



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.723768/2016-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.188 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES. SÚMULA Nº 110 DO CARF.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Administração Tributária, bem como o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. Tema pacificado no âmbito do CARF, com a emissão da Súmula nº 110.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Apenas as despesas incorridas com serviços de manutenção diretamente vinculados ao processo produtivo geram créditos passíveis de desconto do valor das contribuições calculadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇO DE ETIQUETAGEM INTERNACIONAL. POSSIBILIDADE.

As despesas com serviço de etiquetagem internacional, devidamente comprovadas, ensejam direito a desconto de crédito, quando presentes a essencialidade e a imposição legal.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. STJ, REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, e em face do art.

62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF). E aplicação da NOTA SEI PGFN MF 63/2018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de crédito: 1) dos serviços de manutenção aplicados sobre as máquinas e equipamentos empregados no cozimento do mosto, fermentação, filtragem, envase e pasteurização, dos centros de custo “manutenção elétrica e eletrônica” e “manutenção mecânica”; e 2) dos serviços de manutenção empregados no processo de pasteurização e cozimento do mosto, do centro de custo “geração de vapor”. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de crédito dos serviços de manutenção sobre os centros de custo “ar comprimido” e “CO2”. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter a glosa sobre os créditos dos serviços de manutenção dos centros de central”. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que revertia a glosa dessas rubricas. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de crédito sobre as despesas de etiquetagem internacional. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Juciléia de Souza Lima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime não cumulativo, nos períodos de 01/2012 a 12/2012, no valor total de R\$ 1.081.660,59, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até 11/2016, em razão da falta/insuficiência de recolhimento, ocasionada pela glosa de créditos a título de serviços utilizados como insumos.

Conforme as conclusões expostas pela autoridade fiscal no Auto de Infração, a recorrente teria escriturado indevidamente os créditos de PIS/COFINS, apurados nas aquisições no mercado interno, relativos aos (i) serviços subcontratados do fornecedor Dipack Logística Ltda. e aos (ii) serviços de manutenção em setores de apoio aos setores produtivos.

Isso porque a fiscalização, nos termos do Relatório Fiscal, adotou como “conceito tributário, no que se refere ao aproveitamento de créditos relativos à “prestação de serviços como insumo”, o norteador pelo art. 8º, inciso I “b” e §4º, inciso I da IN SRF nº 404/2004”, que impõe uma limitação, na qual dão direito a crédito “apenas aquelas atividades de prestação de serviço que foram aplicadas ou consumidas **intrinsecamente** nos setores que respondem **diretamente** pela fabricação dos produtos”.

Ainda nos termos da autoridade fiscal:

“3.3. No presente caso **não restam dúvidas que os serviços aplicados no Subgrupo de Serviços Contratados apresentado pelo contribuinte, são intrinsecamente incorporados ao produto**, uma vez que se tratam de serviços subcontratados para envase de bebidas das marcas do Grupo Schincariol, com exceção do contrato celebrado com a Dipack Logística Ltda., que trata de serviços de carga e descarga de produtos, cujos créditos de PIS/COFINS não serão considerados;

3.4. No que se refere aos serviços executados no **Subgrupo de Manutenção**, estão contemplados no mesmo, além das linhas de envase, setores auxiliares àqueles que efetivamente operam a produção de bebidas. Tais setores produtivos seriam, no caso da produção de cerveja, os setores de preparação e cozimento do mosto (mistura de malte, grãos de milho, lúpulo e água), de fermentação, filtragem, as linhas de envase propriamente ditas e a pasteurização. No caso da produção de refrigerantes, a xaroparia (diluição dos concentrados de sabores) e as linhas de carbonatação (adição de CO2) e envase. Incluem-se nesse rol o setor de Post Mix (predominante reparo e preparação de barris de chope para o envase, os quais são ativo da empresa e, ao mesmo tempo, vasilhames retornáveis, compondo o produto final) e o setor de Tratamento de Água Industrial (responsável pelo tratamento e normalização/padronização da água proveniente de poços artesianos da empresa, que será bombeados para os setores de preparação e cozimento do mosto e para as linhas de envase de refrigerantes, compondo o produto final);

3.5. Dessa forma, os centros de custo referentes aos setores de Ar Comprimido (compressores e armazenagem), CO2 (recuperação e armazenagem), Controle de Qualidade, Energia/Geradores, Laboratório de Matéria Prima, Laboratório Central, Manutenção Elétrica/Eletrônica, Manutenção Mecânica, Refrigeração (armazenagem de Amônia para circuitos de refrigeração), Silos de Malte e Grãos (armazenagem) e Geração de Vapor (para pasteurização) **não terão seus créditos de PIS/COFINS relativos a serviços de manutenção neles aplicados considerados como dedutíveis na apuração dos mencionados tributos no regime da não cumulatividade. Note-se que esses setores são de apoio aos setores produtivos;**” (grifei)

Neste contexto, tais créditos foram desconsiderados por se referirem a contratações de “serviços prestados em centro de custos não contemplados com os créditos” e demonstrou a recomposição com as diferenças a serem lançadas, a título de falta de recolhimento.

Cientificada do auto de infração, a recorrente apresentou impugnação, na qual entende que o lançamento deve ser cancelado, considerando que a interpretação da autoridade fiscal não acompanha a interpretação da própria Receita Federal, bem como por ter efetuado análise rasa dos fatores de produção; que os setores de apoio guardam estreita relação de essencialidade com o setor produtivo, de maneira que, sem tais etapas do processo, seria impossível a atividade produtiva na empresa; que não há controvérsia sobre os serviços de manutenção serem equiparados a insumos no processo produtivo, vide Solução de Consulta DISIT nº 9.027/2016; que há distinção entre utilização direta no processo produtivo e

necessidade de contato direto e cita jurisprudência do CARF no sentido de que despesas operacionais empregadas indiretamente na produção são essenciais; que é necessário analisar os setores mencionados, de modo a comprovar se tratar de máquinas e equipamentos que, utilizados direta ou indiretamente, são essenciais ao setor produtivo.

Quanto aos setores relacionados aos créditos glosados, aponta que este Conselho já analisou casos semelhantes, concluindo pela essencialidade, tais como dos centros de custos de: (i) controle de qualidade; (ii) laboratórios (de matéria prima e central onde também são realizadas análises físico-químicas de qualidade); e (iii) refrigeração.

No que tange o crédito glosado sobre manutenção de energia elétrica e geradores, argumenta não proceder a acusação de que são setores de apoio e cita a Solução de Consulta DISIT/9ª RF nº 17, de 27/01/2012, favorável ao desconto de créditos sobre geradores e seus insumos. Ademais, alega que é matéria incontroversa o desconto de crédito com despesa de energia elétrica dada sua absoluta essencialidade para o setor produtivo, sendo garantido o crédito pelo art. 3º, III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, arguindo que “*quaisquer itens, serviços ou materiais, que se façam necessários para que a energia seja consumida, seja por geradores ou por distribuição, devem ter seu direito à crédito garantido*”.

No tocante às despesas de manutenção sobre os silos de malte e *gritz*, defende que tais silos são necessários tanto à armazenagem quanto ao beneficiamento da matéria-prima, entendendo-se beneficiamento como uma espécie ao conceito de industrialização, em respeito à legislação do IPI. E, acerca de eventual controvérsia sobre o armazenamento ser ou não parte do processo produtivo, justifica o crédito com base em jurisprudência do CARF, com base no acórdão nº 3403-002.509, de julgamento do processo nº 10925.003093/2009-01.

Já acerca dos setores considerados pela fiscalização como auxiliares, tais como: (i) ar comprimido (compressores e armazenagem); (ii) CO2 (recuperação e armazenagem); (iii) manutenção elétrica/eletrônica/mecânica; e (iv) geração de vapor (para pasteurização), diz que uma breve análise da finalidade de suas atividades, por questões lógicas, leva à conclusão de que são essencialmente produtivos:

(i) Ar Comprimido: informou a empresa autuada que sem o ar comprimido não é possível o funcionamento de nenhum equipamento com elemento pneumático, tais como as sopradoras de PET. Ora, não há que se falar em processo de envase sem as garrafas PET. Situação análoga ocorre com o processo de Post Mix (que, entre outros, tem como função a preparação de barris de chopp para o envase) e que foi considerado pela fiscalização como setor produtivo (Relatório Fiscal pg. 7, item 3.5)

(ii) CO2: Do mesmo modo, as linhas de carbonatação (adição de CO2) foram consideradas pela fiscalização como produtivas. Razão pela qual é impossível considerar o setor "CO2" como auxiliar, pois os dispêndios contemplados neste Centro de Custo (que é ligado ao processo de armazenamento, beneficiamento e envio do CO2) fazem parte do processo de Carbonatação, sendo a adição apenas a parte final desta etapa.

(iii) Manutenção Elétrica/Eletrônica/Mecânica: Os serviços contratados de manutenção são realizados em variadas máquinas e equipamentos, inclusive os considerados pela fiscalização como produtivos (cozimento do mosto, fermentação, filtragem, envase e pasteurização).

(iv) Geração de Vapor: Como reconhecido pela fiscalização, o processo de pasteurização e cozimento do mosto são considerados produtivos. Dessa forma, os

dispêndios para o Centro de Custo "Vapor" são essenciais para o funcionamento das caldeiras que, por sua vez, atuam no processo de cozimento do mosto e pasteurização. Mais uma vez, pretende-se aqui demonstrar que não há como se segregar a etapa intermediária da etapa final do processo. Não há que se confundir os vocábulos "intermediário" e "auxiliares". Faz-se aqui uma analogia do vapor ao GLP (combustível necessário ao funcionamento de empilhadeira) reconhecido pelo CARF, como passível de crédito, demonstrado anteriormente. (CARF - Processo 13869.000219/2004-82 - Acórdão nº 3803-006.328 - 3ª Turma Especial - Sessão de 24/07/2014)

Segue a defesa esclarecendo que, no que concerne o enquadramento do serviço de etiquetagem à operação de frete-venda, contratado perante a empresa de logística Dipack Logística Ltda, alega que a autoridade fiscal considerou apenas como serviços de carga e descarga de produtos, contudo, afirma que o contrato apresentado demonstra que os serviços prestados são bem mais amplos, não se restringindo apenas àqueles indicados nos autos de infração, e que se trata de operação vinculada à venda da mercadoria (exportação), de modo que tais despesas integram o serviço de "frete na operação de venda", com créditos permitidos pelo inciso IX do artigo 3º e o inciso II do artigo 15, ambos da Lei nº 10.833/03.

Entende que a única necessidade é de se comprovar que a despesa está vinculada à operação de venda, o que resta configurado nas notas fiscais levantadas, que atestam que a operação vinculada é de exportação. Reconhece que a correta escrituração deveria ser realizada nas respectivas linhas com a rubrica "Despesas com Armazenagem e Frete na Operação de Venda" do DACON. Porém, julga que tal fato em nada muda o efeito e a legalidade do creditamento realizado.

Por fim, solicita realização de diligência e que seu procurador seja intimado em seu escritório, sendo ambas questões rechaçadas pela DRJ.

Em decisão unânime, a 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a impugnação, mantendo-se a integridade do crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Incabível a realização de diligência em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação. Ademais, presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador.

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o do endereço postal pelo contribuinte fornecido, para fins cadastrais, à Administração Tributária, bem como o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Verificada a dedução de créditos indevidos na sistemática não cumulativa é cabível a exigência da contribuição decorrente da falta de recolhimento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

São considerados insumos geradores de crédito os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço, desde que não devam ser incorporados ao ativo.

Nas hipóteses nas quais for possível o mesmo bem ou serviço ser considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não para outras é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas e as obrigações acessórias aplicáveis.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.

As despesas com frete somente conferem direito ao crédito se contratada com pessoa jurídica domiciliada no país, desde que se refira a operação de venda e o ônus seja suportado pelo vendedor.

O conceito de frete não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são os serviços logísticos de acondicionamento de carga e etiquetagem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Verificada a dedução de créditos indevidos na sistemática não cumulativa é cabível a exigência da contribuição decorrente da falta de recolhimento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

São considerados insumos geradores de crédito os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço, desde que não devam ser incorporados ao ativo.

Nas hipóteses nas quais for possível o mesmo bem ou serviço ser considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não para outras é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas e as obrigações acessórias aplicáveis.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.

As despesas com frete somente conferem direito ao crédito se contratada com pessoa jurídica domiciliada no país, desde que se refira a operação de venda e o ônus seja suportado pelo vendedor. O conceito de frete não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são os serviços logísticos de acondicionamento de carga e etiquetagem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de piso, a recorrente impetrou recurso voluntário, no qual repisa os argumentos contidos na impugnação, e, após longo arrazoado sobre direito ao desconto de créditos da não cumulatividade, defende as questões específicas sobre o caso para, finalmente, requerer (1) o cancelamento do auto de infração, (2) a realização de diligência para verificação dos setores produtivos e (3) que o procurador seja comunicado em seu escritório.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

I. Preliminares

1. Realização de diligência

Nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”, o que não é o caso.

As diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais se exige conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impossível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

Em vista a matéria recorrida, entendo que não há questão a ser esclarecida e que não esteja presente especificidade técnica suficiente nos tópicos em discussão, pois os elementos constantes dos autos são suficientes para análise do mérito da defesa da recorrente.

Portanto, indefiro o pedido de diligência, por prescindível.

2. Intimação do procurador

A recorrente solicita que o seu procurador seja intimado em seu escritório.

O art. 23 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a intimação far-se-á ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, através de uma das formas ali previstas.

Ademais, acredita-se que o ponto não requer maiores esclarecimentos, tendo em vista a consolidação do entendimento no âmbito deste Conselho, com a edição da Súmula nº 110.

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.

Nesses termos, resta indeferido este pleito.

II. Legislação

Cumprir informar que os créditos escriturados pelo contribuinte obedecem a sistemática da não cumulatividade, prevista pelo § 12 do art. 195 da Constituição Federal e disciplinada pela Lei nº 10.637/02 para o PIS/Pasep e pela Lei nº 10.833/03 para a COFINS, destacando-se que o regramento de desconto de créditos se dá pela autorização do art. 3º dos referidos diplomas.

Lei nº 10.637/02

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/03

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Do conceito de insumo

No julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça assenta as seguintes diretrizes:

- (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs. 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) 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.

Para fins da presente análise, o conceito de insumo, para efeitos da aplicabilidade do art. 3º, II, das leis de regência das contribuições, respeita o acima preconizado.

III. Mérito

1. Dos serviços de manutenção nos setores no processo produtivo

A fiscalização analisou diversos serviços considerados como insumos pela recorrente e efetuou glosas sobre os créditos apurados frente às despesas com **serviços de manutenção** dos centros de custos considerados auxiliares ou de apoio ao processo produtivo.

“3.2. Como pode ser visto, há uma limitação tributária com relação ao que deve ser considerado por “Serviço como Insumo”. Sob o prisma fiscal, apenas aquelas atividades de prestação de serviço que foram aplicadas ou consumidas intrinsecamente nos setores que respondem diretamente pela fabricação dos produtos;

3.3. No presente caso não restam dúvidas que os serviços aplicados no Subgrupo de Serviços Contratados apresentado pelo contribuinte, são intrinsecamente incorporados ao produto, uma vez que se tratam de serviços subcontratados para envase de bebidas das marcas do Grupo Schincariol, com exceção do contrato celebrado com a Dipack Logística Ltda., que trata de serviços de carga e descarga de produtos, cujos créditos de PIS/COFINS não serão considerados;

3.4. No que se refere aos serviços executados no Subgrupo de Manutenção, estão contemplados no mesmo, além das linhas de envase, setores auxiliares àqueles que efetivamente operam a produção de bebidas.” (destaquei)

O órgão julgador de primeira instância, na introdução do voto sobre o tema, expõe:

“O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 (itens 81 a 89) expressamente manifestou entendimento de que os **dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis** (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) **contratação de serviços de reparo do ativo produtivo** (conserto, restauração, recondicionamento etc.) **perante outras pessoas jurídicas.**

E que são considerados **insumos** geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na **manutenção de bens do ativo imobilizado** da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço, desde que não devam ser incorporadas ao ativo. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

O crédito em análise decorre dos serviços de manutenção prestados nos centros de custos acima descritos, ou seja, dos serviços de manutenção prestados em relação aos ativos que os compõem. E se tais ativos também vertem sua utilidade em demais áreas de atuação da pessoa jurídica ou anteriormente/posteriormente ao processo produtivo, as despesas com sua manutenção devem ser objeto de rateio.

Deveras, a teor do já mencionado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 (itens 164 e 165), nas hipóteses nas quais for possível o mesmo bem ou serviço ser considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não para outras é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas e as obrigações acessórias aplicáveis”. (grifo no original)

A recorrente defende que todos os centros de custos são essenciais ao processo produtivo e apresenta estudo elaborado por consultoria especializada acerca do conceito de insumo, sobre o qual conclui:

“Assim em linha com a legislação e normatização acima citadas, é possível concluir que os serviços contratados pela Primo Nordeste para a manutenção de suas máquinas e equipamentos ligados à produção dão direito à apropriação do crédito de PIS e COFINS.

(...)

Por todo o exposto, é possível depreender que constituem insumo para produção de bens previstos nas Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, todas as partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente ligados à produção de bens ou produtos destinados a venda e que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou fabricação e, portanto, geram direito a apropriação de créditos de PIS e COFINS, independentemente de entrarem ou não em contato direto com os bens fabricados e destinados à venda.”

Em relação aos serviços de manutenção, a 3ª Turma da CSRF possui o entendimento de que se a manutenção insere-se no contexto do imóvel da empresa fabricante, não há direito a crédito:

“SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. ATIVO IMOBILIZADO. NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.

Os serviços de manutenção do parque fabril não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.”

(Acórdão nº 9303-009.979, Processo nº 10925.000355/2009-77, Sessão de 22.01.2020, Conselheira Vanessa Marini Cecconello)

Em outro caso, formalizado no Acórdão nº 9303-007.304, no julgamento do Processo nº 11020.003571/2009-21, em sessão de 15.08.2019, por voto de qualidade, o voto vencedor do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal decidiu no sentido de:

“5) Serviços de manutenção de máquinas, tratores, retroescavadeiras e pulverizadores. Pela característica dos bens, evidente que sua utilização é feita na etapa pré industrial. Na manutenção das lavouras que faz parte da etapa agrícola, em relação aos quais nega provimento pelas mesmas razões do item 3, supra analisado.”

Já no Acórdão nº 9303-010.075, relativo ao julgamento do Processo nº 12571.000246/2009-32, em sessão de 23.01.2020, o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire assim decidiu em relação aos serviços de manutenção:

“Assim, entendendo que os gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus e câmaras utilizados em frota própria da empresa geram direito a crédito da contribuição em comento (...)”

Por fim, o mesmo Conselheiro deixa claro na ementa do Acórdão nº 9303-013.572, no julgamento do Processo nº 10925.000206/2008-27, em sessão de 18.11.22, que:

“SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.”

Depreende-se, da leitura das decisões, que a CSRF aplica o conceito de insumo de acordo com o objeto social e considera o serviço de manutenção no contexto da cadeia produtiva do contribuinte, não concedendo direito a crédito, indiscriminadamente, sobre a rubrica.

Esse entendimento está de acordo com a Solução de Consulta COSIT/RFB nº 99.013/17:

“EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.

Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme

disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria.”

Pois bem.

Os setores produtivos sujeitos aos serviços de manutenção são:

- na produção de cerveja, os setores de preparação e cozimento do mosto (mistura de malte, grãos de milho, lúpulo e água), de fermentação, filtragem, as linhas de envase, a pasteurização e o Post Mix (predominante reparo e preparação de barris de chope para o envase, os quais são ativo da empresa e, ao mesmo tempo, vasilhames retornáveis, compondo o produto final);
- na produção de refrigerantes, a xaroparia (diluição dos concentrados de sabores) e as linhas de carbonatação (adição de CO2) e envase; e
- setor de tratamento de água industrial, responsável pelo tratamento e normalização/padronização da água proveniente de poços artesianos da empresa, que será bombeados para os setores de preparação e cozimento do mosto e para as linhas de envase de refrigerantes, compondo o produto final.

Já os centros de custos responsáveis pelas despesas são: ar comprimido (compressores e armazenagem), CO2 (recuperação e armazenagem), controle de qualidade, energia/geradores, laboratório de matéria prima, laboratório central, manutenção elétrica/eletrônica, manutenção mecânica, refrigeração (armazenagem de amônia para circuitos de refrigeração), silos de malte e grãos (armazenagem) e geração de vapor (para pasteurização).

Feita essa introdução, passa-se a analisar os centros de custos nos quais se deram as despesas com manutenção.

a. Serviço de manutenção sobre o centro de custo “ar comprimido”

As despesas com o centro de custo em questão dão-se sob as rubricas B001045104, B002045104, B003045104, C001045104 e C002045104.

Nos termos das informações prestadas pela recorrente durante o procedimento, sobre esta etapa do processo produtivo, em relação ao ar comprimido, o Relatório Fiscal resume em:

“- Atividades desenvolvidas: geração de ar comprimido para funcionamento de máquinas com elementos pneumáticos;

- Etapas do processo: sopro de garrafas PET, alimentação de ar para máquinas pneumáticas.”

A decisão do julgador de piso foi no sentido de:

“E não se olvida que o ar comprimido tem sua utilização em variada gama de equipamentos com elementos pneumáticos, como por exemplo, vinculados ao setor de transporte, e não apenas nas sopradoras de PET e no Post Mix, pelo que cumpria à

impugnante demonstrar o rol de equipamentos constantes do seu patrimônio, nos quais se utiliza elementos pneumáticos, e comprovar o devido rateio das despesas com a manutenção da linha de geração/alimentação do ar comprimido em relação aos equipamentos vinculados ao processo produtivo, o que não se logrou comprovar.”

A recorrente defende que:

“Ar Comprimido: sem o ar comprimido não é possível o funcionamento de nenhum equipamento com elemento pneumático, tais como as sopradoras de PET. Ora, não há que se falar em processo de envase sem as garrafas PET. (...)”

A utilização do ar comprimido é acessória à produção direta de refrigerante, portanto, a glosa do serviço de manutenção sobre o centro de custo de ar comprimido deve ser **mantida**.

b. Serviço de manutenção sobre o centro de custo “CO2”

O centro de custo responsável pelo CO2 está sob as rubricas B001045106, B002045106, B003045106, C001045106 e C002045106.

A recorrente informou à fiscalização que:

“- Atividades desenvolvidas: beneficiar o CO2 captado nas adegas de fermentação de cerveja, armazenar o CO2 beneficiado e comprado de terceiros e enviar o CO2 para as áreas produtivas;

- Etapas do processo: beneficiamento e envio de CO2 na filtragem de cerveja e linhas de envase.”

Na mesma linha, a fiscalização efetuou glosas sobre a manutenção do centro de custo de benefício do “*CO2 captado nas adegas de fermentação de cerveja, armazenar o CO2 beneficiado e comprado de terceiros e enviar o CO2 para as áreas produtivas*”, com ratificação da DRJ:

“Ademais, observa-se que a armazenagem da referida matéria prima CO2 ocorre em relação às etapas anterior (CO2 adquirido de terceiros) e posterior (CO2 como produto final nas adegas de fermentação de cerveja) do processo produtivo (utilização na linha de envase), de molde que as despesas de manutenção do referido ativo responsável pela armazenagem não confere direito a crédito a título de insumo.”

O contribuinte sustenta, em sua defesa que:

“CO2: Do mesmo modo, as linhas de carbonatação (adição de CO2) foram consideradas pela fiscalização como produtivas. Razão pela qual é impossível considerar o setor “CO2” Como auxiliar, pois os dispêndios contemplados neste Centro de Custo (que é ligado ao processo de armazenamento, beneficiamento e envio do CO2) fazem parte do processo de Carbonatação, sendo a adição apenas a parte final desta etapa.”

Da descrição a atividade desenvolvida, resta claro que se trata de atividade auxiliar à produção, nesse sentido, o serviço de manutenção na armazenagem do CO2 deve ter sua glosa **mantida**.

c. Serviço de manutenção sobre os centros de custo “controle de qualidade”, “laboratório de matéria-prima” e “laboratório central”

O centro de custo de controle de qualidade desenvolve-se sob as rubricas B001040402, B002040402 e C001040402, cuja descrição se dá:

“- Atividades desenvolvidas: realizar as análises laboratoriais de produtos semiacabados e acabados, com a finalidade de verificação de parâmetros Físico/Químicos de qualidade;

- Etapas do processo: análises em todo o processo de produção.”

Nos termos do relatório fiscal, o controle de qualidade participa de todo processo de produção.

O centro de custo de laboratório de matéria-prima está nas contas B001040403 e C001040403 e possui o detalhamento no sentido de:

“- Atividades desenvolvidas: realizar análise laboratoriais de matérias-primas e embalagens, para verificação de parâmetros de qualidade e liberação para utilização na produção;

- Etapas do processo produtivo: entrada de matéria-prima e de embalagens na fábrica.”

O centro de custo do laboratório central, de contas B003040403 e C002040403, tem como definição:

“- Atividades desenvolvidas: realizar análise de produtos semiacabados, acabados e matérias-primas, para verificação de parâmetros Físico/Químicos de qualidade;

- Etapas do processo produtivo: análises em todo o processo de produção.”

As despesas com manutenção aplicadas ao controle de qualidade e laboratório, que podem ter sua análise agrupada, já que objetivam ao mesmo fim, tiveram a ratificação da glosa pelo juízo *a quo*:

“Note-se que os testes de qualidade (realizados pela própria pessoa jurídica ou por terceiros), aplicados por escolha da pessoa jurídica, podem ou não estar associados ao processo produtivo, dependendo do item que é testado e do momento em que ocorre o teste.

E, como já visto neste voto, os testes de qualidade decorrentes de obrigação legal, realizados como medidas posteriores à finalização da produção do bem, são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação de serviço.

(...)

Pois bem, em sua defesa, nada acrescenta a contribuinte, no sentido de esclarecer quais as análises laboratoriais realizadas no controle de qualidade e nos laboratórios citados e os equipamentos necessários para tal atividade (com a comprovação de que estão vinculados aos centros de custo em comento), nem que os bens e serviços aplicados na manutenção dos equipamentos não tenham ensejado o aumento de vida útil superior a um ano; bem como nada esclarece quais os testes decorrentes de imposição legal, de molde a justificar as despesas com a manutenção dos equipamentos, inclusive aqueles que possam vir a ser utilizados em análises posteriores ao processo produtivo.”

A recorrente apenas alega que os setores são essenciais ao processo produtivo. Entendo que a recorrente deveria abordar a questão além da essencialidade, deveria trazer

elementos para refutar a constatação da fiscalização sobre os setores auxiliares e demonstrar que os setores, na realidade, estão diretamente ligados à produção. Não o fez.

De toda sorte, a manutenção sobre os setores de controle de qualidade e laboratórios possuem natureza auxiliar, do que se **mantem** a glosa efetuada.

d. Serviço de manutenção sobre o centro de custo “energia / geradores

Já em relação à manutenção da rede elétrica, contas B001045105, B002045105, B003045105, C001045105 e C002045105, foram assim descritas:

- “- Atividades desenvolvidas: distribuição de energia elétrica para toda a fábrica;
- Etapas do processo produtivo: todas etapas, da fabricação ao envase.”

A DRJ discorreu assim sobre o tema:

“Primeiramente, esclareça-se que o crédito com despesa de energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumida** no estabelecimento da pessoa jurídica, tem previsão específica nas leis que regem a sistemática não cumulativa (art. 3º, III), não se confundindo, pois, com aquele originado de bens e serviços utilizados como insumo na manutenção da rede de distribuição de energia.

Acerca da Solução de Consulta DISIT/9ª RF nº 17, de 27/01/2012, a que se refere a impugnante, é favorável ao desconto de créditos a título de insumo na aquisição de óleo diesel para consumo nos geradores de energia elétrica, utilizados nos horários de pico para manutenção da produção.

Com efeito, as despesas com serviço de manutenção de ativo próprio, de geração e transmissão de energia elétrica ou térmica, são passíveis de gerar crédito, a título de insumo, na proporção dos dispêndios atribuídos ao **processo produtivo**, consoante o rateio legalmente previsto, desde que os bens e serviços aplicados na manutenção não tenham ensejado o aumento de vida útil superior a um ano e/ou necessitem ser ativados, o que não se logrou comprovar na defesa.

O crédito tomado a título de insumo deveria ter por objeto as despesas com a manutenção da rede de distribuição de energia elétrica para o processo produtivo na fábrica.

Consigne-se que a própria impugnante informou à fiscalização que a distribuição de energia elétrica se dá para toda a fábrica, abrangendo, portanto, setores não produtivos, tais como administrativo, jurídico, contábil etc.” (destaque no original)

No que toca a questão, a recorrente faz alusão ao seguinte:

“Quanto ao crédito glosado sobre manutenção de Energia Elétrica e Geradores, não procede a alegação de que tais setores são de apoio. Neste sentido também já foi promulgada Solução de Consulta favorável ao desconto de créditos sobre geradores e seus insumos. Veja-se:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 17, DE 27 DE JANEIRO DE 2012

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit nº 161, de 19 de julho de 2011.

REPOSIÇÃO DE AGULHAS DE TEARES. GÁS COMBUSTÍVEL PARA TERMOFIXAÇÃO DOS TECIDOS. COMBUSTÍVEIS PARA CALDEIRA DE

VAPOR PARA TINGIMENTO. ÓLEO DIESEL PARA GERADORES DE ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO A CRÉDITO. AQUISIÇÃO PRETÉRITA DE BENS PARA O IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO”

(...)

Ademais, no que tange à energia elétrica, é incontroversa sua absoluta essencialidade ao setor produtivo, sendo inclusive o crédito sobre seu consumo garantido pelo art. 3º, III das Leis que tratam do Pis e da Cofins:

(...)

Dessa forma, quaisquer itens, serviços ou materiais, que se façam necessários para que a energia seja consumida, seja por geradores ou por distribuição, devem ter seu direito à crédito garantido.”

Não se pode confundir a tomada de crédito de energia, tratado em inciso próprio do art. 3º das leis de regência da contribuições, com o crédito sobre os serviços de manutenção, que, de forma ampliada pela decisão do STJ, possui natureza de insumo e deve ter o devido vínculo ao processo produtivo.

Assim, de acordo com o informado pela recorrente, a rede elétrica é responsável pela distribuição de energia para todo complexo fabril, inclusive setores não produtivos. Nesse sentido, voto por **manter** as glosas de crédito sobre as despesas de manutenção sobre este centro de custo.

e. Serviço de manutenção sobre os centros de custo “manutenção elétrica e eletrônica” e “manutenção mecânica”

Sobre a autuação em relação à apropriação de crédito do centro de custos de manutenção elétrica/eletrônica, rubricas B001045203 e C002045203, e mecânica, rubricas B001045204, B002045204 e B003045204, tem-se que possuem as seguintes descrições:

“- Atividades desenvolvidas: oficina para reparos de equipamentos da fábrica com problemas elétricos/eletrônicos; oficina para reparos em equipamentos com problemas mecânicos ou necessidade de usinagem;

- Etapas do processo produtivo: todas as etapas do processo produtivo.”

A decisão recorrida assim entendeu a questão:

“(…) conforme a própria contribuinte afirma em sua defesa, nele se desenvolve a manutenção em variadas máquinas e equipamentos, as quais não foram perfeitamente identificadas e nem vinculadas ao processo produtivo, impossibilitando a conferência da pertinência da apropriação do crédito com a respectiva manutenção.”

Em sua defesa, a empresa pugna que:

“Manutenção Elétrica/Eletrônica/Mecânica: Os serviços contratados de manutenção são realizados em variadas máquinas e equipamentos, inclusive os considerados pela fiscalização como produtivos (cozimento do mosto, fermentação, filtragem, envase e pasteurização).”

Apesar do modestos argumentos da recorrente, de fato, as máquinas e equipamentos aplicados no cozimento do mosto, fermentação, filtragem, envase e pasteurização

estão diretamente vinculados à produção. Desta maneira, as despesas de serviços de manutenção sobre eles deve ter a glosa **revertida**.

f. Serviço de manutenção o centro de custo “post mix”

O centro de custo “post mix”, sob as rubricas B001045506, B002045506 e B003045506, é descrito como:

“- Atividades desenvolvidas: linha de envasamento de barris de chope e manutenção de barris para o envase;

- Etapas do processo produtivo: representa toda a linha de envase de barris de chope e a oficina de manutenção de barris e chopeiras.”

A recorrente expõe que:

“Ar Comprimido: sem o ar comprimido não é possível o funcionamento de nenhum equipamento com elemento pneumático, tais como as sopradoras de PET. Ora, não há que se falar em processo de envase sem as garrafas PET. Situação análoga ocorre com o processo de Post Mix (que, entre outros, tem como função a preparação de barris de chopp para o envase) e que foi considerado pela fiscalização como setor produtivo;” (destaquei)

A função de preparação de barris de chopp para envase é atividade acessória à produção, pelo que a glosa sobre a manutenção no setor deve ser **mantida**.

g. Serviço de manutenção sobre o centro de custo “refrigeração”

Já o centro de custo de refrigeração, de rubricas B001045103, B002045103, B003045103, C001045103 e C002045103, abrange:

“- Atividades desenvolvidas: compressão e armazenamento de amônia para refrigeração dos produtos acabados e semiacabados;

- Etapas do processo: adegas de fermentação de e maturação de cerveja e no processo de envase de cerveja e refrigerantes.”

A decisão recorrida entendeu que:

“Ademais, recorde-se, mais uma vez, que somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas; bem como itens destinados a revenda. Assim, os créditos a título de insumo com os gastos de manutenção dos equipamentos de refrigeração não podem ser apropriados em relação aos produtos acabados, ou seja, após a etapa de finalização do processo produtivo.

Nesse caso, impunha-se à contribuinte demonstrar o devido rateio das despesas passíveis de gerar crédito a título de insumo com aquelas que não conferem direito a crédito, a teor da legislação de regência, o que não se logrou cumprir.”

A recorrente sequer apresentou argumentos quanto à reversão da glosa, limitando-se à reproduzir trecho do Acórdão n.º 3803-006.328, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção, em sessão de 24/07/2014, no julgamento do Processo nº 13869.000219/2004-82, cujo dispositivo transcrevo abaixo:

“Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso, para acolher o direito a crédito em relação às aquisições de amônia líquida, ácido fosfórico, cal virgem micropulverizado, CWBA antiespumante, CWDI anticorrosivo, CWMI microbiocida, CWDO, óleo Donax, óleo Tellus, peróxido hidrogênio estabilizado, soda cáustica e GLP utilizado em empilhadeiras, tanto no que se refere aos insumos aplicados na produção, quanto aos estoques de abertura, mas desde que atendidos os demais requisitos da lei e observados os elementos probatórios averiguados e atestados pela repartição de origem.” (destaquei)

O setor possui natureza acessória do pós-produção, do que a glosa sobre o serviço de manutenção sobre ele deve ser **mantida**.

h. Serviço de manutenção sobre o centro de custo “silos”

Quanto à manutenção do silos de armazenamento, rubricas B001045306, B002045306, B003045306, C001045306 e C002045306, entende-se que:

“- Atividades desenvolvidas: recebimento, armazenamento e beneficiamento de malte e griz para consumo na produção;

- Etapas do processo: fase anterior à preparação do malte e do griz para a moagem e preparação do mosto.”

O acórdão recorrido entendeu que:

“Ocorre que as despesas com serviço de manutenção dos silos não são passíveis de gerar crédito a título de insumo, pois como a própria contribuinte informou à fiscalização, os silos consistem em ativos utilizados em fase anterior ao processo produtivo da empresa.”

Em seu documento recursal, a recorrente resume-se a alegar que:

“Neste mesmo sentido, as despesas de manutenção sobre os silos de Malte e Griz também tiveram seus créditos indevidamente glosados. Como restou comprovado nos documentos anexados na defesa, tais silos são necessários tanto à armazenagem, quanto ao beneficiamento da matéria-prima, sendo o vocábulo “beneficiamento” uma espécie ao conceito de industrialização como já é notório pela legislação de IPI.”

Os silos de armazenamento de matéria-prima se mostram como bens do ativo imobilizado, bem como são auxiliares e de natureza pré-produção. Deste modo, conforme adotado como premissa ao longo deste voto, a glosa sobre o serviço de manutenção nos silos deve ser **mantida**.

i. Serviço de manutenção sobre o centro de custo “tratamento água industrial”

O serviço de manutenção do centro de custo de tratamento de água industrial, sob as rubricas B001040302, B002040302, B003040302, C001040302 e C002040302, apresenta o detalhamento que se segue:

“- Atividades desenvolvidas: Tratamento de água para utilização no processo produtivo;

- Etapas do processo: produção de refrigerantes e cervejas.”

A recorrente não apresenta qualquer argumento ou elemento sobre o tratamento de água industrial, do que se considera o procedimento fiscal correto e a matéria não impugnada.

j. Serviço de manutenção sobre o centro de custo “vapor”

Passando ao centro de custo “geração de vapor”, contas B001045102, B002045102, B003045102, C001045102 e C002045102, este é descrito assim:

“- Atividades desenvolvidas: geração de vapor mediante caldeiras;

- Etapas do processo: fabricação do mosto, lavagem de garrafas, pasteurização, limpeza de tanques, dutos e enchedoras, etc.”

O julgador *a quo* entendeu que a impugnante “*não esclareceu e nem comprovou quais os equipamentos destinados à geração de vapor, objeto de manutenção, impossibilitando a conferência da pertinência da apropriação do crédito com a respectiva manutenção*”.

Do recurso voluntário, extrai-se que:

“Geração de Vapor: Como reconhecido pela fiscalização, o processo de pasteurização e cozimento do mosto são considerados produtivos. Dessa forma, os dispêndios para o Centro de Custo “Vapor” são essenciais para o funcionamento das caldeiras que, por sua vez, atuam no processo de cozimento do mosto e pasteurização. Mais uma vez, pretende-se aqui demonstrar que não há como se segregar a etapa intermediária da etapa final do processo. Não há que se confundir os vocábulos “intermediário” e “auxiliares”. Faz-se aqui uma analogia do vapor ao GLP (combustível necessário ao funcionamento de empilhadeira) reconhecido pelo CARF, como passível de crédito, demonstrado anteriormente.”

A própria recorrente reconhece que apenas o processo de pasteurização e cozimento do mosto são processos produtivos. Nesse sentido, a glosa da despesa de manutenção sobre estes dois setores da produção deve ser **revertida**.

2. Do serviço de etiquetagem internacional

A fiscalização efetuou glosas dos créditos apurados perante as despesas decorrentes do contrato celebrado com a pessoa jurídica Dipack Logística Ltda.

A recorrente argumenta que a execução dos serviços se estendem além da carga e descarga, e que os créditos glosados reportavam especificamente ao serviço de **etiquetagem internacional**.

Prossegue na defesa de que o serviço trata-se de operação vinculada à venda da mercadoria para exportação, de modo que integram o “frete na operação de venda”, conforme previsto no art. 3º, IX, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/03.

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

Por fim, afirma que as notas fiscais apresentadas possuem o condão de comprovar a operação de venda, cujo ônus foi por ela suportado, e reconhece que o melhor enquadramento, no DACON, seria na rubrica “Despesas com Armazenagem e Frete na Operação de Venda”.

O órgão julgador de primeira instância manteve a glosa, em breve síntese, com a conclusão que se transcreve:

“De fato, o acondicionamento da carga e/ou a sua identificação mediante etiquetagem não se equipara ao frete na operação de venda. Em que pese serem atividades complementares, são distintas em si mesmas.

Nestes termos, não se logrando comprovar o enquadramento como insumo e nem como frete na operação de venda, nada há de se reparar quanto à glosa do crédito originado das despesas vinculadas ao contrato aqui em análise.”

Como o objeto social da recorrente, em resumo, é industrialização, comércio atacadista e varejista, importação e exportação de bebidas, é fato inegável a importância da etiquetagem, o que, a meu ver, seria suficiente para determinar a reversão da glosa.

Mais que isso, a etiquetagem é o processo de identificação única da coisa objeto da venda, item derivado do art. 743 do Código Civil, na Seção III – Do Transporte das Coisas:

Art. 743. A coisa, entregue ao transportador, deve estar caracterizada pela sua natureza, valor, peso e quantidade, e o mais que for necessário para que não se confunda com outras, devendo o destinatário ser indicado ao menos pelo nome e endereço. (grifei)

Não menos, etiquetagem é obrigação acessória imposta pelo Decreto nº 7.212/10, que aprova do Regulamento do IPI:

Exigências de Rotulagem e Marcação

Art. 273. Os fabricantes e os estabelecimentos referidos no inciso IV do art. 9º são obrigados a rotular ou marcar seus produtos e os volumes que os acondicionarem, antes de sua saída do estabelecimento, indicando:

(...)

§ 1º A rotulagem ou marcação será feita no produto e no seu recipiente, envoltório ou embalagem, antes da saída do estabelecimento, em cada unidade, em lugar visível, por processo de gravação, estampagem ou impressão com tinta indelével, ou por meio de etiquetas coladas, costuradas ou apensadas, conforme for mais apropriado à natureza do produto, com firmeza e que não se desprenda do produto, podendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil expedir as instruções complementares que julgar convenientes (Lei nº 4.502, de 1964, art. 43, caput e §§ 2º e 4º, e Lei nº 11.196, de 2005, art. 68).

(...)

Falta de Rotulagem

Art. 280. A falta de rotulagem, marcação ou numeração, quando exigidas nos termos deste Capítulo, importará em considerar-se o produto como não identificado com o descrito nos documentos fiscais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 46, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso IV). (destaquei)

Em decisão exarada através do Acórdão n.º 3301-008.898, esta nobre turma de julgamento reverteu as glosas sobre serviços de etiquetagem, aplicando o critério da essencialidade, norteado pelo STJ ao conceito de insumo.

Nesse sentido, por entender haver tanto a essencialidade quanto uma imposição legal, dou provimento ao recurso voluntário neste aspecto, revertendo a glosa sobre as despesas de etiquetagem internacional.

III. Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter, apenas, as glosas de crédito sobre: (1) os serviços de manutenção aplicados sobre as máquinas e equipamentos empregados no cozimento do mosto, fermentação, filtragem, envase e pasteurização, dos centros de custo “manutenção elétrica e eletrônica” e “manutenção mecânica”; (2) de serviços de manutenção empregados no processo de pasteurização e cozimento do mosto, do centro de custo “geração de vapor”; e (3) as despesas de etiquetagem internacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

Voto Vencedor

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Redator Designado.

Centro de custo “ar comprimido”

O centro de custo “post mix”, sob as rubricas B001045506, B002045506 e B003045506, é descrito como:

“- Atividades desenvolvidas: linha de envasamento de barris de chope e manutenção de barris para o envase;

- Etapas do processo produtivo: representa toda a linha de envase de barris de chope e a oficina de manutenção de barris e chopeiras.”

A recorrente expõe que:

“Ar Comprimido: sem o ar comprimido não é possível o funcionamento de nenhum equipamento com elemento pneumático, tais como as sopradoras de PET. Ora, não há que se falar em processo de envase sem as garrafas PET. Situação análoga ocorre com o

processo de Post Mix (que, entre outros, tem como função a preparação de barris de chopp para o envase) e que foi considerado pela fiscalização como setor produtivo;" (destaquei)

A função de preparação de barris de chopp para envase é atividade essencial à produção.

Serviço de manutenção sobre o centro de custo "CO2"

O centro de custo responsável pelo CO2 está sob as rubricas B001045106, B002045106, B003045106, C001045106 e C002045106.

A recorrente informou à fiscalização que:

“- Atividades desenvolvidas: beneficiar o CO2 captado nas adegas de fermentação de cerveja, armazenar o CO2 beneficiado e comprado de terceiros e enviar o CO2 para as áreas produtivas;

- Etapas do processo: beneficiamento e envio de CO2 na filtragem de cerveja e linhas de envase.”

Na mesma linha, a fiscalização efetuou glosas sobre a manutenção do centro de custo de benefício do “CO2 captado nas adegas de fermentação de cerveja, armazenar o CO2 beneficiado e comprado de terceiros e enviar o CO2 para as áreas produtivas”, com ratificação da DRJ:

“Ademais, observa-se que a armazenagem da referida matéria prima CO2 ocorre em relação às etapas anterior (CO2 adquirido de terceiros) e posterior (CO2 como produto final nas adegas de fermentação de cerveja) do processo produtivo (utilização na linha de envase), de modo que as despesas de manutenção do referido ativo responsável pela armazenagem não confere direito a crédito a título de insumo.”

O contribuinte sustenta, em sua defesa que:

“CO2: Do mesmo modo, as linhas de carbonatação (adição de CO2) foram consideradas pela fiscalização como produtivas. Razão pela qual é impossível considerar o setor “CO2” Como auxiliar, pois os dispêndios contemplados neste Centro de Custo (que é ligado ao processo de armazenamento, beneficiamento e envio do CO2) fazem parte do processo de Carbonatação, sendo a adição apenas a parte final desta etapa.”

Da descrição a atividade desenvolvida, resta claro que se trata de atividade essencial à produção, nesse sentido.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

