



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.723608/2017-79
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-011.255 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Embargante BRF S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

A reversão das glosas do créditos com despesas de paletes se estende aos serviços de conserto de pallets e repaletização pelos mesmos critérios de essencialidade e relevância.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa geram, em caso de se incorporarem ao ativo imobilizado, créditos calculados com base no valor do encargo de depreciação ou amortização incorrido no período, observados os requisitos exigidos pela lei.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

A reversão das glosas do crédito com despesas de materiais de laboratório se estende aos materiais sanitários, que também constou na parte dispositiva do acórdão.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Devem ser mantida as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria em razão do contribuinte estar inserido como pessoa jurídica a qual é vedado o crédito, nos termos da previsão legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

Uma vez não demonstrada e comprovada a observância aos critérios, mantém-se a glosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em acolher parcialmente os embargos de declaração, com efeitos infringentes, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para sanar a omissão quanto às glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria, no sentido de mantê-las, conforme lançado pela fiscalização; (II) reverter as glosas de créditos, (i) por maioria de votos, sobre serviços de conserto de pallets e repaletização, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que acolhiam os embargos de forma mais restritiva, e, (ii) por unanimidade de votos, sobre os materiais sanitários (higienização da unidade produtiva), além dos créditos sobre os materiais de laboratório; (III) pelo voto de qualidade, negar direito a crédito em relação aos valores referentes a custos, não ativados, com manutenção de edificações, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Tatiana Josefovicz Belisário e Mateus Soares de Oliveira, que reconheciam o direito, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, e, (IV) por unanimidade de votos, em não acolher os embargos em relação aos gastos com frete.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Abaixo reproduzo destaques do relatório elaborado no despacho de inadmissibilidade dos embargos:

Trata o presente processo de exame de admissibilidade de Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do **Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário de nº 3201-005.725**, de 25/09/2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF.

A Embargante foi cientificada do acórdão embargado em **24/08/2020 (fl. 2154), uma segunda-feira**, de modo que, havendo apresentado os Embargos em **31/08/2020, também uma segunda-feira (fl. 3651)**, são eles tempestivos, uma vez que apresentados no prazo de 5 (cinco) dias da sua ciência, em conformidade com o que dispõe o § 1º do art. 65 do Anexo II do RICARF, combinado com o art. 5º, parágrafo único, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Alega a Embargante que o julgado teria incorrido em **omissões/contradições**, a saber:

- O Acórdão ora embargado também deu provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição de pallets, utilizados pela Embargante na organização de sua produção e no transporte dos produtos. Contudo, **também foram glosados** de forma equivocada pela Fiscalização os créditos de PIS e COFINS sobre os serviços de conserto de pallets e repaletização, restando, todavia, **omisso o Acórdão quanto ao creditamento decorrente dos referidos serviços**;

- O r. Acórdão embargado deu provimento ao Recurso Voluntário da Embargante, determinando a **reversão das glosas dos créditos de PIS e COFINS sobre os custos com manutenção de edificações**, afirmando que estes “deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação”. Contudo, verifica-se no Voto condutor do Acórdão ora embargado a **contradição entre os seus fundamentos**. Isso porque, ao analisar as glosas sobre os custos com a manutenção de edificações (i) partiu da premissa de que são essenciais às atividades produtivas da Embargante, ou seja, são verdadeiros insumos para a atividade por ela realizada, ao passo que (ii) afirma que devem ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação, como se fossem bens do ativo imobilizado. É importante esclarecer que os itens sobre os quais a Embargante apropriou os créditos de PIS e COFINS foram reconhecidos em resultado por não cumprirem com os requisitos para o reconhecimento no ativo, a exemplo de possuir vida útil inferior a um ano. Por não terem sido reconhecidos no ativo imobilizado, estes gastos não possuem taxa de depreciação;

- Em relação às **glosas de créditos de PIS e COFINS apropriados pela Embargante sobre os materiais de laboratório e sanitários**, o r. Acórdão embargado concluiu pela sua improcedência, determinando a sua reversão. Contudo, verifica-se uma **contradição** entre os fundamentos trazidos pelo Voto condutor e a parte dispositiva, uma vez que nesta consta que a reversão das glosas seria tão somente para materiais de laboratório;

- O r. Acórdão Embargado manteve integralmente as **glosas dos créditos de PIS e COFINS sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a Agroindústria, sob o fundamento “o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto, não analisado pelo julgador de primeira instância”**. Com o devido respeito e acatamento, verifica-se que o r. Acórdão embargado parte de uma premissa equivocada, que leva a uma **omissão** quanto aos fundamentos trazidos pela Embargante em seu Recurso Voluntário. No Voto condutor do Acórdão ora embargado, afirmou-se que a Embargante defende que se apropriou somente dos créditos presumidos das mercadorias destinadas a exportação ou vendidas a empresa comercial exportadora, colando um trecho do seu Recurso Voluntário, e que esta alegação é que não constaria da sua Impugnação. Contudo, o Acórdão embargado ignora o fato de que a Embargante dedicou um capítulo inteiro tanto da sua Impugnação (Capítulo IV.4) quanto do seu Recurso Voluntário (Capítulo IV.3) demonstrando a composição dos cálculos e a apuração dos créditos presumidos das Leis nos 10.925/04, 12.058/09 e 12.350/10, comprovando que se apropriou dos referidos créditos somente na venda de bois vivos, aves e suínos, que foram destinados à exportação (Capítulo IV.3.1 do Recurso Voluntário).

Os embargos de declaração, como se sabe, estão disciplinados no art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF/2015), nos seguintes termos:

“Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.”

Os aclaratórios têm por finalidade tornar clara a decisão embargada ou trazer à discussão matéria que foi omitida ou contraditória no julgamento, de tal sorte que a solução dada pelo órgão encarregado de resolver a controvérsia demonstre, com clareza, haver enfrentado o objeto do litígio. Portanto, a eventual existência dos vícios de obscuridade, contradição ou omissão, pressupostos dos aclaratórios deve ser cabalmente demonstrada pela parte, a fim de oportunizar ao próprio órgão julgador suprir eventual deficiência no julgamento da causa.

Pois bem.

Inicialmente, alega-se que o acórdão embargado afastou a glosa dos créditos de PIS e Cofins sobre a aquisição de pallets, mas que foi omissivo sobre os **serviços de conserto de pallets e repaletização**.

Com efeito, há aqui uma omissão, pois a matéria constou do recurso voluntário, mas não foi apreciada pelo Relator do acórdão embargado:

No mesmo sentido são os **serviços de troca de pallets (conserto, repaletização)**. Ora, se os pallets estão essencialmente vinculados ao processo produtivo da Recorrente, igualmente essencial é o serviço de troca de tais bens, a fim de dar continuidade ao processo produtivo, inclusive com a demonstração, por meio das informações constantes no Relatório de Operações (Doc. 02), dos diversos momentos em que eles são utilizados na produção.

Entendemos, também, que a questão **das glosas dos créditos de PIS e Cofin sobre os custos com manutenção de edificações** reclama melhor esclarecimento, uma vez que os gastos que aumentem a expectativa de sua utilização por mais de um ano foram contemplados no acórdão embargado (os créditos serão calculados com base no valor do encargo de depreciação), mas não aqueles que não cumprem os requisitos para o seu reconhecimento no ativo:

IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos decorrentes dos custos com a manutenção predial de edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa, por entender que “(...) não consistem de insumo e que não existe previsão legal para a tomada de crédito” (e-fl. 1919)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com manutenção de edificações.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. BENFEITORIAS E EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. Em relação aos bens do ativo imobilizado (máquinas, equipamentos, edificações e benfeitorias), com expectativa de utilização no processo produtivo por mais de um ano, os créditos serão calculados com base no valor do encargo de depreciação ou amortização incorrido no período, observados os demais requisitos exigidos pela lei. CARF, Acórdão nº 3803-003.208 do Processo 10925.000464/2009-94, Data

17/07/2012 (...) d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil: A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo. II – pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço de manutenção civil piso setor Produtivo. Nesta caso apenas os custos com a manutenção predial do setor fabril e os serviços de pintura deste mesmo setor tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação. (...). Acórdão nº 3402-002.312, Data 29/01/2014 Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com manutenção de edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa).

Com relação à terceira causa de embargabilidade, o Relator do acórdão embargado, não obstante tenha revertido os créditos sobre os materiais de laboratório e sanitários, apenas se referiu às glosas dos matérias de laboratório na parte dispositiva da sua decisão:

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitário (higienização da unidade produtiva).

IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitário	Reverter a glosa, apenas para materiais de laboratório.
--	---

Por fim, afirma-se que o Relator do acórdão manteve integralmente **as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria**, sob o fundamento “o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto, não analisado pelo julgador de primeira instância”.

Contudo, conforme assevera a Embargante, há tópico específico sobre o tema na impugnação e também no recurso voluntário:

Impugnação:

IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

Recurso Voluntário:

IV.3 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do RICARF, **DOU SEGUIMENTO integral** aos Embargos de Declaração opostos.

Encaminhe-se à unidade de origem, a fim de que seja dada ciência do inteiro teor deste despacho à Embargante (art. 65, § 4º do RICARF).

Após, encaminhem-se os autos à **DIPRO/COJUL**, para, com base nos §§5º e 8º do art. 49 do Anexo II, do RI-CARF, providenciar o sorteio dos presentes Embargos dentre os Conselheiros da 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção, para inclusão em pauta de julgamento, visto que o Relator originário não mais integra a Turma que prolatou o Acórdão embargado.

Pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi apresentado Recurso Especial e pelo embargante, após apresentar os embargos, foi protocolada petição na qual informa decisão favorável em ação judicial para cancelar especificamente todos os débitos de PIS e de COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS exigidos da contribuinte, incluindo as exigências desses autos.

No que se refere ao despacho de e-fls. 2321, no qual é informado sobre a existência de ação judicial do contribuinte em que obteve sentença favorável para “cancelar especificamente todos os débitos de PIS e de COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS exigidos da Autora, incluindo as exigências desses autos, vale destacar que o acórdão proferido pela DRJ já havia anulado a parte do auto de infração que trata dessa matéria. Veja-se:

Assim é que ante a retroatividade assegurada pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e pelo § 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, tem-se que a definição do crédito presumido de ICMS como subvenção de investimento se aplica e já se aplicava ao caso dos autos, desde a entrada em vigor da referida lei complementar.

Assim, em tendo sido o Auto de Infração lavrado sem a devida observância à legislação vigente pertinente aos fatos de que trata, está eivado de vício insanável que leva à sua nulidade.

Desta feita, entendo que o crédito tributário deve ser cancelado na parte em que se refere aos créditos presumidos de ICMS, como segue:

Omissão de receita - DRF					
2012	Crédito Presumido do ICMS	Classificação Fiscal incorreta	Total da Base de Cálculo	PIS	COFINS
Período	(Base de Cálculo)	(Base de Cálculo)		1,65%	7,60%
OUTUBRO	15.865.949,69	13.302.094,95	29.168.044,64	481.272,74	2.216.771,39
NOVEMBRO	11.195.574,34	103.199.636,31	114.395.210,65	1.887.520,98	8.694.036,01
DEZEMBRO	10.679.784,41	166.304.846,50	176.984.630,91	2.920.246,41	13.450.831,95
TOTAL	37.741.308,44	282.806.577,76	320.547.886,20	5.289.040,12	24.361.639,35
Omissão de receita com a exclusão do Crédito Presumido do ICMS					
2012	Crédito Presumido do ICMS	Classificação Fiscal incorreta	Total da Base de Cálculo	PIS	COFINS
Período	(Base de Cálculo)	(Base de Cálculo)		1,65%	7,60%
OUTUBRO	0,00	13.302.094,95	13.302.094,95	219.484,57	1.010.959,22
NOVEMBRO	0,00	103.199.636,31	103.199.636,31	1.702.794,00	7.843.172,36
DEZEMBRO	0,00	166.304.846,50	166.304.846,50	2.744.029,97	12.639.168,33
Total mantido	0,00	282.806.577,76	282.806.577,76	4.666.308,53	21.493.299,91
Total excluído				622.731,59	2.868.339,44

Contudo, a decisão acima teve os seus efeitos condicionados a obrigatória apreciação do Recurso de ofício, que ao ser apreciado pelo relator do acórdão embargado manteve a decisão. Vejamos:

Verifica-se, portanto, que o provimento foi para anular parte do lançamento tendo em vista que o crédito presumido de ICMS deve ser interpretado como subvenção de investimento e não de custeio como entendia a fiscalização.

A retroatividade da interpretação foi assegurada a Recorrente por meio da Lei Complementar nº 160/2017, art. 10, bem como pela Lei nº 12973/2014, art. 30, § 5º.

Diante do exposto, deve-se, de fato, cancelar a parte do auto relativa aos créditos presumidos de ICMS.

Nego provimento ao Recurso de Ofício.

Nesse passo, em que pesa a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ter apresentado Recurso Especial, essa matéria não é objeto do recurso, de modo que a decisão judicial não altera o que consta nos autos administrativos.

Em vista do conselheiro relator do acórdão não mais fazer parte desta turma os autos foram distribuídos para minha relatoria, de modo que sendo estes os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3201-011.255 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.723608/2017-79

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Os Embargos de Declaração do contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, sendo admitidos para apreciação do mérito nas alegações de omissão e contradição nos termos do que constou no relatório sobre: omissão sobre as glosas dos serviços de conserto de pallets e repaletização; contradição na glosa dos créditos de PIS e Cofins sobre os custos com manutenção de edificações; contradição sobre os créditos de materiais de laboratório e sanitários, visto que apenas se referiu às glosas dos materiais de laboratório na parte dispositiva da sua decisão e omissão sobre as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria.

Sendo esses os limites do que devemos julgar, passo a análise do mérito.

Omissão sobre as glosas dos serviços de conserto de pallets e repaletização

Alega o embargante que o acórdão embargado afastou a glosa dos créditos de PIS e Cofins sobre a aquisição de pallets, mas que foi omissa sobre os **serviços de conserto de pallets e repaletização**, justificando que ambos os insumos possuem a mesma essencialidade e relevância no processo produtivo da recorrente.

De fato, não há lógica que justifique a manutenção da glosa sobre os serviços de conserto de pallets e repaletização quando já foi concedido crédito sobre a aquisição desses produtos. Nesse caso, entendo que a mesma regra para concessão dos créditos na compra do insumo deve ser utilizada na sua manutenção.

Nesse sentido, importante destacar parte do voto que trata dos palletes, vejamos:

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa na aquisição dos pallets.

Ora, sendo os palletes considerados como essenciais e relevantes a produção/fabricação da agroindústria, atividade econômica do contribuinte, assim também deve ser entendido os serviços de manutenção desses palletes, chamados de conserto e repaletização. Concluo por reverter a glosa.

Contradição nas glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os custos com manutenção de edificações.

Alega o embargante que houve contradição na glosa sobre os custos com manutenção de edificações, visto que a reversão se limitou nas despesas de acordo com a respectiva taxa de depreciação, contudo, houve gastos que não preenchem os requisitos necessário para serem considerados bens do ativo imobilizado, vejamos destaques dos argumentos:

Isso porque, ao analisar as glosas sobre os custos com a manutenção de edificações (i) partiu da premissa de que são essenciais às atividades produtivas da Embargante, ou seja, são verdadeiros insumos para a atividade por ela realizada, ao passo que (ii) afirma que devem ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação, como se fossem bens do ativo imobilizado.

É importante esclarecer que os itens sobre os quais a Embargante apropriou os créditos de PIS e COFINS foram reconhecidos em resultado por não cumprirem com os requisitos para o reconhecimento no ativo, a exemplo de possuir vida útil inferior a um ano.

Por não terem sido reconhecidos no ativo imobilizado, estes gastos não possuem taxa de depreciação. Deste modo, a aquisição destes bens destinados à manutenção de edificações se caracteriza como um custo para a atividade desenvolvida pela Embargante e, sendo essencial a ela, como bem reconheceu o Acórdão embargado, lhe dá direito aos créditos de PIS e COFINS no momento da aquisição.

Assim, requer dignem-se V.Sas. a eliminar a contradição apontada, esclarecendo que devem ser revertidas a integralidade das glosas dos créditos de PIS e COFINS sobre os custos com manutenção de edificações, vez que não são bens ativáveis, mas sim, insumos para a atividade por ela desenvolvida.

A decisão embargada foi assim fundamentada:

IV.1.e – Custos com Manutenção de Edificações

O v. acórdão recorrido manteve a glosa de créditos decorrentes dos custos com a manutenção predial de edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa, por entender que “(...) não consistem de insumo e que não existe previsão legal para a tomada de crédito” (e-fl. 1919)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a custos com manutenção de edificações.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. BENFEITORIAS E EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. Em relação aos bens do ativo imobilizado (máquinas, equipamentos, edificações e benfeitorias), com expectativa de utilização no processo produtivo por mais de um ano, os créditos serão calculados com base no valor do encargo de depreciação ou amortização incorrido no período, observados os demais requisitos exigidos pela lei. CARF, Acórdão nº 3803- 003.208 do Processo 10925.000464/2009-94, Data 17/07/2012

(...) d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil: A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo. II – pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço de

manutenção civil piso setor Produtivo. Nesta caso apenas os custos com a manutenção predial do setor fabril e os serviços de pintura deste mesmo setor tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação. (...). Acórdão nº 3402-002.312, Data 29/01/2014

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com manutenção de edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa).

Inicialmente se faz necessário pontuar as seguintes premissas: a) o embargante reconhece que “os itens sobre os quais a Embargante apropriou os créditos de PIS e COFINS foram reconhecidos em resultado por não cumprirem com os requisitos para o reconhecimento no ativo”; b) em que pese o relator original falar em essencialidade e relevância, o julgamento foi com base no crédito previsto no art. 3º, inciso VII¹, da Lei n.º 10.833 de 2003 e 10.637 de 2002, que trata de despesas de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. Logo, o julgado embargado não concedeu o crédito por considerar as despesas como insumos, estes previstos no mesmo art. 3º, inciso II².

Seguindo essas premissas é importante ainda citar que o inciso VII do artigo 3º acima mencionado combinado com §1º, inciso III do mesmo artigo, condiciona as despesas com edificações desconto na proporção dos encargos de depreciação caso acarretem aos bens em que aplicados vida útil superior a um ano, veja-se a literalidade da lei:

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

(...)

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

O afirmado acima não quer dizer que no caso de despesas de edificações e benfeitorias que não tenha sido ativada não tenha direito ao crédito da não cumulatividade. Apenas condiciona o desconto dos encargos de depreciação em caso de acarretar aos bens em que aplicados vida útil superior a um ano, conforme preceitua o CPC 27.

Nesse passo, o julgado embargado foi assertivo, contudo, ao meu ver incompleto, visto que não destacou que devem ser afastadas as glosas de todas as despesas com manutenção de edificações e benfeitorias, condicionando aquelas que acarretam aos bens em que aplicados vida útil superior a um ano, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa).

Assim, considerando que as despesas aqui tratadas foram reconhecidas pelo relator originário como *essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria*, elas além de se enquadrarem no conceito de insumos (serviços utilizados como

¹ VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

² 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;

insumos) cujo desconto de crédito encontra-se autorizado no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, também se enquadram no inciso VII do mesmo art. 3º. Razão pela qual em qualquer das hipóteses deve ser afastada a glosa.

Trago precedente da turma que de forma análoga, por unanimidade, também aplicou esse entendimento, no acórdão n.º **3201-009.654**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Hécio Lafetá Reis, com a seguinte ementa:

(...)

CRÉDITO. MANUTENÇÃO INDUSTRIAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. IMÓVEIS. PARQUE PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas os gastos com serviços aplicados na manutenção industrial de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, inclusive em relação aos bens locados, bem como na manutenção civil em imóveis utilizados em atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei, sendo que, se acarretarem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.

(...)

No voto utilizado como razões de decidir, restou destaque ainda que:

VI. Crédito. Outros serviços aplicados em imóveis e máquinas.

Aduz o Recorrente que outros serviços glosados são essenciais à produção, quais sejam, manutenção industrial de efluentes, de equipamentos, de estruturas metálicas, de caixas d'água da usina, montagem e desmontagem de peças estruturais/andaimes, de ventiladores, de substituição de trilhos, da planta de britagem, de equipamentos elétricos, da interligação da barragem com as estações de bombas, dos revestimentos refratários dos fornos, da tubulação do mineroduto, do tratamento anticorrosivo, das válvulas etc.

Todos os créditos relativos a esses serviços foram glosados pela Fiscalização com base no conceito de insumo restritivo por ela adotado, considerando-se a sua não aplicação direta na produção do minério de ferro.

O encaminhamento a ser dado neste item é quase o mesmo do item IV supra, sendo reproduzidos, na sequência, os trechos aqui aplicáveis:

Além de se enquadrarem no conceito de insumos (serviços utilizados como insumos) cujo desconto de crédito encontra-se autorizado no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, dada a sua essencialidade ao funcionamento do processo produtivo, alguns desses serviços se enquadram, também, em outros incisos do mesmo art. 3º, a saber:

Art. 3º (...)

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

(...)

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;

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

(...)

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

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

De acordo com os dispositivos supra, é possível constatar que o crédito apurado a partir da aquisição do serviço de locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa encontra-se autorizado no inciso IV supra.

Os serviços de manutenção industrial de efluentes, de equipamentos, de estruturas metálicas, de caixas d'água da usina, montagem e desmontagem de peças estruturais/andaimes, de ventiladores, de substituição de trilhos, da planta de britagem, de equipamentos elétricos, da interligação da barragem com as estações de bombas, dos revestimentos refratários dos fornos, da tubulação do mineroduto, do tratamento anticorrosivo, das válvulas e outros correlatos, **por se referirem a benfeitorias em imóveis ou em máquinas utilizadas na produção, geram direito a crédito com base nos incisos VI e VII supra; destacando-se que, caso acarretem aos bens em que aplicados vida útil superior a um ano, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.**

Importa destacar ainda que o contribuinte delimitou as despesas empregada nas suas atividades produtivas, conforme abaixo destaco da impugnação (e-fls. 954):

A fiscalização, sem qualquer justificativa plausível descrita em sua informação fiscal, glosou indevidamente os créditos apropriados, decorrentes dos gastos com a manutenção de suas edificações que receberam benfeitorias e que estão vinculados às atividades da empresa.

Ocorre que, para a regular consecução das suas atividades produtivas, é necessário que a estrutura dos prédios utilizados no processo produtivo da Impugnante esteja em condições de produzir os produtos comercializados, em conformidade com as exigências legais para tanto (como por exemplo, exigidas pela vigilância sanitária).

Abaixo seguem alguns exemplos das glosas efetuadas pela fiscalização:

	Base de Cálculo	PIS	COFINS
Edificações	811.198,92	13.385,14	61.651,11
SERVIÇO MAO-DE-OBRA	385.574,80	6.362,14	29.303,67
SERVIÇO TÉCNICO ELETRICIDADE	167.307,57	2.760,73	12.715,39
SERVIÇOS GERAIS	48.207,97	795,44	3.663,81
CONCRETO CONSTRUÇÃO 20MPA A GRANEL	30.097,50	496,61	2.287,41
INSTALAÇÃO ELÉTRICA COM MATERIAL	22.403,61	369,67	1.702,66
SERVIÇO MANUTENÇÃO PREDIAL	20.645,87	340,66	1.569,09
SERVIÇO MANUTENÇÃO ELEVADOR	17.131,38	282,67	1.301,98
SERVIÇO ADICIONAL	10.445,98	172,36	793,90
CONCRETO REFRAATÓRIO	9.891,00	163,20	751,72
CONCRETO CONSTRUÇÃO 15MPA A GRANEL	9.165,00	151,22	696,54
SERVIÇO INSTAL ELÉTR LUMINÁRIAS/INTERRUPT	8.459,88	139,59	642,95
ROLO TINTA 8108115642 BOSCH	7.916,48	130,62	601,65
SERVIÇO PINTURA - IMOBILIZADO	6.610,00	109,06	502,35
SERVIÇO CONSTRUÇÃO CIVIL - IMOBILIZADO	4.581,39	75,59	348,19
SERVIÇO CONSERTO CONDICIONADOR DE AR	4.189,20	69,12	318,38
MATERIAL CONSTRUÇÃO CIVIL	3.800,00	62,70	288,80
KIT MANUTENÇÃO 72335G DOMINO	3.771,13	62,22	286,61
REGUA SELAGEM DES.MEC 0138 BRF	3.720,00	61,38	282,72
CORTINA 1510 GSI	3.388,98	55,92	257,56
GAVETA GVTRETP20 MBOOK	2.650,00	43,73	201,40
SERV/ ANÁLISE QUALIDADE ENERGIA ELÉTRICA	2.460,00	40,59	186,96
MARTELO MG-100 MGE	2.355,00	38,86	178,98
CONSERTO IMOBILIZADO	2.162,90	35,69	164,37
SERVIÇO DE INSTALAÇÃO DE PONTOS DE REDE	2.032,03	33,53	154,43
CIMENTO REFRAATÓRIO	2.028,00	33,46	154,13
MANUTENÇÃO DE AR CONDICIONADO	1.790,00	29,55	136,04
CONSERTO AR CONDICIONADO	1.690,00	27,89	128,44
MANTA 02603 BURILART	1.450,00	23,93	110,20
FITA VEDA ROSCA PTFE 18MM ROLO 50M	1.435,90	23,69	109,13
LUMINÁRIA FSC-P-2X40W SALMERA O	1.380,00	22,77	104,88
VEDAÇÃO	1.378,54	22,74	104,77
LUMINÁRIA LFVA-2X40W SALMERA O	1.350,00	22,29	102,60
PLACA ISOLANTE PTFE 1500X1500X3MM	1.250,00	20,60	95,00
SERVIÇO INSTALAÇÃO PONTO ELÉTRICO	1.200,00	19,80	91,20
FITA VEDA ROSCA PTFE 1/2 ROLO 50M	1.064,17	17,55	80,88

Desta feita, as despesas (desde que devidamente comprovadas) mencionadas na planilha acima, ainda que não façam parte do ativo imobilizado, são passíveis de crédito, contudo, caso algumas delas acarretarem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação, desde que a sua utilização tenha sido para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Contradição sobre os créditos de materiais de laboratório e sanitários.

O embargante alega que houve contradição no acórdão em razão de ter afastado as glosas sobre os materiais de laboratório e sanitários e ter constado no dispositivo apenas os materiais de laboratório da sua decisão, vejamos como constou no acórdão embargado:

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância deles para a preservação do parque industrial; ii) o fato de tais custos serem obrigatórios para o bom funcionamento da agroindústria.

Existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desengripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos,

revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. CARF, Acórdão nº 3402-004.076 do Processo 10880.730171/2012-02, Data 27/04/2017.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS. Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais. Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item gastos com combustível empregado no transporte de pessoal, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo. CARF, Acórdão nº 9303-007.864 do Processo 12585.720420/2011-22, Data 22/01/2019.

Assim, os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais, relevantes e imprescindíveis a produção/fabricação da agroindústria.

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com materiais de laboratório e sanitário (higienização da unidade produtiva).

E na parte dispositiva da decisão constou que:

IV.1.h – Custos com Materiais de Laboratório e Sanitário	Reverter a glosa, apenas para materiais de laboratório.
--	---

De fato, há contradição entre as razões do voto que diz reverter as glosas dos valores referentes a custos com **materiais de laboratório e sanitários** e a parte conclusiva do voto que diz reverter apenas as glosas para **materiais de laboratórios**.

Contudo, o dispositivo do acórdão é claro ao determinar que por unanimidade foi dado parcial provimento ao Recurso Voluntário do recorrente para reverter as glosas sobre “(...) *h) os custos com Materiais de Laboratório e Sanitário (higienização da unidade produtiva)* (...)”.

Nesse sentido, restou claro que as glosas revertidas dizem respeito tanto aos materiais de laboratórios quanto aos sanitários. Devendo ser revertidas as glosas conforme constou no dispositivo do acórdão.

Omissão sobre as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria.

No acórdão embargado constou que:

Ocorre que após analisar os autos percebo que o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto não analisado pelo julgador de primeira instância.

Nesse sentido, há inovação em sede de Recurso Voluntário, ocorrendo a preclusão.

Nego provimento

Contudo, trata-se de equívoco perpetrado pelo relator do acórdão embargado vez que consta no Recurso Voluntário impugnação específica sobre as glosas dos créditos presumidos vinculados à agroindústria, vejamos os destaques dos embargos:

Como dito, extrai-se do relatório fiscal que a Recorrente teria aproveitado indevidamente créditos presumidos vinculados à agroindústria. Tais créditos referem-se aos benefícios dispostos nas Leis nºs 12.058/09 e 12.350/10 e Instruções Normativas da RFB de nºs 977/09 e 1.157/11, os quais se enquadram nas atividades realizadas pela Recorrente nas seguintes operações:

Lei nº 12.058/09 e IN RFB nº 977/09	Lei nº 12.350/10 e IN RFB nº 1.157/09
Animais vivos classificados na posição 01.02 (bovinos), quando da realização de operações de exportação com produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM	Animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM
Crédito presumido sobre o valor da aquisição de mercadorias com a suspensão do pagamento de PIS e da COFINS (previstas no inciso II do art. 32 da Lei nº 10.258/09) – (resultante do abate de bovinos) com destino a industrialização ou venda a varejo.	Produtos classificados nas posições 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 0207 e 0210.1 (carnes e miudezas frescas, congeladas ou em salmoura de suínos e aves), com destino a industrialização ou venda a varejo.

Segundo entendimento da fiscalização – mantido pelo acórdão recorrido –, os valores creditados pela Recorrente relativos aos bens tratados na **Lei nº 12.058/09 e na IN RFB nº 977/09 (bovinos)** “devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a **contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito**” (Capítulo 4.3.3.1 da Informação Fiscal).

Ou seja, no entendimento do Fisco a Recorrente não poderia usufruir deste benefício, uma vez que realiza a venda de bovinos vivos, atividade impeditiva ao uso do benefício disposto nos arts. 5º, parágrafo único, e 2º, inc. I, ambos da IN RFB nº 977/09.

Vejamos:

“Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, utilizados como insumos na fabricação de produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda dos bens referidos no inciso I do caput do art. 2º.”(destacou-se)

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - Animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); e

Quanto a este ponto, a Recorrente comprovou em sua Impugnação que apropriou tão somente o crédito presumido proporcional sobre os bois vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo aos bens exportados, ou seja, observando a vedação inserida na legislação mencionada acima relacionada à revenda.

Em que pese a demonstração acima, o v. acórdão recorrido, de maneira absolutamente equivocada, consignou que a Recorrente não teria impugnado tais glosas.

Ora, a Recorrente demonstrou expressamente que apropriou tão somente o crédito permitido. Como pode o acórdão recorrido entender que a matéria não foi impugnada?

A Recorrente tem absoluto conhecimento de que a vedação legal alcança aquelas operações em que a aquisição do boi vivo não se configura como insumo à produção de produtos destinados à exportação, o que não é o seu caso, uma vez que os animais são adquiridos para serem utilizados no processo produtivo e quando **são destinados para revenda os créditos apropriados na entrada são devidamente estornados.**

Não é factível inferir que o fato de a empresa realizar a venda de alguns animais vivos resulta na impossibilidade de apropriação de qualquer crédito sobre a aquisição de animais, até mesmo porque a atividade principal da Recorrente não é revenda. Ela não pode ser prejudicada pelo fato de realizar diversas operações com carne. Neste sentido, deve ser considerado o procedimento por ela adotado, correspondente à **apropriação de créditos proporcionais a cada receita auferida.**

Desta forma, não merece prosperar o entendimento totalmente equivocado fixado no acórdão recorrido e a glosa realizada, uma vez que todas as condições para uso do benefício foram atendidas pela Recorrente.

Mesma interpretação deve ser realizada quanto ao crédito presumido das operações com aves e suínos vivos, amparadas pela Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/11.

Assim como ocorre em relação à operação com bovinos vivos, a Recorrente apropria tão somente o crédito presumido proporcionalmente sobre as aves e suínos vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo à produção, razão pela qual a referida glosa não merece prosperar.

Passa a Recorrente, então, a demonstrar como funciona o seu procedimento de apropriação do crédito e que é realizado justamente para que a apropriação seja apenas do crédito permitido pela legislação federal.

(...)

- Por fim, afirma-se que o Relator do acórdão manteve integralmente **as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria**, sob o fundamento “o tópico não foi alegado pela Recorrente em impugnação e, portanto, não analisado pelo julgador de primeira instância”.

Compulsando o Relatório Fiscal, entendeu a fiscalização que a Impugnante não poderia apurar o crédito presumido em questão, pois estaria enquadrada na hipótese de vedação do art. 34, §1º, da Lei 12.058/2009, que assim dispõe:

“Art. 34. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que adquirir para industrialização ou revenda mercadorias com a suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso II do art. 32, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, determinado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 desta Lei”.

O art. 32, mencionado no §1º acima, por sua vez, determina a suspensão do pagamento do PIS e da COFINS nas receitas de vendas ao mercado interno das seguintes mercadorias indicadas no inciso II:

“(…)

II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011)”

Situação análoga, apenas envolvendo outros produtos, se verifica nas disposições contidas nos arts. 56, §1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009.

Considerando os argumentos da recorrente, o entendimento é de que a vedação ao crédito presumido aqui tratado por empresas que comercializam animais vivos, deve adotar um crédito de proporcionalidade com a finalidade de aferir apenas as operações de revenda desses animais e assim vedar o crédito apenas nessas operações de revenda, isso porque, afirma estornar os créditos quando ocorre a revenda do animal, vejamos novamente suas afirmações nesse sentido:

A Recorrente tem absoluto conhecimento de que a aquisição do boi vivo não se configura como insumo à produção de produtos destinados à exportação, o que não é o seu caso, uma vez que os animais são adquiridos para serem utilizados no processo produtivo e quando são destinados para revenda os créditos apropriados na entrada são devidamente estornados.

Contudo, trata-se de um entendimento equivocado que adota uma interpretação extensiva da lei de maneira conveniente, visto que a vedação a apropriação dos créditos presumidos esta relacionada à pessoa jurídica que efetuem a operação de venda Animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), diferentemente seria se a redação da legislação hipoteticamente dissesse que “a apropriação dos créditos é vedada às operações de revenda realizada pela pessoa jurídica”, como a recorrente defende. Definitivamente não foi essa a intenção do legislador, conforme se pode notar na legislação que acima já foi citada.

Mesma interpretação deve ser realizada quanto ao crédito presumido das operações com aves e suínos vivos, amparadas pela Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/11, visto que a recorrente é pessoa jurídica que efetua operação de venda dos bens referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º, da citada Instrução, a qual trago os seguintes destaques:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e

IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

§ 1º A aplicação da suspensão de que trata o caput observará as disposições dos arts. 3º e 4º desta Instrução Normativa.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 18.

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas referidas no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso III do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas jurídicas referidas no inciso II do art. 4º; e

III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica revendedora ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo, não se aplicando, neste caso, o disposto no § 1º.

§ 3º A ressalva prevista no § 2º não se aplica à venda a pessoas físicas produtoras dos produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, por esta não se enquadrar na definição de venda a varejo.

§ 4º A suspensão de que trata este artigo prevalece sobre as suspensões de que tratam o art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009.

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas:

I - às seguintes pessoas, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º:

- a) pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;
- b) pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificadas nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e
- c) pessoas físicas;

II - a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso dos produtos referidos no inciso III do art. 2º;

III - a pessoas jurídicas, no caso dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º.

§ 1º No caso dos incisos I e II, é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda, sem prejuízo da aplicação, neste caso, do disposto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na Lei nº 10.833, de 2003, e do restante da legislação pertinente, inclusive no que se refere a direito de creditamento.

§ 2º As pessoas de que trata o inciso I do caput serão responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não recolhidas em razão da suspensão do pagamento de que trata o caput em relação à parcela das aquisições beneficiadas com a citada suspensão utilizada na elaboração de produtos diversos daqueles discriminados nas alíneas do inciso I do caput.

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata o art. 7º para utilização como insumo na produção dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda dos bens referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º. (grifo meu)

Nesse sentido, trago precedente do CARF que de forma análoga e por unanimidade **manteve a glosa dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria, no acórdão n.º 3302-008.008**, do mesmo Recorrente, de relatoria do Ilustre Conselheiro WALKER ARAUJO, em sessão realizada em 28 de janeiro de 2020, com a seguinte ementa:

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ART. 34 DA LEI 12.058/09

A recorrente não fazia jus ao crédito, pois enquadrava-se na exceção à regra, prevista no § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/09, qual seja, industrializava os produtos das posições 01.02, 01.03 e 01.05

(...)

No voto utilizado como razões de decidir, restou destaque ainda que:

(iv. F) Créditos Presumidos – Atividades Agroindustriais (item 9 do v. acórdão)

Neste tópico, entendo que a decisão recorrida merece ser mantida por seus próprios fundamentos, razão pelo qual a adoto como causa de decidir, a saber:

9 Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais (Ficha 16A – Linha 25 - Calculados sobre Insumos de Origem Animal / Linha 26 - Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal / Linha 27 - Ajustes Positivos de Créditos / Linha 28 - Ajustes Negativos de Créditos)

Crédito da Lei n.º 12.058/2009 e IN RFB n.º 977/2009 e Crédito da Lei n.º 12.350/2009 e IN RFB n.º 1.157/2011

A interessada alega que a asserção da Fiscalização Fazendária de que a Requerente, à época dos fatos apurados, comercializada bovinos vivos, classificados na posição 1.02 da NCM - situação esta que, nos termos da Lei n.º 12.058/2009 e da IN RFB n.º 977/2009, vedaria a apuração de crédito presumido – não possui “fundamentação substancial uma vez que a premissa adotada baseou-se na omissão imputada à Requerente, quanto à adoção de um controle diferenciado de estoques - previsto no artigo 14 da IN RFB n.º 977/2009 -, situação esta hábil a validar a conclusão de que efetuou a venda de bovinos vivos”.

O mesmo alega em relação ao crédito presumido previsto na Lei n.º 12.350/2009 e na IN RFB n.º 1.157/2011; afirma que “Também para conferir causalidade às conclusões alcançadas, pontuou a r. Administração Tributária a inexistência de um controle diferenciado de estoques da Requerente”.

(...)

Como se vê, os argumentos da Recorrente vêm no sentido de que a Autoridade Fiscal teria efetuado as glosas tomando como premissa a ausência do controle diferenciado de estoques, nos termos postos no artigo 14 da IN RFB n.º 977/2009 e art. 13 da IN RFB 1.157/2011, e assim defende o direito ao crédito por ser inexequível tal procedimento.

Ocorre, porém, que, antes de mencionar o descumprimento da referida obrigação acessória, a Autoridade Fiscal informa como motivo das glosas o fato de a contribuinte ter incorrido nas hipóteses legais de vedação ao crédito, conforme indica para cada tipo de crédito, como segue:

a) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009: a Autoridade Fiscal, tendo em conta que a interessada, à época dos fatos, industrializava os bovinos vivos (posição 01.02) que adquiria glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento na vedação prevista art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009.

b) Quanto ao crédito de que trata o art. 5º da IN 977/2009, relata que a glosa se deu em razão de a contribuinte ter incorrido na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, qual seja, realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” no valor de R\$ 1.803.709,99 em janeiro, R\$ 3.512.287,07 em fevereiro; em março não foi detectada nenhuma operação de venda.

c) Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 977/2009, a Autoridade Fiscal informa que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009.

d) Em relação ao crédito tratado no art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, afirma que a glosa se deu em razão de a contribuinte ter incorrido na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 10.07, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º; no

valor de R\$35.381.539,49 em janeiro, R\$35.804.587,96 em fevereiro e R\$43.544.073,50 em março.

e) Já em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011, a Autoridade Fiscal informa que a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: consiste de pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º.

No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, é de se notar que está informação foi trazida não como uma “premissa” para a conclusão pela glosa, mas como um fato adicional impeditivo do reconhecimento do crédito pleiteado e notadamente para fins de justificar a não apuração de eventual crédito a que a contribuinte pudesse ter direito. De se vê excertos do Relatório Fiscal que tratam especificamente de tal matéria:

Assim, quanto a janeiro e fevereiro, o contribuinte não faz jus a nenhum crédito presumido da IN RFB nº 977/2009. Quanto a março, seria possível apurar créditos relativos ao art.32 da Lei 12.058, caso não houvesse o impedimento abaixo.

(...)

Assim, não há crédito presumido a apurar relativo à IN RFB nº 1.157 no período em tela.

Além disto, cumpre-nos relatar que o contribuinte foi intimado pela Intimação SEORT nº 1070/2015, item 18, a explicar como se operava o controle diferenciado de estoques estabelecido como obrigação acessória pela IN RFB nº 1.157/2011, art. 13:

[...] O contribuinte, a respeito deste item, respondeu (fl. 119) que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas nas IN 1.157/2011...”:

(...)

Note-se que, ao contrário do que alega a Recorrente, não foi a ausência do controle diferenciado a situação “hábil a validar a conclusão de que efetuou a venda de bovinos vivos”. Na realidade, a ocorrência das operações mencionadas foi verificada a partir das informações sobre as notas fiscais fornecidas pela interessada. As notas fiscais de saída dos bens referidos encontram-se listadas na planilha VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO 01 TRIM 2011.xlsx.

A Recorrente, a seu turno, não nega a existências das operações indicadas, mas defende que, dada a pequena proporção de seus valores em relação à sua receita total, estas não seriam suficientes para caracterizar as vedações aos créditos, como decidiu a Autoridade Fiscal.

Ocorre, porém, que cada um dos dispositivos acima citados, ao impor a vedação ao crédito de que trata, tão somente estabelece o fato a ser considerado como bastante e suficiente para afastar o direito ao crédito, sem estabelecer quaisquer condições ou limites quantitativos ou qualitativos.

Por conta disso, a Autoridade Fiscal, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação tributária (art. 111 do CTN), glosou o crédito ante a verificação da ocorrência do fato previsto na norma como suficiente para afastar o direito ao crédito.

No mais, o estorno de “eventuais créditos em relação a elas apurados” não afasta a subsunção da situação posta à hipótese legal de vedação ao crédito.

Mantém-se, portanto, as glosas.

Por essas razões entendo que a glosa esta correta e concluo por sanar a omissão do acórdão embargado para fazer constar que mantenho as glosas relacionadas ao crédito presumido na agroindústria.

Da omissão quanto à glosa dos créditos de PIS e COFINS sobre fretes – divergência de base de cálculo

A embargante, alega que houve a glosa de créditos de PIS e COFINS decorrente da alegação de divergências na base de cálculo dos créditos, decorrentes das NFE emitidas e nos valores declarados na EFD-Contribuições para o período analisado.

Ocorre que tal argumento deixou de ser apreciado no “Despacho de Admissibilidade de Embargos”, o que careceu este colegiado apreciar a matéria, após em sustentação oral o Patrono ter sinalizado tal constatação, após a leitura do relatório/voto por este Relator, não se pronunciando sobre esta rubrica.

A partir de então, a turma se debruçou sobre os autos, afim de inferir suas considerações.

De forma unânime, o que se verificou é que não se encontrou motivações para o ora alegado pela Embargante, uma vez que compulsando as peças processuais, apenas no Embargo teria alegado tal divergência.

No mais a turma entendeu que a decisão *a quo*, caminhou no sentido de proferir sua decisão calcada no direito que entendeu ser aplicado, seja para reverter ou não as glosas.

Nesse diapasão, a turma concluiu por não acolher os embargos em relação aos gastos com frete.

Conclusão

Diante do exposto voto por não acolher os embargos em relação aos gastos com fretes e acolho os embargos de declaração com efeito infringentes, para sanar a omissão quanto as glosas dos créditos de PIS e Cofins sobre os produtos adquiridos com créditos presumidos para a agroindústria para mantê-las como lançado pela fiscalização e nos demais pontos, para reverter as seguintes glosas: sobre os serviços de conserto de pallets e repaletização; todas as glosas dos valores referentes a custos com manutenção de edificações, que, caso façam parte do ativo imobilizado, deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação, desde que aplicados na atividade da empresa e as glosas com custos com Materiais de Laboratório e Sanitário (higienização da unidade produtiva).

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Fl. 23 do Acórdão n.º 3201-011.255 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.723608/2017-79

Voto Vencedor

Em que pese as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente do adotado para o direito a crédito em relação aos valores referentes a custos, não ativados, com manutenção de edificações.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente relaciona algumas despesas que entende serem abarcadas pelo conceito de insumo, tais como: serviço de mão-de-obra, serviço manutenção predial, serviço adicional, cortina 1510 GSI, conserto ar condicionado etc.

O creditamento da depreciação de edificação e benfeitorias, quando ativadas, é expressamente permitido pelas Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, como se pode observar:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Para despesas não ativadas, há que se aplicar a regra geral quanto aos insumos, 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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

O Acórdão embargado já reconheceu o crédito dos custos ativados, nos seguintes termos:

Voto por reverter as glosas dos valores referentes a custos com manutenção de edificações, que deverão ser apropriados de acordo com a respectiva taxa de depreciação (aplicados na atividade da empresa).

Para os demais itens pleiteados, em resumo, despesas com manutenção predial e outras, não há dúvidas quanto à inexistência de previsão legal para a concessão de créditos por não serem insumos do processo produtivo e nem encargos de depreciação.

Neste sentido, o CARF julgou repetidas vezes, como exemplificado a seguir:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003 PIS/PASEP.

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL. DIREITO AO CREDITAMENTO. A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. Não é possível a concessão de créditos sobre despesas com manutenção predial, pois nem são insumos de produção e nem são encargos de depreciação.

Acórdão nº 9303006.595-3ª Turma da CSRF. Sessão de 10 de abril de 2018, Processo nº 11065.003772/200316.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre Materiais de segurança e de uso geral, Materiais de limpeza; peças do parque fabril; serviços de limpeza (lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais); serviço de lavanderia industrial (lavagem de uniformes); e Embalagens que não se incorporam ao produto.

Sobre os gastos com manutenção predial do setor fabril, não há que se falar em constituição de crédito, pois somente há tal direito sobre a depreciação do ativo.

Acórdão nº 9303-010.157 – CSRF / 3ª Turma. Sessão de 12 de fevereiro de 2020. Processo nº 10925.000387/2008-91.

Em que pese toda a argumentação, não há nos autos elementos mínimos para comprovarem se tratar de insumos com aplicação no processo produtivo da empresa, com a observância dos critérios da essencialidade ou relevância. A parcela ativada foi objeto de análise e julgamento favorável em sede recursal. Para os demais itens, permanece o entendimento objeto de glosa dos créditos informados em PER/Dcomp e consequente lançamento de valores das Contribuições para o PIS e COFINS.

Ante o exposto, voto por negar direito a crédito em relação aos valores referentes a custos, não ativados, com manutenção de edificações.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Sierra Fernandes

