



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13851.720070/2006-11
ACÓRDÃO	3201-012.173 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FISCHER S/A - AGROINDÚSTRIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. 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 3201-007.732, de créditos apurados com base nos encargos de depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004, referentes ao período de apuração segundo trimestre de 2005, 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.

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Pereira Lucas Ristow, Flávia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar 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 (exportação), e, por conseguinte, se homologaram as compensações até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com o Relatório Fiscal que embasou 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. Protestou por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos.

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 26/01/2021, por meio do acórdão nº 3201-007.732, 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 às glosas com relação (1) aos produtos químicos utilizados na limpeza e higienização dos equipamentos industriais produtores e condutores de suco, refrigeração, análises laboratoriais, tratamento da água etc.; (2) ao frete no transporte de soda, tambor vazio e resíduos; (3) ao gás utilizado em empilhadeiras; (4) às embalagens para transporte de produtos acabados; (5) ao frete arcado pelo próprio Recorrente no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica; (6) às operações de venda dos produtos acabados, observando-se que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexistente direito a crédito da contribuição não cumulativa; (7) às aquisições de partes e peças utilizadas na manutenção de caminhões utilizados no transporte de bens ou insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e na venda dos produtos acabados, sendo que, em se tratando de partes e peças que possam acarretar aos caminhões vida útil superior a um ano, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação; e (8) aos encargos de depreciação relativos a peneiras de aço e de inox e telas inox adquiridos após 30/04/2004. O processo foi apreciado na sistemática dos recursos repetitivos, vinculado ao paradigma 13851.720068/2006-33.

Foi mantida, contudo, 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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AQUISIÇÃO ATÉ 30/04/2004.

Por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, essa decisão do STF no julgamento do RE nº 599.316/SC, com repercussão geral, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda adquiridos até 30/04/2004.

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 esta Turma, com sorteio de novo relator, em função do anterior não mais se encontrar no Carf.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, Relator.

Diante da decisão prolatada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do acórdão nº 9303-014.195, de 20/07/2023, 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 3201-007.732, 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 3201-007.732, 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. 194)

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. 117)

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.

75. 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.

76. 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. 557 a 558 – 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. 342 a 364), encontram-se identificados as referidas máquinas e equipamentos, sendo possível constatar que grande parte deles se refere a equipamentos e licenças de uso de informática, fax, ar-condicionado, aparelhos telefônicos, armários, notebooks, impressoras 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.1) 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, 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 § I o , da Lei nº 10.865/04, melhor explicitadas no art. 6 o 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 2º trimestre de 2005, contata-se que se reconheceu o direito ao desconto de créditos somente para os bens adquiridos a partir de 01/05/2004, abarcando 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, devem ser observados os requisitos da lei e os subitens II.3 e II.15 do voto condutor do acórdão nº 3201-007.732, com o afastamento da restrição imposta pelo art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

Diante do exposto, vota-se por, observados os demais requisitos da lei, reverter as glosas, além daquelas já revertidas no acórdão nº 3201-007.732, de créditos apurados com base nos encargos de depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004, referentes ao período de apuração segundo trimestre de 2005, 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.

(assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar