



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12893.000009/2008-58
ACÓRDÃO	3201-012.075 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FISCHER S/A - AGROINDÚSTRIA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

DECISÃO DEFINITIVA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).
REPERCUSSÃO GERAL. REPRODUÇÃO PELO CARF.

As decisões de mérito transitadas em julgado proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DATA DE AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE LIMITAÇÃO.

A lei autoriza o desconto de créditos apurados com base nos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados no processo produtivo e de edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, sem limitação quanto à data de sua aquisição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para, observados os demais requisitos da lei, reverter as glosas, além daquelas já revertidas no acórdão nº 3201-007.897, de créditos apurados com base nos encargos de depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004, referentes ao período de apuração agosto e setembro de 2004, relativamente a (i) máquinas, equipamentos e demais bens

do ativo imobilizado comprovadamente utilizados no processo produtivo, e (ii) edificações e benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Larissa Cassia Favaro Boldrin (Substituta) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu apenas parcialmente o direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, se homologaram as compensações até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com os Relatórios Fiscais que embasaram o despacho decisório, foi reconhecido o direito a crédito em relação a todos os insumos diretos (consumidos diretamente na produção) e glosados os créditos relativos a insumos indiretos, bem como aqueles referentes a encargos de depreciação gerados pelos bens adquiridos antes de 01/05/2004, por força do art. 31, *caput* e § 1º, da Lei nº 10.865/2004.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento da nulidade do despacho decisório e a insubsistência dos argumentos apresentados pela fiscalização para fundamentar as suas conclusões, cancelando-se os ajustes fiscais que culminaram na glosa de parte dos créditos, com o consequente reconhecimento do crédito relativo a referidos ajustes, e protestou provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) manteve na íntegra o despacho decisório, vindo o contribuinte a interpor Recurso Voluntário, reiterando seu pedido e repisando os argumentos de defesa, sendo colacionada à peça recursal jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário.

Em 24 de fevereiro de 2021, por meio do acórdão nº 3201-007.897, esta turma ordinária decidiu por rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e, no mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter parte das glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, sendo mantida, contudo, por maioria de votos, a glosa de créditos apurados com base nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos anteriormente a 30/04/2004, por força do art. 31, *caput* e § 1º, da Lei nº 10.865/2004..

Tanto o Recorrente quanto a Fazenda Nacional interpuseram Recurso Especial, vindo a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) a decidir nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, caput, é inconstitucional. Logo, deve ser afastada a limitação temporal, desde que tais bens sejam diretamente ligados ao processo produtivo da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para que se pronuncie, superada a discussão jurídica sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos referentes a período anterior a 30/04/2004, em função do RE 599.316/SC, sobre a pertinência ao processo produtivo dos itens glosados no item “créditos de depreciação dos bens do seu ativo fixo adquiridos antes de 30/04/2004”

Diante dessa decisão da CSRF, os autos retornaram a este Relator para prosseguimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Diante da decisão prolatada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do acórdão nº 9303-014.429, de 17/10/2023, reproduzida no relatório supra, passa-se à análise da questão posta.

Como bem apontado no referido acórdão da CSRF, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 599.316/SC, submetido à sistemática de repercussão geral, decidiu definitivamente pela inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, que vedava a possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições PIS/Cofins decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado ocorridas até 30 de abril de 2004, tendo a CSRF, em conformidade com o art. 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), adotado tal decisão.

Assim, uma vez afastada a restrição contida no acórdão nº 3201-007.897, o presente voto se restringirá à análise acerca de haver ou não autorização normativa possibilitando o desconto de créditos baseados nos encargos de depreciação dos bens adquiridos antes de 01/05/2004, dado que, em relação aos bens adquiridos após essa data, a decisão da turma permaneceu incólume.

No voto condutor do acórdão nº 3201-007.897, a matéria restou assim apreciada:

II.3. Crédito. Aquisição de peneiras de aço e de inox e telas de inox.

No Relatório Fiscal, a Fiscalização informou que, “[residualmente], também foram glosados os valores relativos a alguns itens que deveriam ter sido imobilizados (peneiras de aço e de inox e telas de inox).” (fl. 20)

Porém, na Manifestação de Inconformidade, o Recorrente se pronuncia nos seguintes termos acerca desses produtos: “no que diz respeito às peneiras de aço e de inox e às telas de inox, a requerente ressalta que a fiscalização questionou apenas a classificação contábil desses itens, mas não o direito à tomada dos créditos da COFINS a eles vinculados.” (fl. 245)

Logo, as aquisições de tais produtos, registrados no Ativo Imobilizado, geram direito a crédito calculado com base nos encargos de depreciação, observados os demais requisitos legais.

(...)

II.14. Crédito. Encargos de depreciação. Aquisição anterior a 01/05/2004.

A Fiscalização afastou o direito de apuração de créditos em relação aos encargos de depreciação gerados pelos bens adquiridos antes de 01/05/2004, por força do contido no art. 31, caput e § 1º, da Lei nº 10.865/2004, *verbis*:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento nos seguintes termos:

Muito embora a redação do art. 31 da Lei nº 10.865/04 não levante dúvida acerca da real intenção do legislador ao editá-lo, a análise criteriosa do ordenamento jurídico conduz à conclusão de que **esse dispositivo legal não pode ser aplicado, sob pena de ofender o direito**

da Recorrente ao desconto dos créditos da COFINS, calculados sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado em foco.

80. Com efeito, segundo as regras previstas no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, **o direito ao creditamento do PIS e da COFINS surge no momento em que os bens do ativo imobilizado são adquiridos pela pessoa jurídica**. Contudo, a dedução do respectivo crédito é diferida para o momento em que forem reconhecidas as correspondentes quotas de depreciação ou amortização, nos termos do inciso 111, § 1º daquele dispositivo legal.

81. Por essa simples razão, **não poderia a norma do art. 31 da lei nº 10.865/04 ser aplicada retroativamente** para alcançar os créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, que tenham sido adquiridos até 30.4.2004, conforme reconhecido pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AMS n. 2005.70.00.000594-0/PR, em 26.6.2008 (fl. 332 – g.n.)

De início, deve-se registrar que este Colegiado, em conformidade com a súmula CARF nº 2, não pode afastar a aplicação de lei válida e vigente, sob pena de responsabilização.

Registre-se que, no julgamento do RE 599.316, submetido ao regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional o art. 31, caput, da Lei nº 10.865/2004, tratando-se, contudo, de decisão ainda não transitada em julgado, razão pela qual aqui tal decisão não se aplica, em consonância com o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Logo, tendo a lei estipulado a regra temporal de apropriação de créditos da contribuição em relação aos encargos de depreciação e encontrando-se ela vigente, não se vislumbra possibilidade de seu afastamento, razão pela qual, aqui se alinha ao entendimento da Fiscalização quanto a essa matéria.

II.15. Crédito. Encargos de depreciação. Máquinas e equipamentos não utilizados diretamente no processo produtivo.

Em relação aos créditos calculados sobre encargos de depreciação nos períodos autorizados pela lei, a Fiscalização os glosou por considerar que as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado não eram utilizados diretamente no processo produtivo.

O Recorrente argumenta que todos esses créditos se relacionam a bens que compõem o processo produtivo e que a lei não exige que eles sejam "diretamente" aplicados no processo de produção dos bens destinados à venda, bastando que estejam relacionados, direta ou indiretamente, ao processo produtivo ou à comercialização.

No Anexo VIII do Relatório Fiscal (fls. 142 a 143), encontram-se identificados as referidas máquinas e equipamentos, sendo possível constatar que grande parte deles se refere a veículos Gol e Honda, licenças de uso de software, placa multifunções para Jaguar, upgrade do Autocad, etc., não prestando o Recorrente nenhum esclarecimento adicional que pudesse demonstrar que tais bens fossem utilizados no processo produtivo.

De suas identificações genéricas, a conclusão a que se chega é que eles podem ser utilizados em diferentes atividades da pessoa jurídica, o que contraria a estipulação prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

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**; (g.n.)

Dessa forma, não tendo o Recorrente se desincumbido de demonstrar que os referidos equipamentos eram utilizados no processo produtivo, mantêm-se as glosas respectivas.

Dos excertos supra, constata-se que se reconheceu o direito ao desconto de créditos das contribuições com base nos encargos de depreciação mas somente quanto às máquinas e equipamentos efetivamente utilizados no processo produtivo, mantendo-se a glosa efetuada pela Fiscalização em relação aos demais.

Nesse sentido, afastando-se a restrição julgada inconstitucional pelo STF, a decisão neste voto, independentemente da data de aquisição dos bens do ativo imobilizado será a mesma acima reproduzida, qual seja, reversão da glosa de créditos decorrentes da aquisição de máquinas e equipamentos utilizados na produção e manutenção da glosa nos demais casos.

Por outro lado, analisando-se o Relatório Fiscal que embasara o despacho decisório, constata-se que as glosas nele destacadas para o período anterior a 01/05/2004 referiam-se também a edificações e benfeitorias em imóveis e não apenas a máquinas e equipamentos.

Tal questão encontra-se detalhada no relatório nos seguintes termos:

c) Encargos relativos à depreciação/amortização:

Os encargos de depreciação/amortização para fins de desconto de créditos do PIS e da COFINS no regime não cumulativo foram considerados na auditoria conforme a legislação e alterações expostas a seguir:

c I) Ativo imobilizado:

I) até 31/01/2004: possibilidade de desconto de **créditos relativos aos encargos de depreciação/amortização incorridos no mês referentes a máquinas e**

equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado (artigo 3º o , inciso VI da Lei 10.637/2002). Assim, **até 31/01/2004, com as exceções do art. 301 do RIR/99, todo o ativo imobilizado podia dar origem ao desconto de créditos de PIS referentes aos encargos de sua depreciação.**

II) de 01/02/2004 a 31/07/2004: possibilidade de desconto de créditos relativos a encargos de depreciação/amortização incorridos no mês referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços (artigo 3º , inciso VI, da Lei 10.833/2003). Dessa forma, **a partir de 01/02/2004, para que haja direito ao crédito (PIS e COFINS) relativo aos encargos de depreciação, os bens incorporados ao ativo imobilizado devem estar diretamente envolvidos com o processo produtivo.** Observação: as máquinas e equipamentos já seguiam essa diretriz.

III) a partir de 01/08/2004: o artigo 31 da Lei 10.865/2004 vedou, a partir de 01/08/2004, o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

c.2) Edificações e benfeitorias em imóveis:

Nesta auditoria considerou-se a restrição imposta pelo artigo 31 da Lei 10.865/04 ao aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS relativos aos encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês referentes a edificações e benfeitorias em imóveis executadas/concluídas até 30/04/2004, o que significa que a partir de 01/08/2004 é vedado o desconto desses créditos.

(...)

III) DACON - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Os encargos de depreciação do ativo imobilizado, considerados na apuração dos créditos para o PIS e da COFINS para fins de redução dos valores mensais das referidas contribuições, foram analisados a partir dos DACON retificadores transmitidos em 14 e 15/09/2009, acompanhados dos arquivos que lhes dão suporte.

Tendo em conta o grande número de períodos a ser analisados (48 meses) , para não retardar ainda mais o presente trabalho fiscal, optou-se pelo seguinte critério de análise:

1) Períodos de 02/2004 a 08/2004: os dados foram analisados apenas quanto ao aspecto jurídico-formal (prescrição), ou seja, não foram aceitos dados novos, decorrentes das DACON retificadoras, conforme explanado no item 4 - I) ;

2) Períodos de 09/2004 a 12/2005:

Preliminarmente, **foram excluídos do ativo imobilizado, considerado pela contribuinte, os itens relativos aos encargos de depreciação gerados pelos bens adquiridos antes de 01/05/2004.** A vedação ao desconto desses créditos aplica-se a partir de 31/07/2004 e tem por fundamento as alterações levadas a efeito pelo art. 31, "caput" e § 1º, da Lei nº 10.865/04, melhor explicitadas no art. 6º da IN SRF 457/04. Após a exclusão dos referidos encargos da apuração dos créditos da COFINS, restaram os encargos de depreciação a serem submetidos à análise fiscal (sob o aspecto material), cujos montantes são indicados a seguir:

(...)

Os **encargos de depreciação remanescentes**, perfeitamente identificados, foram, então, analisados. Os critérios que nortearam essa etapa do trabalho fiscal foram os seguintes:

a) **edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros:** para fins de determinação dos **encargos de depreciação são aqueles utilizados nas atividades da contribuinte (administrativas, comerciais ou industriais). O alcance é amplo, pois a legislação não faz distinção entre atividade-meio e atividade-fim** (Lei 10.833/03, art. 3º, inciso VII (COFINS) e art. 15, inciso II (PIS)). **Os encargos de depreciação decorrentes desses bens foram todos aceitos;**

b) **máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado:** os encargos de depreciação admissíveis, na presente análise (apuração de créditos da COFINS), **são aqueles utilizados direta e inequivocamente no processo produtivo.** Tomando-se a produção de suco como exemplo, foram considerados os elementos que atuam diretamente sobre a matéria-prima (laranja, p. ex.) desde seu ingresso na esteira, até a saída ao final do processo (como suco p.ex.) .

Sob esse enfoque restrito (utilização direta) foram analisados os referidos bens, sendo que foram considerados apenas os encargos de depreciação relativos àqueles que inequivocamente (de acordo com os dados fornecidos pela contribuinte) atuassem diretamente no processo produtivo. Cabe destacar que esta análise é condizente com aquela desenvolvida no item 3, a) , em que foi feita a distinção entre insumo direto e indireto. Ressalte-se, também, que essa interpretação está em linha com a legislação que vincula a utilização desses bens à produção (Lei 10.833/03, art. 3º, inciso VI (COFINS) e art. 15, inciso II (PIS)). Da análise realizada, resultaram as glosas dos encargos de depreciação relacionados no (ANEXO VIII) . A motivação da glosa pode ser facilmente constatada ao observar os bens relativos aos encargos glosados, tendo em conta o critério de análise adotado. A tabela a seguir encerra a análise da depreciação com o demonstrativo de cálculo dos encargos de depreciação admissíveis: (g.n.)

Considerando-se o teor dos excertos supra bem como o fato de que os presentes autos se referem ao período de julho a setembro de 2004, contata-se que as glosas sob análise ocorreram nos seguintes termos:

a) período de julho de 2004: reconheceu-se o direito ao desconto de créditos relativos a encargos de depreciação/amortização incorridos no mês referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, sendo que, em relação a edificações e benfeitorias, todos os créditos foram reconhecidos pela fiscalização (artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003);

b) período de agosto a setembro de 2004: o artigo 31 da Lei 10.865/2004 passou a vedar, a partir de 01/08/2004, o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004, razão pela qual se reconheceu o direito ao desconto de créditos somente para os bens adquiridos a partir de 01/05/2004, abrangendo as máquinas e equipamentos e outros bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo e edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, sem distinção.

Assim, em relação ao mês de julho de 2004, o afastamento da restrição do art. 31 da Lei nº 10.865/2004 não impactará o presente voto, pois que tal restrição somente passou a ser aplicada a partir de 01/08/2004.

Para os meses de agosto e setembro de 2004, afastando-se a restrição do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, o Recorrente terá direito adicional neste voto em relação aos créditos apurados com base nos encargos de depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004, relativamente a (i) máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo, observado o alcance das decisões contidas no acórdão nº 3201-007.897 (subitens II.3 e II.15 do voto reproduzidos acima), e (ii) edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, sem restrição quanto a sua utilização no processo produtivo.

Diante do exposto, vota-se, (i) observados os requisitos da lei, (ii) os subitens II.3 e II.15 do voto condutor do acórdão nº 3201-007.897 e (iii) o afastamento da restrição imposta pelo art. 31 da Lei nº 10.865/2004, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas, além daquelas já revertidas no mesmo acórdão nº 3201-007.897, de créditos apurados com base nos encargos de depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004, referentes ao período de apuração agosto e setembro de 2004, relativamente a (i) máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado comprovadamente utilizados no processo produtivo, e (ii) edificações e benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa, sem distinção.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

ACÓRDÃO 3201-012.075 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12893.000009/2008-58

DOCUMENTO VALIDADO