



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.905459/2013-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.953 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente POMIFRAI FRUTICULTURA S.A EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ANÁLISE EM SEDE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo são tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano. Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano devem ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas quanto: 1 – Reverter as glosas a título de Pallets Mercado Interno; 2 - Reverter as glosas de Pallets para exportação; 3 - Reverter as glosas de Eixo de Embreagem 83070700 Valmet; Embreagem Completa D5NN-N751-A (5 Discos); Corrente Galvanizada Passo 20/60 Pino Unilateral 1/2 x 40; Embreagem Tomada Potencia; Estrutura ROPS Dianteira; Estrutura ROPS Traseira; Eixo do Pinhão 651660. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se o presente processo de pedido de ressarcimento (PER) nº 35872.00502.301209.1.1.11-2337, por meio do qual o contribuinte pleiteia o reconhecimento de direito creditório de COFINS (mercado interno) referente ao 1º trimestre de 2009, no valor de R\$ 167.188,72.

A autoridade de origem emitiu despacho decisório (e-fls. 99/121) que reconheceu parcialmente o direito creditório, conforme argumentos sintetizados pela DRJ, a seguir aproveitados (e-fls. 76/77):

- O exame dos documentos apresentados pela fiscalizada evidenciam a utilização de gastos e desembolsos que não se enquadram no conceito de insumo.
- A empresa computou como insumos (linhas 2 e 13 do Dacon) dispêndios com bens que deveriam ser imobilizados por comportarem mais de um exercício social.
- Em relação às reformas e retíficas de máquinas, equipamentos e veículos de valores elevados, foram glosadas as despesas que, por óbvio, lhes acrescentam vida útil superior a um ano. *"Nesse sentido, os bens e serviços adquiridos com o fim de manter em funcionamento as máquinas industriais ou veículos não geram crédito. Ao menos não como insumo."* Esses gastos devem ser incorporados ao ativo imobilizado, e estão sujeitos ao creditamento por meio dos encargos de depreciação.

- *"Os gastos com o sistema anti-granizo, pelo que se depreende são serviços prestados por terceiros na prevenção de tempestade de granizo, no entanto tais serviços não tem inerência direta com os produtos produzidos e por esta razão, ausente se encontra previsão legal para a apropriação direta a título de crédito como insumo."*
- Foram glosados ainda os gastos a título de insumo não sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero, isenção, suspensão, não incidência).
- Os gastos com combustíveis (diesel) aplicados aos veículos utilizados no transporte interno de mercadorias e insumos não são passíveis de crédito das contribuições, razão pela qual os créditos dessas despesas também foram glosados.
- *"O contribuinte apropriou integralmente as despesas com depreciação da totalidade dos bens do ativo, independentemente se foram utilizados na produção de bens e serviços destinados a venda, ou meramente utilizados nas demais atividades da empresa. Por esta razão, impõe-se a glosa em relação aos bens não utilizados na produção de bens destinados a venda."*
- Por fim, foi empregado o método de rateio proporcional para determinar a relação percentual dos insumos, gastos e despesas comuns às receitas tributadas no mercado interno, não tributadas no mercado interno e de exportação.
- Após ajustes em razão das glosas, o direito creditório pleiteado foi parcialmente reconhecido.

Após ser cientificado da decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 14/04/2015, alegando em síntese (e-fls. 02/15):

- Que a autoridade fiscal tenta aplicar por analogia o conceito de insumo dado pela legislação do IPI;
- Todas as aquisições são necessárias e utilizadas no processo produtivo;
- O auditor não reconheceu o crédito sobre material de embalagem, sob o fundamento de que seriam embalagens de transporte. Ocorre que tais gastos são necessários e fazem parte da venda do produto. E, ao contrário do que alega a fiscalização, esses produtos não se esgotam e não são utilizados por mais de doze meses.
- Sobre as glosas de bens diversos (partes, peças, equipamentos, veículos, ferramentas, serviços, combustíveis, bens destinados ao imobilizado, despesas diversas), alega que, ao se considerar todas as atividades desenvolvidas pela empresa, constata-se que todos os gastos são necessários à produção do produto (maçã). O mesmo ocorre nas despesas com combustíveis e lubrificantes para máquinas e veículos.
- Quanto aos gastos com sistema anti-granizo e o reagente iodeto de prata, tais medidas revelam-se necessárias para proteção da plantação contra chuvas de granizo, notórias por destruir plantações.
- • A empresa entende ter direito a todos os gastos necessários a produção de bens, ou seja, na produção de maçãs, independente de estarem em início de plantação ou já em fase de colheita, formação de mudas, e nas manutenções necessárias aos pomares.

O julgamento foi inicialmente convertido em diligência pela DRJ para digitalização do processo nº 10925-000001/2014-90, bem como instrução do presente processo com os demais documentos elencados pelo § 1º do art. 33 da Norma de Execução Codac/Cosit/Cofis/Cocaj/Cotec nº 6, de 2007 (e-fls. 76/80).

Após a juntada dos documentos indicados em diligência, a DRJ julgou a manifestação procedente em parte para reverter as glosas i) sobre as aquisições de “Caixa de Madeira 18kg”; ii) créditos sobre combustíveis; e iii) sobre o sistema anti-granizo, mantendo as demais glosas conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 122/139):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

LIMITES DA LIDE. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EXPRESSAMENTE. AUSÊNCIA DE LITÍGIO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela defendente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DEPRECIAÇÃO. CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens, se esses forem adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, se forem incorporadas ao ativo imobilizado e se estiverem associadas ao processo produtivo de bens destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/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. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, 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 a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. INSUMO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.

As embalagens de transporte, entendidas como aquelas que não integram o produto, não seguem com ele quando de sua comercialização e não conferem características, forma ou identificação aos produtos, não ensejam direito a crédito no regime de apuração não-

cumulativo, uma vez que referem-se a gastos posteriores à finalização do processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS. INSUMO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados em qualquer etapa da produção ou fabricação de bens destinados à venda são considerados insumos por disposição expressa de lei.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cumpra-se destacar a ponderação da DRJ de que foram instaurados diversos processos decorrentes de pedidos de ressarcimento apresentados pela interessada, analisados por duas Autoridades fiscais distintas. E, embora não haja plena identidade nos itens glosados, nem nas razões de decidir consideradas na apreciação dos pedidos de ressarcimento, o contribuinte apresentou a mesma manifestação de inconformidade em todos eles (e-fl. 126).

Intimada em 20/01/2021, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 04/02/2021 (e-fls. 144/145) repisando os principais argumentos no tocante às glosas que foram mantidas, inovando no tocante à glosa dos produtos com alíquota zero e glosas sobre bens do imobilizado (e-fls. 146/157).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carolina Machado Freire Martins, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

O julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, sendo definido como paradigma.

Matérias não impugnadas

Foram glosados gastos para aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero, isenção, suspensão, não incidência).

Sobre a matéria, afirma a DRJ (e-fl. 127):

A recorrente em nada se insurge sobre a glosa de créditos de despesas de depreciação de bens do imobilizado (item 2.2.3 do despacho decisório), bem como sobre os insumos adquiridos com alíquota zero, limitando-se a alegar que todos os gastos são insumos necessários ao seu processo produtivo. Assim, o contribuinte não cumpriu com o ônus da impugnação específica.

Com razão a instância de julgamento de piso, uma vez que argumentos novos, trazidos pela primeira vez a debate no Recurso Voluntário, não podem ser analisados, tendo em vista que a não apresentação no momento processual próprio caracteriza matéria preclusa, na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Conforme explana o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho relator do Acórdão nº **3302-011,638**, “a legislação processual determina que a impugnação/manifestação de inconformidade instaura a fase litigiosa do procedimento devendo ser formalizada por escrito e com o detalhamento dos motivos de fato e de direito em que se basear, devendo os pontos de discordância e as razões estarem expostas de forma minuciosa, sob pena de serem considerados não refutados.”

Assim, em não se tratando de matérias de ordem pública, delas não se toma conhecimento, sob pena de supressão de instância e de ferir o devido processo legal.

Processo produtivo da Recorrente e glosas mantidas

De acordo com o estatuto social da Recorrente, a empresa tem por objeto social a exploração vegetal, agricultura, fruticultura, apicultura, produção de mudas, reflorestamento e pecuária, bem como a comercialização de seus produtos e a prestação de serviços de classificação de produtos de origem vegetal ou animal, podendo, ainda, exportar e importar, e participar de outras empresas.

Considerando não constar dos autos que o contribuinte execute qualquer tipo de processamento da fruta visando a fabricação de doces, geleias, compotas, sucos, bebidas, vinagre etc, entende-se haver a dedicação exclusiva à produção e comercialização da maçã para consumo in natura.

Importante ressaltar, ainda, que a empresa vende seus produtos para supermercados e varejistas em geral em embalagens de diversas formas e tamanhos. A venda a granel para o consumidor final, por sua vez, é realizada nos varejistas, momento em que ocorrerá a inutilização das embalagens.

Nesse contexto, para que determinado bem ou serviço seja considerado essencial e relevante ao processo produtivo, indispensável a análise específica do processo de produção do contribuinte, que possibilitará o correto enquadramento ao conceito de insumo.

No caso em tela, após o reconhecimento parcial do direito creditório pela autoridade de origem, parcialmente reformado pela DRJ, verifica-se terem sido mantidas as seguintes glosas em relação às linhas 2 e 13 do DACTON: (e-fls. 113/116):

Razão Social do Fornecedor	Nota Fiscal	Data de Entrada	CFOP	Descrição da Mercadoria	Classificação Fiscal da Mercadoria (NCM)	Base PIS
DUDA INDUSTRIA E COMERCIO DE PALETES LTDA	958	17/2/2009	1101	Pallet P/ Exportação 0,99x1,16 Tratado	44152000	5.560,00

MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9233	27/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	2.400,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9165	12/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	2.000,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9190	20/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	2.000,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9144	3/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	1.600,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9147	10/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	1.600,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9214	25/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	1.600,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9223	25/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	1.600,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9170	12/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	1.200,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9204	20/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	1.200,00
MADEIREIRA FALAVIGNA LTDA	9216	25/3/2009	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	44152000	1.200,00
MINEIRO INDÚSTRIA DE ARTEFATOS DE MADEIRA LTDA.	758	25/3/2009	1101	Pallet P/ Exportação 0,99x1,16 Tratado	44152000	6.950,00
MINEIRO INDÚSTRIA DE ARTEFATOS DE MADEIRA LTDA.	740	12/3/2009	1101	Pallet P/ Exportação 0,99x1,16 Tratado	44152000	5.560,00

Razão Social do Fornecedor	Nota Fiscal	Data de Entrada	CFOP	Descrição da Mercadoria	Classificação Fiscal da Mercadoria (NCM)	Base PIS
ROHM AND HAAS QUIMICA LTDA	70620	25/2/2009	2101	Smart fresh Application For Apples B3	38089359	25.061,85

25.061,85

Razão Social do Fornecedor	Nota Fiscal	Data de Entrada	CFOP	Descrição da Mercadoria	Classificação Fiscal da Mercadoria (NCM)	Base PIS
ROHM AND HAAS QUIMICA LTDA	70988	9/3/2009	2101	Smart fresh Application For Apples B3	38089359	25.764,48
COBRASCAL INDÚSTRIA DE CAL LTDA.	184106	20/3/2009	2101	Cal Hidratado (Camara Fria)	25222000	3.300,00
COBRASCAL INDÚSTRIA DE CAL LTDA.	184114	20/3/2009	2101	Cal Hidratado (Camara Fria)	25222000	3.300,00
COBRASCAL INDÚSTRIA DE CAL LTDA.	184495	30/3/2009	2101	Cal Hidratado (Camara Fria)	25222000	3.300,00
COBRASCAL INDÚSTRIA DE CAL LTDA.	184539	30/3/2009	2101	Cal Hidratado (Camara Fria)	25222000	3.300,00

38.964,48

LINHA 13 DO DACON

Razão Social do Fornecedor	Nota Fiscal	Data de Entrada	CFOP	Descrição da Mercadoria	Classificação Fiscal da Mercadoria (NCM)	Base PIS
DRESCH CIA LTDA	60214	28/1/2009	1407	Eixo de Embreagem 83070700 Valmet	87089300	1.948,00
LB MÁQUINAS AGRÍCOLAS E INDUSTRIAIS LTDA. - ME	1951	26/1/2009	1556	Embreagem Completa D5NN-N751-A (5 Discos)	87089990	1.105,00

RODEX EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA	66502	23/1/2009	2556	Corrente Galvanizada Passo 20/60 Pino Unilateral 1/2 x 40	87089990	3.160,00
						6.213,00

Razão Social do Fornecedor	Nota Fiscal	Data de Entrada	CFOP	Descrição da Mercadoria	Classificação Fiscal da Mercadoria (NCM)	Base PIS
LB MÁQUINAS AGRÍCOLAS E INDUSTRIAIS LTDA. - ME	1973	5/2/2009	1556	Embreagem Tomada Potencia	87089990	2.389,00
						2.389,00

Razão Social do Fornecedor	Nota Fiscal	Data de Entrada	CFOP	Descrição da Mercadoria	Classificação Fiscal da Mercadoria (NCM)	Base PIS
SHARK DISTRIBUIDORA DE TRATORES E PEÇAS LTDA	15923	4/3/2009	1407	Estrutura ROPS Dianteira	87089990	8.142,00
SHARK DISTRIBUIDORA DE TRATORES E PEÇAS LTDA	15923	4/3/2009	1407	Estrutura ROPS Traseira	87089990	1.374,00
DRESCH CIA LTDA	60842	3/3/2009	1407	Eixo do Pinhão 651660	87089990	1.120,00
						10.636,00

Créditos Oriundos de Embalagens

Foram afastadas pela DRJ as glosas relativas a caixas de madeira, por se tratar de material de embalagem para apresentação, sendo mantido o não reconhecimento do direito ao crédito nas aquisições de aquisições de pallets para exportação e mercado interno, bem como correntes de aço, sob o entendimento que distingue embalagens de apresentação de embalagens de transporte, a seguir resumido (e-fl. 138):

O trecho acima deixa claro que, em regra, exclui-se do conceito de insumo todos os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo. Em outras palavras, quando o produto está finalizado/acabado, os gastos subsequentes, notadamente para logística e comercialização, estão excluídos do conceito de insumo.

Logo, a distinção entre embalagens de apresentação e de transporte é relevante para fins de apropriação de créditos de PIS/Cofins. As embalagens de transporte, entendidas como aquelas que não integram o produto, não seguem com ele quando de sua comercialização e não conferem características, forma ou identificação aos produtos, não ensejam, portanto, direito a crédito no regime de apuração não-cumulativo, uma vez que referem-se a gastos posteriores à finalização do processo produtivo.

Assim, foram excluídos do conceito de insumo os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, desconsiderando-se os gastos subsequentes, notadamente para logística e comercialização do “produto acabado”. Distingue-se, portanto, embalagens de apresentação e de transporte, estas sendo entendidas como aquelas que não integram o produto, não seguem com ele quando de sua comercialização e não conferem características, forma ou identificação aos produtos.

No entanto, merece reforma tal entendimento consoante o posicionamento da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9303006.068, que decidiu pela possibilidade de creditamento das operações referentes à movimentação de carga, pallets e embalagens, adotando-se quanto a esta matéria as razões de decidir constantes do voto do ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

Considerando-se a atividade própria da Contribuinte, tem-se que os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, também devem ser considerados como insumos.

Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por microorganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.

Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente fabril, é indispensável à Contribuinte utilizar-se de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo. Há de ser destacada, nesse aspecto, a desnecessidade do consumo do produto em contato direto com o bem produzido, admitindo-se o emprego indireto no processo de produção para caracterizar-se determinado bem como insumo.

Assim, os palletes guardam nítida relação de pertinência, relevância e essencialidade com a atividade produtiva do Sujeito Passivo, constituindo-se em insumos do processo produtivo e da fase de comercialização passíveis de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativos.

Assim, depois de concluído o processo produtivo, as embalagens destinadas ao transporte para preservação das características dos produtos, como condição para manutenção da qualidade, podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

Serviços e Despesas De Manutenção

Não restaram reconhecido os créditos de PIS/COFINS nas despesas relacionadas à manutenção de máquinas e equipamentos. Segundo justificou a fiscalização, tais despesas de manutenção lhes acrescentariam vida útil superior a um ano (e-fl. 107):

No presente caso, foram glosadas as despesas com reformas e retíficas de máquinas, equipamentos ou veículos de valores elevados que por óbvio vão acrescer vida útil aos mesmos por mais de um ano.

(...)

Com efeito, as partes e peças integrantes de máquinas industriais, equipamentos ou veículos e ferramentas (utilizados na produção dos bens destinados a vendas ou na prestação dos serviços oferecidos), que lhes proporcione tempo de vida útil superior a um ano não podem ser consideradas insumo na medida em que aquelas máquinas, ferramentas e equipamentos ou veículos integram o **ativo imobilizado** da empresa e os gastos para manutenção dos mesmos acabam sendo, também, a ele incorporados.

A justificativa da DRJ para manutenção da glosa pode ser assim sintetizada (e-fls. 128/129):

Conforme já esclarecido no tópico anterior, a questão não se refere à necessidade do gasto nem à relação direta ou indireta de sua utilização na produção, mas à forma como a legislação determina que esse dispêndio seja apropriado na apuração de créditos de não-cumulatividade.

O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, elucida a questão:

78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito.

Tal discussão refere-se aos seguintes itens:

- Eixo de Embreagem 83070700 Valmet
- Embreagem Completa D5NN-N751-A (5 Discos)
- Corrente Galvanizada Passo 20/60 Pino Unilateral 1/2 x 40
- Embreagem Tomada Potencia
- Estrutura ROPS Dianteira
- Estrutura ROPS Traseira
- Eixo do Pinhão 651660

A questão posta, portanto, refere-se ao direito ao creditamento das despesas com aquisição de partes, peças utilizados na manutenção de equipamentos e veículos empregados na produção de bens, segregados em dois tipos: (i) créditos de ativo imobilizado; e (ii) créditos de insumo, nos moldes previstos pelo art. 3º das Leis nº 10.637/de 2002 e nº 10.833/2003.

De acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, citado pela DRJ há diferenças consideráveis entre as formas de creditamento:

As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade).

A incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento. No presente caso, segundo a Autoridade Fiscal, pautando-se pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens do ativo imobilizado foram capitalizados no valor do bem, também se incorporando ao ativo imobilizado, uma vez que da operação teria resultado “óbvio” aumento de vida útil do bem superior a um ano.

Tratores necessitam periodicamente de trocas de óleo, de pastilhas e lonas de freio, de discos de embreagem, de rolamentos diversos. Essas são manutenções realizadas para o bom funcionamento do veículo, mas não aumentam sua vida útil.

No tocante à Estrutura ROPS, a despesa diz respeito à Estrutura Protetora Contra Capotamento (abreviação do termo inglês *Roll Over Protective Structure*), cujo principal objetivo busca fornecer uma proteção adicional ao operador em caso de capotamento da máquina.

Como dito, gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo serão tratados como insumos e, conseqüentemente, passíveis de apuração de crédito, *desde que* não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano.

Sendo assim, há que se fazer a exata distinção entre os conceitos de manutenção, pequenos reparos e aquisição de itens adicionais de bens do ativo imobilizado para a análise do eventual aumento da vida útil do referido bem.

Como esclarece o Professor Professor Honório T. Futida, em artigo sobre classificações de gastos com manutenção, benfeitorias, consertos e reformas dos bens do ativo imobilizado, podem ser realizadas manutenções não vinculadas ao aumento de vida útil do bem, necessárias ao funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança etc. Ou ainda, são realizados consertos e substituição de partes ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, necessários apenas para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, feitos de forma isolada, o que não envolve, automaticamente, acréscimo da vida útil da máquina ou equipamento.

No presente caso, aproveito-me de uma conclusão constante do já citado Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, posto que acerca da subsunção de itens de pequeno valor ao conceito de insumos, *“não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto”*.

Ademais, segundo o entendimento ora vigente, existe sim a possibilidade de consideração como 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.

De tal maneira, poderão gerar créditos os dispêndios com partes, peças e serviços realizados para manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda. A questão não é nova neste Conselho que, reiteradamente, admite a tomada de créditos (grifei):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

CUSTOS/DESPESAS. CANA-DE-AÇÚCAR. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a cana-de-açúcar incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de

serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada.

DESPESAS. MANUTENÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com manutenção: materiais de manutenção, materiais elétricos, peças, ferramentas, serviços mecânicos e automotivos para máquinas, equipamentos e veículos, despesas com combustíveis, custos com serviços de manutenção de equipamentos e instalações geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matériaprima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor (Acórdão nº 9303-008.988)

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

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

CRÉDITOS. INSUMO. CONCEITO.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS/COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, que obedeçam ao critério de relevância e essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECISÃO STJ. SEDE DE REPETITIVOS.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, inclusive no caso de crédito presumido. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. APLICABILIDADE.

Será devida a multa moratória em caso de débitos decorrentes de tributos e contribuições não extintos nos prazos previstos na legislação específica, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão nº 3401-009.584)

Finalmente, não foram apresentados pela Autoridade Fiscal fundamentos concretos e normativos que sustentem a afirmação de que os gastos realizados irão proporcionar tempo de vida útil superior a um ano para os equipamentos e máquinas especificamente utilizados pela Recorrente em seu processo produtivo.

Por tudo isso, entendo que a premissa da fiscalização, corroborada pela instância de piso, está equivocada e estas glosas merecem ser revertidas.

Smart fresh Application For Apples B3” e Cal hidratado (Câmara Fria)

No que diz respeito aos itens “Smart fresh Application For Apples B3” e Cal hidratado (Câmara Fria), NCM’s 38089359 e 25222000, verifica-se tratar de insumos com alíquota de contribuição ao PIS/COFINS reduzida a zero, conforme previsto na Lei nº 10.925/2004, art. 1º, incisos II – “*defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas*” e “*IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI*”.

Por conseguinte, e também de acordo com o disposto no § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, não dão direito a crédito. Além do mais, trata-se de matéria não impugnada na Manifestação de Inconformidade, apenas no Recurso Voluntário, e ainda de forma genérica, o que atrai a preclusão.

Conclusão

Ante o exposto, não conheço de parte do recurso em face da preclusão, e na parte conhecida, voto no sentido de julgá-lo parcialmente procedente para:

- Reverter as glosas a título de Pallets Mercado Interno
- Reverter as glosas de Pallets para exportação
- Reverter as glosas de Eixo de Embreagem 83070700 Valmet; Embreagem Completa D5NN-N751-A (5 Discos); Corrente Galvanizada Passo 20/60 Pino Unilateral 1/2 x 40; Embreagem Tomada Potencia; Estrutura ROPS Dianteira; Estrutura ROPS Traseira; Eixo do Pinhão 651660.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

Fl. 14 do Acórdão n.º 3401-009.953 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.905459/2013-56