta de comprovação das operações de aquisição/transferência de matéria-prima (pinus em pé) para industrialização - CFOP 1.151, uma vez que transferências de saldos contábeis não são sujeitas à tributação das contribuições. Indagada sobre as operações, a contribuinte apresentou contrato de fornecimento, relativa à compra para recebimento futuro, no qual consta que (i) a pessoa jurídica fornecedora de insumos detém significativa participação societária na contribuinte; (ii) a cláusula terceira prevê pagamentos no ano de 2006, quando a assinatura do contrato é de 10 de janeiro de 2007 e (iii) a forma de pagamento do fornecimento do insumo representa uma operação de integralização de capital mediante transferência de saldos de contas contábeis (conforme Termo de Homologação e Conversão de Pagamento em AFAC);

(b) serviços utilizados como insumos:

- parte dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, a partir da declaração da contribuinte, referem-se a transporte de bens que não são considerados insumos;

Neste item ressalta a autoridade fiscal que identificou o registro de aluguel de máquinas na linha própria de aquisição de serviços, mas esclarece que tal fato não impede a apuração de créditos.

(c) despesas de energia elétrica:

- não se caracterizam como consumo de energia elétrica nos estabelecimentos os valores pagos relativos a multas, juros, parcelamentos, tributos não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos feitos a terceiros, ainda que cobrados na própria fatura de energia elétrica;

(d) despesas de armazenagem e frete na operação de venda:

- nenhum ajuste se faz necessário em relação a este item;

(e) encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado:

- bens não utilizados diretamente na produção, considerando as informações prestadas pela contribuinte e a natureza dos equipamentos, não se pode garantir que representam bens utilizados diretamente na produção ou se fazem parte de estoques de partes e peças utilizadas na composição de outros bens do ativo imobilizado;

(f) participação percentual das receitas de exportação:

- foram identificadas receitas financeiras e não-operacionais reconhecidas pela contribuinte que não haviam sido informadas no Dacon, as quais modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo em relação ao total das receitas auferidas pela contribuinte;

Inconformada com o não deferimento integral de seu pleito, encaminhou a contribuinte a manifestação de inconformidade às folhas 580 a 599, na qual, após a descrição dos fatos, solicita o restabelecimento integral do crédito pleiteado.

A contribuinte, inicialmente, tece diversas considerações acerca do conceito de insumo. Por conseguinte, fundamenta no item denominado Bens utilizados como insumo que:

(a) diferente do que afirma a autoridade fiscal, O IPI foi deduzido da base de cálculo dos créditos;

(b) bens que sofrem desgaste no processo produtivo - peças de consumo ou reposição destinadas à manutenção do parque fabril e a manutenção de dispositivos de transporte interno de produtos elaborados e em elaboração, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação devem compor a base de cálculo dos créditos;

(c) equipamentos de proteção individual e uniformes profissionais – São bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços (usados pelo pessoal da produção), não incluídos no ativo imobilizado, e materiais compreendidos como materiais de segurança e, portanto, devem compor a base de cálculo dos créditos;

(d) combustíveis e lubrificantes - são bens aplicados ou Consumidos na prestação de serviços, não incluídos no ativo imobilizado. Afirma que as aquisições de combustíveis e lubrificantes, utilizados no transporte de pessoal da fábrica e das pessoas que são deslocadas diariamente até o local da extração da floresta (toras para a serraria) ou consumidos no parque fabril com empilhadeiras, caminhões e tratores, se prestam a geração de créditos;

(e) matéria-prima - toras - os reflorestamentos são adquiridos por contrato de pessoas jurídicas (ligadas ou não) e seu valor é pago segundo negociação prévia estabelecida neste contrato; a emissão de notas fiscais para transferência da área de reflorestamento rural até o parque fabril é determinada conforme a necessidade de matéria-prima para produção, portanto, o pagamento não coincide com o corte e a extração das árvores, por serem independentes entre si. Explica a contribuinte:

A reclamante tem a sua disposição alguns critérios para efetuar o crédito da contribuição: (i) pelo contrato - COMPRA - lançá-lo no estoque e aproveitar o crédito de imediato neste momento e ou (ii) quando corta as árvores com transferência do reflorestamento até o parque fabril - CONSUMO •- quando a mercadoria (toras) entrou no processo produtivo, ou seja o custo acompanha receita. O agente fiscal divagou e criou um terceiro método: pagamento do contrato x abate e transferência das árvores para o parque fabril, ou seja. pagamento acompanha o corte.

Sob o título Serviços utilizados como insumos (item 2), a contribuinte alega que a legislação permite apuração de critérios com base nas aquisições de serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços de frete de bens não considerados insumos e locação de máquinas como custos incorridos no mês.

No tópico denominado Custos de energia elétrica como insumo, a contribuinte alega que a autoridade fiscal glosou valores que estão especificados na lei -energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Sob o título Despesas de armazenagem e frete nas operações de venda, a contribuinte concorda com a conclusão da autoridade fiscal.

No tópico Encargos de depreciação do ativo imobilizado, a contribuinte tece diversas considerações acerca da legislação e, por fim, alega que (a) o fornecedor do exterior não tem CNPJ; (b) os terminais de vídeo estão ligados a máquinas de produção e, portanto, são partes integrantes delas; (c) o cronômetro que controla o tempo de processo das máquinas de produção está ligado diretamente à produção. A contribuinte afirma que junta aos autos cópia de todas as notas fiscais onde se pode ver o fornecedor, nota fiscal, valor, data da emissão, descrição do bem.

No último tópico das contestações - Participação percentual das receitas de exportação, a contribuinte requer o ajuste do percentual de exportação para os percentuais utilizados no Dacon, em virtude dos valores subtraídos pela autoridade fiscal.

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade, a 4ª Turma da DRJ de Florianópolis exarou o Acórdão 07-20.811, de 20 DE AGOSTO DE 2010 (fls. 649/679), que, por unanimidade de votos, julgou-a procedente em parte, assim emendado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IPI A RECUPERAR. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI a recuperar não compõe a base de cálculo dos créditos das contribuições não-cumulativas. Na falta de provas, deve-se cancelar a glosa promovida sob o fundamento de que o contribuinte incluiu o IPI na base de cálculo dos créditos.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INSUMOS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As partes e peças adquiridas para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO. SEM PREVISÃO LEGAL DE CREDITAMENTO.

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA PARA RECEBIMENTO FUTURO. INSUMOS. MOMENTO DA APROPRIAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO.

Nas operações de compra para recebimento futuro, o creditamento relativo à aquisição de insumos deve ser efetivado quando da entrega das mercadorias no estabelecimento do adquirente. Neste caso, a comprovação da aquisição de insumos se dá em dois momentos distintos: (a) quando da compra dos bens a serem utilizados como insumos no processo produtivo e (b) quando da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente a aquisição de serviços efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de produtos destinados à venda gera direito de créditos da não cumulatividade.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls.490/1539, insurgindo-se: (a) preliminarmente discorre sobre a ofensa ao princípio da verdade real e ampla defesa, diante da desconsideração dos documentos apresentados; (b) requer a reforma do despacho decisório em face do erro de cálculo quanto às entradas efetuadas no CFOP 1.151; (c) pondera sobre o conceito geral de insumos das contribuições não cumulativas; e, (d) discorre sobre a possibilidade de creditamento da Cofins não-cumulativa sobre os gastos dos bens utilizados como insumos, despesas de energia elétrica e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Em 21/12/2017, foi realizada solicitação de juntada de razões complementares ao recurso e juntada de novos documentos ao processo às fls. 1086/1717, a fim de comprovar como se efetivou a operação de aquisição de madeiras de pinus em pé, sob alegação do princípio da verdade real, sucessivamente, requer que o julgamento do presente recurso seja convertido em diligência, para que os documentos ora juntados sejam analisados pela unidade de origem. Por fim, pede pela reforma do Despacho Decisório, para que sejam incluídas na base de cálculo do crédito da Cofins não cumulativa as notas fiscais de aquisição de madeiras com CFOP 1.151.

Requer, ainda, por força do art. 47 do RICARF, o julgamento em conjunto dos Recursos Voluntários interpostos nos processos administrativos nºs 13984.001509/2005-16, 13984.001520/2005-78, 13984.001198/2007-49, 13984.001196/2007-50, 13984.001197/2007-02, 13984.001244/2007-18, 13984.001246/2007-07, 13984.001245/2007-54, 13984.001534/2008-34, 13984.000119/2009-44, 13984.000118/2009-08, 13984.000121/2009-13, 13984.000120/2009-79, 13984.720007/2010-47 e 13984.720006/2010-01 que também tratam de créditos de PIS e COFINS não cumulativos decorrentes de glosas nas aquisições de madeira de pinus em pé acobertadas por notas fiscais emitidas com o CFOP 1.151

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I - Da tempestividade:

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 03/08/2012 (fl. 686) e protocolou Recurso Voluntário em 04/09/2012 (fl.692) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72 .

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão controversa cinge-se ao direito aos créditos oriundos das aquisições de bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, despesas de armazenamento e frete operações de venda e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, cuja glosa foi mantida pela DRJ.

II – Preliminar – ofensa ao princípio da verdade material e ampla defesa (item 03 do Recurso Voluntário):

Em sede de preliminar a empresa ressaltou que o acórdão recorrido, ao desconsiderar os documentos carreados aos autos que comprovam a existência do direito creditório da Recorrente, exigindo outras, desnecessárias ou impossíveis de serem cumpridas, incorreu em ofensa aos princípios da verdade real e ampla defesa.

Não procede a irresignação da Recorrente nesse ponto.

Primeiramente, oportuno ressaltar que é dever do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, o papel do julgador é verificar, minimamente, o comprovado nos autos ao pleito do Sujeito Passivo. Ocorre que ao apresentar a Manifestação de inconformidade, momento processual que instaura a lide administrativa, não comprovou perante o órgão *a quo* com documentos hábeis e idôneos o direito pleiteado.

Quando da apresentação da complementação do recurso voluntário, acosta documentos não apresentados quando da manifestação de inconformidade, muito menos no recurso. Nesse mister, os documentos apresentados em sede de complementação do recurso, visando comprovar os aludidos créditos não encontram respaldo nas hipóteses excepcionais previstas em qualquer das alíneas do artigo 16, § 4º, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Além do mais, por serem intempestivos, desconsidero os documentos adicionais constantes das razões complementares apresentadas, nos termos do artigos 33, do Decreto nº 70.235/72, de modo que restou prejudicado seu direito à apresentação de provas.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada de **nulidade da decisão recorrida** pela Recorrente.

III – Do pedido de diligência (item “b” do pedido constante nas razões complementares do Recurso Voluntário):

Não cabe a conversão do julgamento em diligência para se atender tal pedido, eis que já se operou a preclusão probatória (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III e §4º) e o

deferimento ensejaria ofensa aos princípios da legalidade, do dever de colaboração dos contribuintes e da duração razoável do processo.

IV - Do julgamento em conjunto dos recursos voluntários apresentados em processos conexos (item “c” do pedido constante nas razões complementares do Recurso Voluntário):

Em sede de complementação ao recurso, inova a recorrente ao pleitear o julgamento em conjunto dos Recursos Voluntários interpostos nos processos administrativos nºs 13984.001509/2005-16, 13984.001520/2005-78, 13984.001198/2007-49, 13984.001196/2007-50, 13984.001197/2007-02, 13984.001244/2007-18, 13984.001246/2007-07, 13984.001245/2007-54, 13984.001534/2008-34, 13984.000119/2009-44, 13984.000118/2009-08, 13984.000121/2009-13, 13984.000120/2009-79, 13984.720007/2010-47 e 13984.720006/2010-01.

Contudo, as matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em recurso ao CARF em razão da perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

Não conheço do Recurso nesse ponto, mormente pela preclusão do pleito nos termos do artigo 17 e 33, do Decreto nº 70.235/72.

V - Da reforma do despacho decisório em face do erro de cálculo - quanto às entradas efetuadas no CFOP 1.151 (item 04 do Recurso Voluntário):

No que tange ao erro de cálculo, argumenta a recorrente em seu recurso que a Autoridade Fiscal incorreu em equívoco ao glosar todas as notas fiscais relativas à aquisição de mercadorias efetuados no CFOP 1.151 (transferência para industrialização ou produção rural), presentes no livro do IPI, sendo assim, efetuou glosas de notas que não estavam presentes na apuração original, diz que o valor glosado é maior do que o valor realmente apurado, no montante de R\$ 917,46.

Contudo, ao contrário do alegado o valor glosado pela Autoridade Fiscal correspondente ao IPI creditado totaliza a quantia de R\$ 45,36 (fl. 591 e 665).

Além do mais, a Autoridade Julgadora, por motivos de falta de motivação restabeleceu tais valores glosados, de forma que por falta de motivação, não merece ser acolhida tal pretensão.

VI - Do conceito de insumos:

A discussão travada no cenário jurídico acerca da contribuição para a COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração da referida contribuição e na amplitude do conceito de insumo ante o teor do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, assim expresso:

“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;" (grifou-se)

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a COFINS¹.

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/2002 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/2004 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As citadas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

"[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

¹ Constituição Federal de 1988. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de “insumos”, portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.”

Dessa forma, entendo que o conceito de “insumos”, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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**. Ou seja, uma posição intermediária construída pelo CARF, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Nesse sentido, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido), desde que haja a referida prova.

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170/PR, com publicação em 24/04/2018, na sistemática de como recurso repetitivo. Pacificando o litígio, definindo que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da **essencialidade e relevância** – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004,

DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

ACÓRDÃO

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

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

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

NAPOLÉON NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR,

mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

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

Com tal Nota, restou claro, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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

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

Passo à análise das glosas referidas no Recurso Voluntário.

VII - Da aquisição de combustíveis e lubrificantes (item 07.1.1 do Recurso Voluntário):

O Despacho Decisório aponta, de um lado, que foram considerados como válidos os créditos decorrentes das aquisições de óleo diesel, utilizado como combustível nos tratores (empregados na extração da madeira nas florestas), nas empilhadeiras (empregadas no parque fabril); de gasolina, utilizada como combustível nas roçadeiras; e de óleo lubrificante, utilizado nos tratores e nas empilhadeiras acima referidas. E, de outro, que não foram considerados como válidos os créditos decorrentes das aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados exclusivamente no transporte da matéria-prima (do seu local de extração até o parque fabril), dos produtos acabados (dentro do parque fabril e dele até o porto de embarque para o exterior), e da mão-de-obra (empregada para a extração das madeiras), bem como, ainda, daqueles consumidos no parque fabril. Para a autoridade fiscal, tais atividades não fariam parte do processo produtivo da empresa, daí a glosa.

Em Recurso Voluntário, a empresa afirma que ao contrário do entendido pelo Fisco, os combustíveis e lubrificantes glosados são de fato utilizados no processo de fabricação, utilizados no transporte de matérias primas e produtos acabados até o porto.

Para comprovar o dissenso, aponta como paradigma o Acórdão nº 203-12.901 e o julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, acórdão na Apelação Cível nº 2007.72.01.000791-0/SC. Em seguida teceu as seguintes explicações:

a) **Combustíveis e lubrificantes gastos no transporte de matéria-prima:** Os combustíveis e os lubrificantes gastos no transporte de matéria-prima participam do processo de produção, já que são utilizados no transporte da madeira extraída das florestas até o parque fabril.

O parque fabril é o lugar onde a matéria-prima é transformada no produto final. Desta forma, todo o combustível gasto no transporte de matéria-prima até esse lugar pode ser caracterizado como insumo, pois seu custo integra o custo final do produto, assim, seu creditamento tem previsão expressa na legislação da COFINS, não podendo ser excluído da base de cálculo dos créditos.

b) **Combustíveis e lubrificantes gastos no parque fabril:** Os combustíveis e os lubrificantes consumidos pela Recorrente dentro do parque fabril não podem ser glosados por se caracterizarem insumos.

Eles são primordiais para a movimentação dos caminhões que deslocam grandes quantidades de toras na serraria e de produtos em elaboração dentro da fábrica. Assim, não há motivo para a glosa efetuada.

c) Combustíveis e lubrificantes gastos no transporte de produtos acabados até o porto: Os "combustíveis e os lubrificantes gastos pela Contribuinte com o transporte de produtos acabados até os portos também estão ligados ao processo de industrialização dos produtos que são destinados à venda.

No que se refere aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte de matéria-prima da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação interna e do produto acabado até o porto; a meu ver, guardam relação direta com a produção de artefatos de madeira, considerados insumos para o fim que se propõe o art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Considerando que a Lei nº 10.833/03 traz no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O que entendo que os itens trazidos pela legislação em comento, que gera o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Como exhaustivamente exposto acima, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito da contribuição, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Ora, os combustíveis dos veículos estão diretamente vinculados aos bens industriais produzidos pelo sujeito passivo. Eis que vinculados diretamente à fabricação dos bens destinados à venda. O que deve-se admitir os créditos pleiteados.

Do mesmo modo, os combustíveis e lubrificantes gastos no transporte do produto final até o porto, para embarque ao exterior, pois, se uma empresa que vende mercadorias e os entrega por conta própria a seus clientes residente no Brasil faz jus ao crédito decorrente dos dispêndios com combustíveis e lubrificantes gastos nessa entrega, aquela que entrega os produtos no porto ou aeroporto também tem o mesmo direito.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Em relação a tais itens, trago à colação o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, referente o Acórdão nº 9303-004.174, tratando-se da mesma recorrente, assim decidiu:

Processo nº 13984.001510/200532

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9303004.174 – 3ª Turma

Sessão de 5 de julho de 2016

Matéria Cofins ressarcimento de créditos exportação

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado MADEPAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DA MATÉRIA-PRIMA DO LOCAL DE EXTRAÇÃO AO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DA MÃO-DE-OBRA DO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO ATÉ O PORTO PARA EMBARQUE AO EXTERIOR. DIREITO AO CRÉDITO.

As indústrias podem constituir créditos da Cofins pela sistemática não cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos, da mão-de-obra do parque industrial e do produto final até o local de entrega para embarque ao exterior.

Pelo exposto, deve ser cancelada a glosa em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte da matéria-prima da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação interna e do produto acabado até o porto para embarque ao exterior.

VIII - Da glosa dos equipamentos de proteção individual (item 07.1.2 do Recurso Voluntário):

A Recorrente alega que os materiais de segurança - EPI -, nas atividades de produção, são itens obrigatórios para utilização na fabricação dos produtos, além de serem essenciais para a segurança no processo industrial. Junta Laudo demonstrando que na prática, a falta de utilização de tais equipamentos pode acarretar paralisação do setor produtivo por parte do Ministério do Trabalho.

Trata-se de luvas, vestimentas para evitar queimadura, aventais, toucas, máscaras respiratórias, protetores auditivos e protetor respiratório, sobre esses itens o acórdão recorrido fundamentou a manutenção da glosa tendo por base os artigos 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por não se enquadrarem no conceito de insumo, bem como por não haver provas nos autos de que sejam diretamente utilizados no processo produtivo da empresa para serem considerados insumos, nos termos da legislação posta.

Discordo do posicionamento adotado pela DRJ tendo em vista que, dentro do critério da essencialidade adotado por grande parte dos membros deste Conselho, os Equipamentos de Proteção Individual – EPI podem ser considerados como insumos se forem empregados na linha de produção Recorrente. No caso fabricação de portas, tendo em vista que no Programa de Prevenção de Riscos Ambientais juntado às fls. 844/851, constam informações referentes aos riscos ambientais no trabalho, diante da dimensão a exposição dos trabalhadores à

agentes nocivos, bem como as medidas de controle obrigatórias, dentre elas o fornecimento de EPI, para o uso efetivo nas áreas de produção da empresa, sob pena de aplicação de penalidades previstas na legislação pertinente.

Em relação aos créditos pela aquisição de EPI, este Conselho já se manifestou em diversas oportunidades acerca do direito ao crédito sobre estes produtos, eis que legalmente exigidos da Recorrente, merecendo destaque os acórdãos: CARF - Acórdão nº 3402-003.289; CARF - Acórdão nº 3301-002.995; CARF - Acórdão nº 3302-003.155; CARF - Acórdão nº 3401-002.857; CARF - Acórdão nº 3402-003.097; CARF - Acórdão nº 3402-002.173.

Diferentemente do apontado pela fiscalização, os materiais de segurança - EPI - enquadram-se como custo de produção, devendo ser desfeita a referida glosa.

IX - Notas Fiscais de aquisições de matéria-prima (madeira cujo transporte/transferência foi acobertado por CFOP 1.151 (item 07.1.3 do Recurso Voluntário):

Este tópico trata da glosa de valores da base de cálculo da ordem de R\$ 1.245.028,48 (fl. 599) correspondente aos valores registrados no RAIPI sob o código fiscal “1.151” - notas fiscais de “Transferência para Industrialização ou Produção Rural,” as quais, para o Fisco, não se prestariam a comprovar o efetivo ingresso dessas mercadorias no seu estabelecimento, e, conseqüentemente, a propiciar aproveitamento do crédito da Cofins em discussão, visto que “emitidas pelo estabelecimento matriz contra ele mesmo”. Soma-se ainda o fato de que, não obstante não tenha sido esse o fator determinante da glosa, as empresas tidas como vendedoras dessas mercadorias são empresas ligadas à Recorrente.

Referentes aos créditos apurados em função de aquisições de insumos, tem-se a seguinte glosa:

	Valor declarado pelo contribuinte (DAFON)	Valor apurado pela auditoria	Valor Glosado
Jan/07	R\$ 1.527.220,77	R\$ 1.456.606,54	R\$ 387.898,45
Fev/07	R\$ 1.810.501,04	R\$ 1.737.414,64	R\$ 447.165,52
Mar/07	R\$ 1.864.923,70	R\$ 1.807.500,31	R\$ 409.964,51

Verifica-se que, independentemente do entendimento que se tenha a cerca do momento do creditamento nos casos de compra para entrega futura, o motivo da glosa dos créditos relativos a insumos - pinus em pé - como descrito no Acórdão recorrido, foi falta de como comprovantes dos pagamentos da matéria prima, notas fiscais de vendas, entre outros documentos probatórios da efetiva aquisição de insumos que poderiam gerar crédito da não-cumulatividade.

Para a comprovação da aquisição de matéria-prima, a Recorrente apresentou à autoridade fiscal notas fiscais de entrada registradas sob o CFOP's 1.151 emitidas pelo estabelecimento matriz contra ele mesmo, indagado para esclarecimento de tais operações, a Recorrente apresentou Contrato de Compra e Venda de Madeiras de Pinus em Pé, firmado com a empresa Apolo Investimentos S/C Ltda. na data de 10/01/2007 (fls.577/579) e Termo de Homologação e Conversão de Pagamento em AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) datado de 30/04/2008 (fl. 580).

Em relação a essa glosa, assim se manifestou a recorrente, *in verbis*:

A Contribuinte adquiriu madeiras de pinus, em pé (aquisição de deveres) no I o trim/2007 das empresas Apólo Investimentos e Serviços S/C Ltda., adiante denominada Apólo, e Angewal Investimentos e Serviços Ltda., adiante denominada Angewal, conforme está comprovado pelos contratos de compra e venda já carreados aos autos.

Nesses contratos ficou claramente demonstrada a compra de árvores localizadas em terreno de propriedade da Apólo e da Angewal, bem como que a Recorrente seria responsável pela derrubada e retirada dessas árvores. O pagamento relativo à retirada de madeira ocorreria nos meses subsequentes à compra, pagando-se determinado valor pela quantidade extraída.

A aquisição das madeiras de Pinus em pé foi devidamente registrada em sua escrita contábil, na conta "Estoque de reflorestamento", que segue em anexo (Doc. 07), comprovando a efetiva incorporação da matéria-prima ao seu patrimônio.

Ao retirar as madeiras desta localidade, a Contribuinte entrou na posse dessas matérias-primas, e para movimentá-las da floresta para a indústria, utilizou notas fiscais registradas com o CFOP 1.151, pois a madeira já passou para a sua propriedade, conforme demonstram as cópias das notas juntadas por amostragem (Doc.08) e o razão contábil da conta "1.1.3.10.4 - Estoque de Reflorestamento" (Doc. 07).

(...)

A aquisição dos insumos ocorreu por meio de contrato, quando a Contribuinte assinou-o, comprometendo-se com a retirada de toras de pinus da propriedade da vendedora. Com o contrato concretizado, a Recorrente extraiu as toras que necessitava e enviou-as para seu estabelecimento.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da "DISIT 01", elaborou a Solução de Consulta nº 50 de 19/05/2004, que trata de operações de compra para recebimento futuro:

"ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: OPERAÇÕES COMPRA FUTURA. MOMENTO DO CRÉDITO. Nas operações de compra futura, o crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, calculado em relação ao valor de aquisição da matéria-prima utilizada na produção, deve ser efetivado quando da entrega dessa matéria-prima no estabelecimento da adquirente, momento em que se dá a transferência da propriedade e, conseqüentemente, quando ocorre a efetiva aquisição de tal mercadoria." (Grifos e destaques do subscritor)

A Recorrente observou esse procedimento. O crédito foi efetivado quando do ingresso da matéria-prima no estabelecimento industrial e sua posterior incorporação à produção (das portas).

O CFOP 1.151 (Transferência para industrialização) foi utilizado nas notas fiscais para entregar à Contribuinte o produto adquirido por ela. A Solução de Consulta supra, deixa claro que é nesse momento que a aquisição se concretiza (tradição), o que garante à Contribuinte a apuração dos créditos de PIS não-cumulativo.

(...)

Os contratos de compra e venda de madeira em pé, os registros contábeis da matéria-prima, as entradas do CFOP 1.151 registradas no livro fiscal (RAIPI) e o fato da matéria-prima ter sido transferida do imóvel rural das vendedoras para o estabelecimento da Contribuinte demonstram a tradição, ou seja, que as toras estão sob posse da Contribuinte. Com o que, não pode pairar dúvida de que houve realmente a aquisição dos insumos.

Além disso, as madeiras são devidamente empregadas no processo produtivo da Recorrente, eis que não há como fabricar o seu produto final, porta, sem o principal insumo (madeira).

Ressalta-se, ainda, que o fato de haver ou não "pagamento em espécie" não tem relevância para o caso, uma vez que o pagamento não significa que não houve aquisição, pois aquisição e pagamento são fatos jurídicos distintos e independentes entre

si. Se fossem dependentes, não existiriam vendas a prazo, e muito menos vendas por contrato, situações em que o pagamento ocorre futuramente.

Quando a Contribuinte adquire matéria-prima demonstra a incorporação dela no seu patrimônio, registrando contabilmente a operação com notas fiscais de transferência para a industrialização, a utilização do insumo ocorre antes do seu efetivo pagamento, ou seja, a aquisição dos insumos não coincide com o corte e extração das árvores. Porém, isso não impede a Contribuinte de se creditar da COFINS não-cumulativa.

(...)

Dito isto, da leitura conjunta dos dispositivos da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, e da IN SRF nº 404, de 2004, os créditos a serem aproveitados têm sua origem nas aquisições no mês das matérias primas utilizadas no processo produtivo, de sorte que para aproveitamento do crédito em questão há necessidade de comprovação inequívoca de que houve, de fato, a aquisição das mencionadas toras de madeira.

Ocorre que além da apresentação de contratos e notas fiscais de entrada emitidas pela Recorrente, deveria a contribuinte trazer aos autos prova inequívoca de que as operações de aquisição de insumos efetivamente ocorreram nos exatos termos do contrato, como notas fiscais de venda, entre outros.

In casu, o contrato firmado em 10 de janeiro de 2007 (fls.577/579), em que consta como vendedora a empresa Apólo Investimentos e Serviços S/C Ltda., na cláusula terceira consta o preço ajustado de R\$ 1.300.000,00 e que seriam pagos pela Recorrente em 05 parcelas mensais de R\$ 260.000,00, sendo que a primeira parcela em 10 de junho de 2006. Neste caso, a Cláusula Terceira do contrato prevê pagamentos no ano de 2006 quando a data de assinatura do mesmo é 10 de janeiro de 2007.

Como forma de comprovação de pagamento, a Recorrente junta aos autos Termo de Homologação e Conversão de Pagamento em AFAC no valor de R\$ 1.553.866,66, firmado em 30/04/2008 (fl. 580), este termo se refere a dois contratos firmados para aquisição dos insumos, o contrato especificado acima datado 10/01/2007, bem como de outro contrato firmado na data de 15/09/2006 (fls.1130/1132), no valor de R\$ 704.800,00, os dois contratos totalizam a quantia de R\$ 2.004.800,00, ou seja valor superior ao especificado no AFAC apresentado.

Nesse ponto, observe-se que o Termo de Homologação e Conversão de Pagamento em AFAC, o qual especifica que o pagamento pelo suposto fornecimento de insumos - registrado sob CFOP 1.151 - seria uma operação de integralização de capital mediante transferência de saldo de contas contábeis, não é capaz de comprovar a alegada aquisição de insumos entre as empresas envolvidas.

No presente caso, porém, em que estão envolvidas empresas tidas como vendedoras das toras de madeira as mesmas proprietárias da empresa ora Recorrente adquirente, haveria de se prezar pela apresentação de documentação comprobatória mais eficaz que os contratos de compra e venda. Ademais, as guias de recolhimento da Cofins, sem estar acompanhadas de demonstrativos identificando claramente a correlação entre as vendas das árvores e o valor recolhido, não torna inequívoca a pretensão aqui invocada.

Muito embora, exista evidências acostadas aos autos, das quais não podem ser desconsideradas, tais como, a existência de notas fiscais de entrada (na compradora, Recorrente) e de notas fiscais de saída (nas vendedoras), poderia ter sido carreados para o processo documentos mais incisivos e capazes de espancar quaisquer dúvidas quanto à efetividade da operação de compra de madeira de pinus em pé. Cito como exemplo, além, claro, das notas fiscais de venda nas quais estivessem esmiuçados os detalhes da operação de retirada das

madeiras da área de reflorestamento, o seu registro nos livros fiscais e contábeis das empresas vendedoras; e, especialmente, comprovante de pagamentos efetuados na forma estabelecida no contrato, devidamente registrados na contabilidade de todos os envolvidos.

Todavia, compulsando o teor de todos os documentos acarreados aos autos, não se mostram capazes de convencer este julgador quanto ao direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos correspondentes à aquisição das madeiras de pinus em pé.

Dessa forma, de se negar provimento ao recurso a esta matéria.

X - Da glosa dos créditos relativos à aquisição de partes e peças de reposição de máquinas industriais (item 07.1.4 do Recurso Voluntário):

Primeiramente, cumpre esclarecer que as atividades empresariais exercidas pela recorrente compreendem em comércio de madeiras em geral no atacado e varejo, indústria de artefatos de madeiras, exploração de silvicultura, colheita florestal, exportação, importação, serviços e conservação de estradas e transporte rodoviário de cargas em geral e armazenamento, conforme objetivo social apontado na Cláusula Terceira com cópias as fls.15/27.

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito da Cofins dos valores relativos à aquisição de peças de reposição de máquinas industriais utilizadas no processo produtivo da recorrente, dentre elas rolamentos das máquinas, esteiras, correias, anéis de vedação, válvulas, filtros de ar, rebolos, lixas e contra facas.

A Autoridade Julgadora concluiu que os créditos vinculados a peças de reposição de máquinas, previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, foram glosados, porque não teriam contato direto com o produto em fabricação. Defende que somente são *considerados insumos, no caso de pessoa jurídica dedicada a atividade industrial, bens que: (a) não estejam incluídos no ativo imobilizado e (b) sofram alterações físicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (situação amplamente analisada no tópico 1.2).*

Expões, ainda, que *não inclusão no ativo imobilizado, justifica-se pelo fato de que, uma vez ativado o bem, este deixará de ser considerado insumo, passando a gerar crédito com base na depreciação prevista pelo artigo 8º, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. Assim, as despesas de manutenção que acarretem o aumento da vida útil do bem, prevista na data de sua aquisição deve ser ativada e sujeita a depreciações futuras.* A motivação da autoridade fiscal foi a seguinte:

“Este pode ser o caso das partes e peças adquiridas para reposição e manutenção em máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens ou produtos destinados à venda. Caso sua utilização representar acréscimo de vida útil superior a um ano àquelas máquinas e equipamentos, suas aquisições devem ser registradas no ativo imobilizado, como prescreve o artigo 346 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR):

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único)”.

Contudo, entendo que a motivação é por demais sucinta e sem comprovação, ainda que indiciária, do aumento de vida útil, pois não evidencia como ocorreria o aumento, transparecendo, inclusive falta de convicção na alegação, ao afirmar que teriam sido considerados insumos que acresceriam vida útil.

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 1401-000.769:

GASTOS COM REPAROS AUMENTO DA VIDA ÚTIL DO BEM

Não comprovado, pelo Fisco, que o bem teve sua vida útil aumentada em mais de um ano, são admitidos como despesas operacionais os gastos com reparos, destinados a mantê-lo em condições normais de funcionamento. Ainda que se comprovasse o aumento da vida útil dos bens, estar-se-ia diante da inobservância do regime de competência, vez que deveria ser reconhecido o direito de deduzir as despesas por meio de depreciação. Nestes casos, o procedimento que deve ser adotado pela Autoridade Fiscal é o disposto no Parecer Normativo COSIT nº 02/96, sob pena se exigir o recolhimento do tributo que se sabe será restituído, vez que a empresa terá direito a apropriar as depreciações daqueles bens ativados.

Em contrapartida a recorrente apresentou arquivo contendo a relação de peças destinadas à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na industrialização com e indica aplicação no processo produtivo, bem como traz aos autos cópia da conta razão 1.1.3.10.0 – Almoxarifado Central, a fim de comprovar que as peças de reposição de máquinas e equipamentos às quais busca creditar-se, não estão incluídas no ativo imobilizado.

A recorrente, relata ainda que a maior parte dos valores glosados se referem a aquisição de **correias transportadoras**, utilizadas no transporte interno de peças na linha de produção e que se desgastam devido a utilização do processo produtivo em decorrência da ação direta exercida sobre o produto em fabricação.

Com relação aos **rebolos**, explica a recorrente que se tratam de ferramentas fabricadas com material abrasivo, em geral tem a forma de disco. São utilizados com o auxílio de lixas para amolar ferramentas cortantes utilizadas na fábrica. Por sua vez, as contra facas são utilizadas para apoio das lâminas empregadas nas faqueadeiras. Tais peças também são extremamente importantes para as atividades da Recorrente, pois sem elas os materiais cortantes não desenvolverão sua função.

Expõe que as peças adquiridas como os **rolamentos das máquinas, esteiras, anéis de vedação, válvulas, filtros de ar**, são extremamente necessárias, visto que, periodicamente, devem ser repostas, o que gera importância ao processo produtivo, pois a reposição delas acarreta o bom desempenho das máquinas e tratores usados na extração da matéria-prima e na transformação dela em portas - produto final que será exportado pela Contribuinte -, junta foto explicativa à fl. 722, bem como a relação das notas fiscais glosadas pelo Fisco, a qual colaciono abaixo:

CNPJ do Fornecedor	NF	Data de Entrada	Valor Total	Descrição	Folhas do Processo
00.126.674/0001-37	5453	05/01/2007	180,00	CORREIA T2	366
08.093.667/0001-98	4772	15/01/2007	113,26	REBOLO DIAMANTADO	202
79.666.194/0001-19	2349	18/01/2007	271,80	JOGO DE LONA DE FREIO	368
01.018.240/0001-86	10469	19/01/2007	1.156,90	JG TRIT 255X	191
00.126.674/0001-37	5558	19/01/2007	100,00	CORREIA D120V	367
91.528.562/0001-68	23025	25/01/2007	769,00	CONTRA FACA PIC BRUNO	196
06.837.661/0001-52	3914	25/01/2007	150,00	CORREIA T2	180
91.528.562/0001-68	23067	29/01/2007	772,18	FACA PIC BRUNO	197
84.889.971/0001-24	38209	14/02/2007	1.279,10	REBOLO CHANFRADO REBOLO COPO RETO	209
79.653.614/0001-22	128756	23/02/2007	240,30	ADESIVO JET MELT FITA DE ARQUEAR	406
06.837.661/0001-52	4263	27/02/2007	3.100,00	CORREIA V	364
06.837.661/0001-52	4574	30/03/2007	390,00	CORREIA SINC	365

É indiscutível que máquinas e equipamentos estão ligados diretamente ao processo produtivo da Recorrente e as despesas com ferramentas, peças de reposição e materiais utilizados na manutenção destas não estão obrigados a serem incluídos na conta de ativo da empresa.

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de restabelecimento das glosas, pois as despesas em testilha têm relação direta com a atividade econômica principal da empresa contribuinte.

Conforme afirmado no acórdão recorrido, o crédito de insumos da Cofins não-cumulativa, previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, não exige contato direto com o produto sob fabricação, estando, portanto, autorizado o desconto de créditos nas despesas com peças de reposição, desde que não inseridas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas inseridas no processo produtivo.

Tal matéria, inclusive, foi pacificada no âmbito da própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, na Solução de Divergência nº 35/08:

[...]

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004; IN SRF nº 247, de 2002; e IN SRF nº 358, de 2003.

[...]

Portanto, deve ser reconhecido o direito ao crédito da COFINS não-cumulativa com relação às despesas com peças de reposição de máquinas e equipamentos quando suportada por argumentos consistentes e especialmente pelo fato de que a indicação fornecida pela interessada quanto às funções desempenhadas pelos mesmos se mostra plausível e compatível com o processo produtivo.

XI - Da glosa dos créditos relativos à aquisição de serviços de transporte – frete pagos na aquisição de correias (item 07.2 do Recurso Voluntário):

Consta da Informação Fiscal à fl. 599, que *foram identificados, a partir da leitura das Notas Fiscais entregues e da declaração de fls. 457 a 462, Conhecimentos de Transporte que se referem a serviço de transporte de bens que não podem ser considerados insumos à luz do disposto na Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, pelo que devem ser objeto de glosa:*

EMITENTE	NF	EMISSAO	ENTRADA	CFOP	VLRTOTAL	FOLHA
83.083.428/0001-72	544944	17/01/2007	19/01/2007	1352	23,30	N/D
86.431.749/0020-71	619750	18/01/2007	25/01/2007	2352	36,50	N/D
01.970.131/0001-64	4358	29/01/2007	30/01/2007	1352	1.050,00	443
86.431.749/0020-71	631876	13/03/2007	19/03/2007	2352	35,65	N/D
83.083.428/0001-72	689333	26/03/2007	30/03/2007	1352	24,17	N/D

Com relação as notas fiscais relacionadas pelo Fisco acima, verifiquei tratar-se de gastos com frete na aquisição equipamentos de correias transportadoras, conforme exposto no tópico acima, considerados como insumos no processo produtivo da recorrente.

Na atividade industrial, conquanto não haja expressa previsão legal à tomada de crédito nas despesas com frete na aquisição de insumos, a interpretação que se dá ao art. 3º, I e § 1º, I da Lei nº 10.833/03 cumulada com o art. 290 do RIR/1999 possibilita o entendimento de que é legítima a apropriação dos créditos do PIS e das Cofins, calculados sobre o valor do frete relativo ao serviço de bens a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Os textos legais:

Lei 10.833/2003:

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, (...);

(...)

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

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

(...)

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I do custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

(...)

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte das correias, adquiridas para utilização nas máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de bens destinados à venda, compõe a base cálculo dos créditos da mencionada contribuição.

XII - Despesas com energia elétrica (item 07.3 do Recurso Voluntário):

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram glosados R\$ 3.604,52 de despesas com energia elétrica, visto que não se tratavam efetivamente de despesas com eletricidade, mas de outros encargos constantes da fatura de energia, como multas, parcelamentos, pagamentos a terceiros, tributos e juros. A glosa foi mantida pela DRJ/Florianópolis sob o mesmo fundamento.

	Valor declarado pelo contribuinte (DACON)	Valor apurado pela auditoria	Valor Glosado
Jan/07	R\$ 119.396,97	R\$ 119.105,26	R\$ 291,71
Fev/07	R\$ 129.168,02	R\$ 126.146,92	R\$ 3.021,10
Mar/07	R\$ 163.373,81	R\$ 163.082,10	R\$ 291,71

A Recorrente alega que a exclusão é indevida por haver suportado tais custos, os quais estão embutidos no custo dos produtos e por serem rubricas tributadas pela Cofins, uma vez que compõem a receita da concessionária de energia elétrica.

Tais despesas não se confundem com a energia elétrica em si, constituindo indubitavelmente custo da empresa e, por consequência, dos seus produtos, mas não insumo. Não guardam relação de essencialidade, não constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e sua falta não priva os produtos de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Não decorrem do processo de produção em si, mas da operação da empresa genericamente considerada, a exemplo dos juros e multas decorrentes de atraso no pagamento da fatura.

Quanto a tais glosas, não merecem acolhida as razões da Recorrente.

XIII – Da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado (item 07.4 do Recurso Voluntário):

Segundo o Despacho Decisório, cujos termos foram mantidos pela DRJ, a glosa efetuada na rubrica “Encargos de depreciação do imobilizado”, deu-se pelo fato de que tais bens não são utilizados diretamente na produção, visto que pelas informações prestadas pela contribuinte e a natureza destes equipamentos, não se pode garantir se representam bens utilizados diretamente na produção ou fazem parte do conjunto de máquinas que detém participação indireta na produção. Ainda, consta do despacho decisório com relação as lixadeira e otimizadoras elétricas, o motivo da glosa se deu por não constar CNPJ dos fornecedores.

Com efeito, o artigo 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/2003 autoriza a apuração de crédito da COFINS relativos ao ativo imobilizado, vinculando o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado a seu uso na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

No caso concreto, examinando a planilha juntada pela Recorrente às fls. 276/282, contendo a relação dos bens adquiridos no em vários períodos, dentre eles o 1º trimestre de 2007, por ela registrados como sendo destinados ao ativo imobilizado, parte delas foram objeto de glosa de créditos pela fiscalização, verifica-se que consta na coluna própria do CNPJ, a informação do número correspondente dos fornecedores dos bens, a função do bem no processo produtivo e as demais informações solicitadas pela fiscalização (como, fornecedor, nº da NF, data, valores, e etc.). Sendo assim, considerando as informações prestadas pelo contribuinte e a natureza destes equipamentos, passo a análise da glosa de tais créditos.

Diante de tais glosas a Recorrente defendeu-se ratificando a informação de que tais componentes do ativo imobilizado são utilizados na produção de bens destinados à venda e adiciona as seguintes informações:

a) Bens utilizados como benfeitorias: esse grupo compreende as redes elétricas utilizadas no pré-corte e na serraria.

As redes elétricas são de extrema importância para o processo produtivo, pois a energia elétrica transportada por elas é considerada um insumo que atua diretamente em máquinas de pré-corte e serraria, garantindo a transformação da matéria-prima no produto final.

Assim, a benfeitoria de redes elétricas é algo necessário para o bom funcionamento da produção e gera custos à Contribuinte, que compõe o preço final dos produtos comercializados.

No que se refere às redes elétricas, razão assiste a Autoridade Fiscal ao argumentar as redes elétricas são consideradas como parte das edificações, gerando direito de crédito como encargos de depreciação em outra hipótese de creditamento - inciso VII do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003², diferente daquela solicitada pela contribuinte.

b) Bens utilizados no transporte de insumos e matéria-prima: também foram glosados trilhos transferes, esteiras transportadoras, carro transferidor, rolo transportador e pista de rodetes. Estes bens são de extrema importância para o transporte da matéria-prima e dos produtos em fabricação dentro da fábrica.

Os trilhos, esteiras, carro transferidor e rodets são utilizados pela Contribuinte para o transporte da matéria-prima e dos produtos em elaboração de uma máquina a outra. Também são utilizados para hospedagem da madeira dentro do parque fabril.

A madeira deve passar por diversas máquinas e processos que objetivam o produto final: a porta.

Com relação a estes itens, entendo plausíveis as explicações prestada pela Recorrente de tais bens, utilizados para o transporte de madeira dentro do parque fabril, ou seja são importantes ao processo produtivo, de modo que geram direito à crédito, nos termos da lei em comento.

c) Bens utilizados na manutenção do parque fabril: foram glosados deste grupo **moto esmeril monofásico, motor de avanço, transformador trifásico e motor elétrico de indução**, os quais possuem papel importante na elaboração dos produtos e foram utilizados na manutenção do parque fabril.

Moto esmeril monofásico é um equipamento que auxilia no corte da madeira, a fim de elaborar o produto a ser exportado. Ele constitui um bem que serve para afiar as laminas que possuem ação direta no produto fabricado. Sem este bem não seria possível realizar o corte da madeira, inviabilizando todo o processo produtivo da Recorrente.

Já, o **Motor de Avanço** movimenta a esteira que transporta a madeira para em direção à serra, evitando que o empregado coloque a mão e acabe se machucando, com o que é aplicado diretamente no produto a ser vendido pela Recorrente.

O **motor elétrico de indução** é peça fundamental das máquinas que elaboram os produtos produzidos pela Recorrente (Portas). É com o motor que as máquinas podem funcionar e produzir o produto final da empresa. Sua ausência importa na paralisação dos maquinários e do processo produtivo.

² Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

O **transformador trifásico** não pode ser glosado, pelo motivo de ser essencial à distribuição ; de energia elétrica, insumo primordial no funcionamento do parque fabril. Sem a normal distribuição da energia elétrica não há produção.

Já com relação aos equipamentos acima listados: **esmeril monofásico, Motor de Avanço, motor elétrico de indução**, pelas informações trazidas nos autos, entendo que se tratam de bens utilizados para fabricação dos produtos produzidos pela recorrente, com exceção ao **transformador trifásico**, por não se tratar de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda.

d) **Bens utilizados no tratamento de resíduos**: fazem parte desse grupo os **exaustores, sistema de ar e painel eletrônico**. Tais bens possuem a finalidade de eliminar os resíduos deixados na fabricação das portas, para que eles não acabem causando danos à peça já acabada e prejudicando o processo de fabricação dos produtos.

Os bens supracitados são responsáveis pelo funcionamento de diversas máquinas no sistema fabril, tendo em vista que estas não operariam sem que houvesse a coleta de resíduos. Assim, não se pode negar que seu uso atinge diretamente a produção.

No que concerne encargos de depreciação do sistema de ventilação e remoção de partículas, segue o entendimento do Acórdão nº 3803-02.496, proferido pela 3ª Turma Especial da 3ª Sejul do CARF, o qual admite o creditamento dos encargos de depreciação destes:

“É notório, os materiais pulverulentos (reduzidos a pó) que se produzem nas mais diversas atividades industriais, em função de suas características físico químicas, podem apresentar externalidades de ordem legal e ocupacional. Nesse aspecto, a pertinência requerida pelo conceito de insumo aqui defendido situa-se numa área gris. No entanto, não é necessário adentrá-la para que se conclua pela pertinência do equipamento com o processo produtivo. Basta que se perceba que as indústrias que processam produtos que em alguma de suas fases se apresentem na forma de pó são indústrias de alto potencial de risco quanto a incêndios e explosões, e devem tomar as precauções cabíveis para a proteção humana e patrimonial e também para a eficiente persecução de seus objetivos sociais. Nesse sentido, entendo que um sistema de aspiração e transporte de partículas, numa indústria de artefatos de madeira, é absolutamente pertinente”.

Resta demonstrado através do voto citado que esse sistema está estritamente vinculado ao processo produtivo da recorrente, mas não diretamente, e configura-se essencial, pois sem ela efetivamente inviável é a atividade industrial, havendo, assim, uma combinação dos critérios hoje decisivos, pelo que, entendo, há que se reconhecer o direito ao crédito também neste caso.

e) Bens utilizados no processo produtivo: Esses bens referem-se aos **cronômetros, painéis eletrônicos e terminais de vídeo/teclado/mouse/twin cli**.

Os **cronômetros** e os **terminais de vídeo** são de extrema importância para o processo produtivo, pois estão acopladas às máquinas, para garantir o seu funcionamento e controle, além do mais, é através dessas máquinas que os operadores controlam com precisão as etapas do processo produtivo.

A Contribuinte adquire máquinas de tecnologia elevada, que possuem terminais de vídeo, afim de informatizar a produção. A informatização das máquinas ; garante a grande produção e qualidade dos artefatos de madeira, como é o caso da emissão das ordens de produção, desenhos; técnicos, programação eletrônica, de calor, pressão, estágios, fluxos, quantidade produzida e programação gráfica.

O **painel elétrico** da serralha, também conhecido como bitolador, serve para regular a espessura que a madeira será cortada, com o que está intrinsecamente ligado ao processo produtivo da Recorrente.

Os **cronômetros** são essenciais para o bom funcionamento das máquinas, pois controlam o tempo de processo delas. Se não houver o controle de tempo, as máquinas

operarão de modo desregulado, acarretando problemas na produção que podem prejudicar até mesmo o produto fabricado e exportado.

Com relação aos **terminais de vídeos**, ao apresentarem as suas razões para o não aproveitamento dos gastos com depreciação, tanto a autoridade fiscal quanto a autoridade julgadora já tinham conhecimento das explicações fornecidas pela empresa (fls.165/166), de sorte que, diante da sua alegada fragilidade ou de qualquer “espécie de prova” em seu favor, bem que poderiam ter diligenciado junto ao estabelecimento da interessada e obter os documentos e/ou as informações desejadas. Diferentemente disso, preferiram apenas refutar, os argumentos da interessada ao argumento de que não teria ficado claro se os terminais e os cronômetros eram utilizados de fato no processo produtivo.

Com a devida vênia, divirjo desse entendimento e considero bastante plausíveis as informações prestadas pela empresa, de que, tanto os terminais de vídeo (não se concebe mais, hoje em dia, que uma empresa do porte da interessada, não disponha de recursos da informática em seu parque fabril, o que me leva a admitir serem corretas suas afirmativas de que, de fato, tais equipamentos estejam ligados às máquinas de produção), quanto os ditos cronômetros (de se levar em conta a descrição, a meu ver, bastante convincente de que os mesmos se prestariam à medições de produtividade das máquinas) devem ser considerados como aqueles “outros bens incorporados ao ativo imobilizado” a que se refere o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, ensejadores, portanto, da depreciação cujo crédito correspondente aqui se discute.

f) **Tanques de cozimento**: são utilizados no processo produtivo da Contribuinte, servem para o cozimento da matéria-prima (madeira) por 18 horas, logo que a madeira ingressa no estabelecimento e serve para a fabricação das lâminas. Não há como fabricar as lâminas sem o cozimento das toras.

Um estudo elaborado em parceria entre SENAI/AM e UFRRJ/IF/DPF³ que trata da importância dos tanques de cozimento para aumentar a qualidade das lâminas de madeira, informa que fatores como o tempo de cozimento de toras, o teor de umidade e temperatura no ato do desdobro, regulagem do torno, densidade da madeira, substituição das facas em tempo certo e outros, influenciam diretamente no corte e qualidade das lâminas, portanto pertinente ao processo produtivo da Recorrente.

Ainda, com relação as **lixadeiras e otimizadoras elétricas**, a Autoridade Julgadora informa que o motivo da glosa pelo Fisco se deu devido a ausência de indicação do CNPJ dos respectivos fornecedores. Nesse ponto alega a Recorrente em sua defesa, que tais equipamentos foram importados de forma que seus fornecedores não possuem tal registro, Ora, mal algum teria feito; ao contrário, uma diligência no sentido de obter maiores esclarecimentos junto à interessada acerca das condições e documentos envolvendo a compra das referidas máquinas. Ademais, tais itens encontra-se na relação dos bens cujos valores dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado foram levados em consideração, inclusive consta que a forma de apuração se daria nos termos da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999 (fls.602/603).

Assim, os valores das glosas sobre os bens destinados ao ativo imobilizado, referentes: (a) trilhos transferidor, carro transferidor, (b) bens utilizados no tratamento de resíduos; (c) terminais de vídeos (cronômetros, painéis eletrônicos e terminais de

vídeo/teclado/mouse/twinycli); (d) exaustores, sistema de exaustão de sistema de ar; (d) tanques de cozimento; e, (e) lixadeiras e otimizadoras elétricas devem restabelecidos.

Em face de todo o exposto, rejeito as preliminares e no mérito dou provimento parcial ao recurso apenas para admitir como válidos os créditos relativos a: I) combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte da matéria-prima da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação interna e do produto acabado até o porto; II) materiais de segurança - EPI; III) às despesas com peças de reposição de máquinas e equipamentos: (a) correias transportadoras; (b) rebolos; (c) rolamentos das máquinas; (d) esteiras; (e) anéis de vedação; e, (f) válvulas; e, (g) filtros de ar; IV) a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de das correias adquiridas para utilização nas máquinas e equipamentos utilizados na fabricação; e, V) sobre os bens destinados ao ativo imobilizado, referentes:: (a) trilhos transferidor, carro transferidor, (b) bens utilizados no tratamento de resíduos; (c) terminais de vídeos (cronômetros, painéis eletrônicos e terminais de vídeo/teclado/mouse/twinycli); (d) exaustores, sistema de exaustão de sistema de ar; e (d) tanques de cozimento, lixadeiras e otimizadoras elétricas.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green