



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>12893.000163/2008-20</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.397 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL  FISCHER S/A - AGROINDUSTRIA

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS ADQUIRIDOS ATÉ 30/04/2004. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 599.316. APLICAÇÃO.

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 nº 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 vinculados ao processo produtivo da empresa.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda. Acordam ainda os membros do colegiado, em conhecer em parte do recurso especial oposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a “Créditos de Pis. Encargos de Depreciação de Bens Adquiridos Antes de 30.04.2004”, para, no

mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento parcial, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para que, uma vez superada a discussão jurídica sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos referentes ao período anterior a 30/04/2004, em função do RE 599.316/SC, se pronuncie sobre a pertinência ao processo produtivo dos itens glosados.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** - Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefowicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, ao amparo dos arts. 64, 67 e seguintes, 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 nº 3201-007.734, de 26/01/2021, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

CONTRADITÓRIO. INEXISTÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA.

Não tendo sido contestadas pelo interessado determinadas glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização, considera-se definitiva, no que concerne a referidas glosas, a decisão da autoridade administrativa de origem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

No regime da não cumulatividade das contribuições, há direito à apuração de créditos sobre as aquisições de bens e serviços utilizados na embalagem para

transporte, cujo objetivo é a preservação das características do produto vendido, precípuamente em se tratando de produto destinado à alimentação humana.

#### CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Geram direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação as aquisições, após 30/04/2004, de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado utilizados na produção.

#### CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. EMPILHADEIRAS. CAMINHÃO. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. TRANSPORTE NA VENDA DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas (i) a aquisição de gás consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e de produtos acabados no estabelecimento produtor da pessoa jurídica, bem como (ii) a aquisição de combustível utilizado no transporte de insumos e de produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e (iii) a aquisição de combustível utilizado na venda de produtos acabados, mas desde que a aquisição dos combustíveis tenha sido tributada pela contribuição, situação em que se excluem aqueles sujeitos ao regime monofásico.

#### CRÉDITO. PARTES E PEÇAS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com partes e peças aplicadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, mas desde que não acarretem aumento de vida útil superior a um ano ao bem que aplicadas, hipótese em que o crédito deve ser apurado a partir dos encargos de depreciação.

#### CRÉDITO. FRETE. PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Geram direito de crédito da contribuição os gastos de frete no transporte de bens utilizados no processo produtivo.

#### CRÉDITO. PRODUTOS QUÍMICOS. LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO.

Considerando tratar-se de empresa produtora de bens destinados à alimentação humana, geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com produtos químicos aplicados na limpeza e na higienização dos equipamentos industriais utilizados no processo produtivo.

#### PROCESSO PRODUTIVO. IDENTIFICAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS INSUMOS. AUSÊNCIA. GLOSA.

Na falta de esclarecimentos acerca da identificação precisa ou da efetiva utilização no processo produtivo dos bens e serviços adquiridos, mantém-se as glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, reconhecer o direito a crédito em 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 tambor vazio; (3) ao gás utilizado em empilhadeiras, exceto se combustível sujeito à monofasia; e (4) às aquisições de partes e peças utilizadas na manutenção de equipamentos de irrigação e de tratores utilizados no transporte e cultivo de laranja, sendo que, em se tratando de partes e peças que possam acarretar aos equipamentos e tratores vida útil superior a um ano, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação; II. Por maioria de votos, reconhecer o direito a crédito em relação (i) às embalagens para transporte de produtos acabados, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que negavam o direito; (ii) ao frete arcado pelo próprio Recorrente no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthäeler Dornelles e Márcio Robson Costa, que negavam o direito; (iii) às despesas com fretes nas operações de venda dos produtos acabados, observando-se que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexiste direito a crédito da contribuição não cumulativa, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que negavam o direito; (iv) 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, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthäeler Dornelles e Márcio Robson Costa, que negavam o direito; e (v) aos encargos de depreciação relativos a peneiras de aço e de inox, telas inox, bombas de óleo, rotulador auto adesivo, conjunto Analis/conduvitímetro, saca-polia hidráulico, talha elétrica, detector de vazamento, empilhadeira e densímetro digital, adquiridos após 30/04/2004, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior, que concediam o direito em maior extensão, para alcançar as aquisições anteriores à 30/04/2004, nos termos do julgamento do RE nº 599.316. Manifestou intenção de declarar voto a conselheira Mara Cristina Sifuentes, em relação à matéria do tópico "(ii)".

#### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com frete de insumos e de produtos acabados, e embalagens para o transporte de produtos acabados.

Em relação ao frete de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, apontou como paradigmas os acórdãos nº 3302-005.812 e 3402-002.361:

Acórdão paradigma nº 3302-005.812:

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.**

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Acórdão paradigma nº 3402-002.361:

**PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.**

O valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera direito a crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, não estar relacionada, expressa e taxativamente (*numerus clausus*), nos incisos III a X da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação.

Já no tocante às embalagens para transporte de produtos acabados, apontou como paradigmas os acórdãos nº 9303-009.312 e nº 9303-007.845:

Acórdão paradigma nº 9303-009.312:

**REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.**  
Não podem ser considerados insumos as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.

Acórdão paradigma nº 9303-007.845:

**COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.**

O direito ao crédito da Cofins sobre insumos e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido.

No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 842/850 deu parcial seguimento ao Recurso Especial, nesses termos:

De ressaltar que, tanto no presente caso, quanto nos casos julgados nos paradigmas indicados para comprovar a divergência em relação às **embalagens para o transporte**, as empresas envolvidas dedicam-se a atividades agropecuárias. Sublinhe-se, outrossim, que o primeiro paradigma de nº **9303-009.312** não se restringe aos *pallets*, mas apenas o cita como exemplo.

Contudo, os paradigmas indicados quanto aos gastos com frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica apenas **tratam do frete de produtos acabados, não de insumos, como no caso julgado no acórdão recorrido** (Do seu Relatório: “combustível de caminhão utilizado **no transporte de insumos e produtos** acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, por se tratar de insumo utilizado antes ou após o processo produtivo”). **Nesse contexto, os paradigmas servem para comprovar a divergência em relação ao transporte de produtos acabados, mas não para o transporte de insumos.**

Por fim, diga-se que o fato de que, no acórdão recorrido, ter-se admitido o creditamento sobre a aquisição de combustíveis para os caminhões utilizados no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da contribuinte e, nos paradigmas, das despesas com o frete pago nas mesmas condições não afasta, a nosso juízo, a comprovação da divergência, porquanto o fundamento jurídico que sustentou, nos casos julgados nos paradigmas, a impossibilidade de creditamento sobre o frete também afasta, é axiomático, o creditamento sobre as aquisições de combustíveis a serem utilizados nos caminhões da própria empresa.

## 2 Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto, **apenas quanto à aquisição de embalagem para o transporte e quanto ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.**

Em Contrarrazões, o Contribuinte sustenta o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação à primeira matéria e a manutenção da decisão recorrida no tema das embalagens de transporte de produtos acabados.

### RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte aduz divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias relacionadas ao crédito de PIS:

- Bens e serviços utilizados para manutenção de máquinas, equipamentos agrícolas e veículos. Itens X e XI do Acórdão Recorrido;
- Manutenção em Estação de Tratamento de Efluentes - ETE;

- Serviços de manutenção de laboratórios. Itens IX e XIII do Acórdão Recorrido;
- Encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30.04.2004. Item XV do Acórdão Recorrido; e
- Encargos de outros itens do ativo imobilizado (softwares) - Item XVI do Acórdão Recorrido.

Os acórdãos apresentados como paradigmas foram: 3301-010.105, 3302-006.556, 9303-010.477, 9303-008.400, 3401-009.429, 3301-011.225 e 9303-009.602.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1115/1127 deu seguimento parcial ao Recurso Especial, quanto às matérias “Créditos de Pis. Manutenção em Estação de Tratamento de Efluentes - ETE”, em relação aos paradigmas nº 9303-010.477 e 9303-008.400 e “Créditos de Pis. Encargos de Depreciação de Bens Adquiridos Antes de 30.04.2004. Item XV do Acórdão Recorrido”, em relação aos paradigmas nº 3401-009.429 e 3301-011.225. As razões são as seguintes na parte para a qual a decisão admitiu o seguimento do Recurso Especial:

Créditos de Pis. Manutenção em Estação de Tratamento de Efluentes - ETE

(…)

A divergência resta demonstrada. O acórdão recorrido, parece, exige a vinculação, de algum modo, do tratamento de efluentes com a produção, enquanto os paradigmas, que tratam de indústrias semelhantes, simplesmente admitem os dispêndios dessa atividade como necessários, intrinsecamente, ao processo produtivo.

Créditos de Pis. Encargos de Depreciação de Bens Adquiridos Antes de 30.04.2004. Item XV do Acórdão Recorrido

(…)

O recorrido, de fato, negou o direito de crédito para encargos de depreciação de bens adquiridos anteriormente a 30/04/2004, conforme a ementa já transcrita.

Portanto, a divergência existe.

Cientificada, a Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

Os Recursos Especiais são tempestivos. E, nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigmático que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Passa-se à análise.

#### **CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

##### **Frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa**

Em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, a Fazenda Nacional apontou como paradigmas os acórdãos nº 3302-005.812 e 3402-002.361, nos quais se vê que a análise foi voltada ao crédito do serviço de frete de produto acabado prestado por pessoa jurídica:

Acórdão paradigma nº 3302-005.812:

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.**

A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com **frete decorrentes da transferência de produtos acabados** entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Acórdão paradigma nº 3402-002.361:

**PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.**

O valor das despesas com **serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte** não gera direito a crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, não estar relacionada, expressa e taxativamente (*numerus clausus*), nos incisos III a X da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação.

Entendo que a divergência não está configurada, porquanto o acórdão recorrido admitiu o creditamento sobre a aquisição de combustíveis para os caminhões próprios utilizados no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da contribuinte, como se observa no voto condutor:

V. Crédito. Aquisição de combustível utilizado em caminhão. Transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

A Fiscalização considerou que, por se tratar de insumo utilizado antes ou após o processo produtivo, **a aquisição de combustível utilizado em caminhão para o transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica não gera direito a crédito da contribuição**, entendimento esse combatido pelo Recorrente que se contrapõe ao conceito de “insumo indireto” adotado pela Fiscalização.

Esta turma já decidiu quanto ao direito de crédito no transporte de insumos ou produtos, em elaboração ou acabados, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, destacando-se os seguintes: (...)

Assim, os combustíveis para os caminhões próprios utilizados no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da contribuinte é situação fática diferente da contratação de prestação do serviço de frete prestado por pessoa jurídica.

Ademais, o acórdão recorrido estabeleceu condição para o crédito para a qual não há correspondência nos paradigmas: “se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexiste direito a crédito da contribuição não cumulativa”. Observe-se o voto condutor:

Logo, considerando se tratar de custo de frete arcado pelo próprio Recorrente no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, conclui-se pela possibilidade de afastamento da glosa, **mas desde que respeitados os demais requisitos da lei, dentre os quais ter o bem sido tributado em sua aquisição, devendo-se observar que, se se tratar de aquisição de combustível submetido ao regime monofásico, inexiste direito a crédito da contribuição não cumulativa**.

Por fim, o acórdão recorrido tratou da matéria apenas sob a ótica do **inciso II** da legislação de regência, ao passo que o paradigma nº 3302-005.812 analisou os **incisos II e IX** e o paradigma nº 3402-002.361 afastou o **inciso II e os demais incisos do art. 3º**, ao concluir pela ausência de fundamento legal para a tomada do referido crédito.

Por isso, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

#### Embalagens para transporte de produtos acabados

O acórdão recorrido admitiu o creditamento nos seguintes termos:

II. Crédito. Aquisição de embalagem de transporte de produtos acabados.

A Fiscalização glosou os créditos decorrentes de aquisições de embalagens de transporte por se tratar de bens que não se incorporam ao produto durante o processo de industrialização, baseando-se na legislação do IPI que faz a distinção entre “embalagens de apresentação” e “embalagens de transporte”, considerando que somente as primeiras dão direito a crédito da contribuição.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento, argumentando que, em julgamento do Superior Tribunal de Justiça, restou reconhecido o direito ao creditamento com relação a "embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte".

**Tendo por fundamento os dispositivos legais que regem a matéria, precípua mente o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como, subsidiariamente, o requisito de utilidade, necessidade ou essencialidade para a produção, conclui-se, diferentemente da repartição de origem e da delegacia de julgamento, que dão direito a crédito da contribuição os bens e serviços utilizados na embalagem e no transporte dos bens produzidos pela pessoa jurídica, configurando-se itens necessários à distribuição, à armazenagem e à comercialização da produção.**

Além disso, justifica-se a apuração de créditos nas aquisições de material de embalagem para transporte pelo fato de que tais bens destinam-se à preservação das características dos produtos durante o transporte até os pontos de venda. Por se tratar de produtos voltados à alimentação humana, a realização do seu transporte sem o devido cuidado pode comprometer a sua integridade, o que torna o material de embalagem elemento imprescindível ao escoamento da produção.

Conforme apontou o Recorrente, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu nesse sentido, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.125.253, ocorrido em 15 de abril de 2010, cujo acórdão restou ementado da seguinte forma:

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, **deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003** sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Também esta Turma Ordinária já decidiu nesse sentido, conforme se depreende da ementa a seguir reproduzida:

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de material de embalagem utilizado na movimentação de insumos e bens produzidos pelo contribuinte, ainda que exclusivamente no ambiente interno da indústria, dado tratar-se de produção de bens perecíveis, destinados ao consumo humano, mas desde que observados os demais requisitos da lei.

(Acórdão nº 3201-006.152, de 20/11/2019)

Portanto, devem ser revertidas as glosas relativas a material de embalagem para transporte, mas desde que atendidos os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido os bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e tributados pela contribuição na aquisição.

Vê-se que o acórdão recorrido concedeu o crédito com fundamento principal no **inciso IX** do art. 3º, da Lei 10.833/2003 e, **subsidiariamente, no inciso II**. Por sua vez, os paradigmas negaram o direito ao crédito das embalagens para transporte de produtos acabados, com base apenas no **inciso II**:

Acórdão paradigma nº 9303-009.312:

Ementa

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS. Não podem ser considerados **insumos** as embalagens para transporte de mercadorias acabadas, tais como pallets.

Voto

Créditos sobre os gastos com pallets

De acordo com o já citado **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05**, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos, dele se extrai:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do **inciso II** do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos** gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Lembro ainda que a decisão recorrida também rechaçou a possibilidade de os PALLETS comporem as despesas frete e armazenagem na venda e que esse aspecto não foi objeto de recurso pela contribuinte. Portanto, a glosa do crédito deve ser mantida quanto às embalagens que não se incorporam ao produto.

Acórdão paradigma nº 9303-007.845:

Ementa

COFINS. GASTOS COM INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito ao crédito da Cofins sobre **insumos** e outros gastos deve estar vinculado à necessidade do gasto para a produção do bem ou serviço vendido.

No caso, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) materiais de segurança e de uso geral e (b) materiais de limpeza do Parque fabril. Ainda, não deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre gastos com (a) embalagens que não se incorporam ao produto e (b) transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

Voto

(...) quanto às Embalagens que não se incorporam ao produto, de acordo com o Parecer, essas embalagens para transporte não podem ser considerados insumos, conforme verifica-se da leitura dos parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do **inciso II** do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas. 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Ainda que a Fazenda Nacional tenha apontado a divergência em três incisos do art. 3º: I, II e IX, os paradigmas não analisaram o crédito da embalagem para transporte de produtos

como operação de venda ou armazenagem, como a fundamentação no inciso IX do acórdão recorrido sugere.

Diante disso, entendo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional também não pode ser conhecido nesta matéria.

**CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE****Manutenção em Estação de Tratamento de Efluentes - ETE**

A leitura dos acórdãos paradigmáticos aponta para a concessão do crédito sobre as despesas com tratamento de efluentes, a título de insumos:

Acórdão nº 9303-010.477

Ementa

**PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES.**

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o **custo de produção** do produto destinado à venda.

Voto

Percebo que a natureza perecível e deteriorável dos insumos - cereais (milho, algodão, etc), e a natureza dos tratamentos usados, ocorre a geração de resíduos, deva-se produzir laudos técnicos (testes de qualidade), e que também justifica que haja tratamento desses resíduos, materiais de limpeza e da água utilizada ao longo desse processo de produção.

Cabe ressaltar que muitos desses controles são obrigatórios por legislação ambiental e de saúde pública (CONAMA e ANVISA).

Sobre o tema, o **Parecer RFB/COSIT nº 5**, se manifestou no sentido de que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos: (...)

Acórdão nº 9303-008.400

Ementa

**DESPESAS. EFLUENTES INDUSTRIAS. TRATAMENTO/DESTINO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

As despesas com tratamento e destino de efluentes decorrentes do processo de industrialização dos produtos fabricados/vendidos pelo contribuinte geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de resarcimento/compensação do saldo credor.

Voto

No presente caso, trata-se de uma cooperativa de produção agroindustrial que beneficia, industrializa e comercializa diversos produtos de origem vegetal e animal, inclusive industrialização por encomenda. **A atividade industrial gera efluentes que precisam ser tratados e dada a destinação correta, por força da legislação ambiental.**

Entretanto, o acórdão recorrido afastou o direito ao crédito por ausência de liquidez e certeza, ou seja, ausência de vinculação dos dispêndios ao processo produtivo. É o que verifica no voto condutor:

XII. Crédito. Serviços de manutenção relativos ao ETE.

A Fiscalização glosou os créditos quanto aos serviços de manutenção relativos ao centro de custo ETE (Estação de Tratamento de Efluentes), pois os procedimentos lá desenvolvidos foram considerados fora dos limites do processo produtivo.

**Nas planilhas juntadas pelo Recorrente, constam dispêndios com reformas na ETE (reforma de bomba helicoidal e melhorias/readequação), mas não há uma linha sequer nas peças recursais no sentido de vincular tais dispêndios ao processo produtivo, nem mesmo acerca de eventual reutilização do esgoto tratado na produção.**

Logo, aqui, também, mantêm-se as glosas.

Não cabe o acesso à instância recursal superior para o reexame de material probatório. Isso porque a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, pois, na apreciação da prova, o julgador forma livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972:

RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO. A divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do Recurso Especial não se estabelece em matéria de reexame de prova, mas, sim, na interpretação divergente de normas tributárias. A pretensão de simples reexame de prova, quando demonstrado que o colegiado entendeu não serem suficientes, não enseja recurso especial. (Acórdão nº 9202-003.990, j. 11/03/2016, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira).

Por isso, das situações fáticas que tenham seu conjunto probatório específico decorrem decisões diferentes, cujos fundamentos não são a interpretação diversa da legislação tributária, mas sim os próprios fatos probantes valorados em cada um dos julgados.

Logo, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte nesta matéria.

**Encargos de Depreciação de Bens Adquiridos Antes de 30/04/2004**

Os acórdãos paradigmáticos aplicaram o entendimento do STF, no julgamento do RE nº 599.316, para admitir créditos das contribuições apropriados sobre os encargos de depreciação dos bens adquiridos até 30/04/2004:

Acórdão nº 3401-009.429

CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. LIMITAÇÃO AOS BENS ADQUIRIDOS APÓS 30/04/2004. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, caput, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido

até 30 de abril de 2004, conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 599.316/SC.

Acórdão nº 3301-011.225

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.

Por sua vez, o acórdão recorrido negou a aplicabilidade do Recurso Extraordinário nº 599.316, em razão de a decisão não ser definitiva à época da análise deste processo, ou seja, por não haver trânsito em julgado. Transcrevo trecho do voto condutor:

De início, deve-se registrar que este Colegiado, em conformidade com a súmula CARF nº 23, não pode afastar a aplicação de lei válida e vigente, sob pena de responsabilização.

Saliente-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 deverá ser obrigatoriamente aplicada, 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.

Entendo como configurada a divergência, motivo pelo qual voto por conhecer do Recurso Especial do contribuinte nesta matéria.

#### MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O sujeito passivo busca o aproveitamento dos créditos de depreciação dos bens do seu ativo fixo adquiridos antes de 30/04/2004.

A Autoridade Fiscal e as instâncias administrativas anteriores mantiveram a glosa em virtude da limitação temporal prevista no art. 31 da Lei nº 10.865/04:

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.

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 nº 599.316, julgado em repercussão geral (Tema nº 244), com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, *caput*, é inconstitucional:

PIS - COFINS - ATIVO IMOBILIZADO - CREDITAMENTO - LIMITAÇÃO - LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa. Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Por força do disposto no disposto no art. 98, do RICARF, adota-se a decisão do STF no julgamento do RE nº 599.316/SC, para reconhecer o direito à tomada dos créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados à venda adquiridos até 30/04/2004, desde que haja a comprovação pelo Contribuinte da direta vinculação dos bens ao processo produtivo dos itens glosados.

### Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. E por conhecer em parte do Recurso Especial do Contribuinte apenas no que se refere a “Créditos de Pis. Encargos de Depreciação de Bens Adquiridos Antes de 30.04.2004” para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para que, uma vez superada a discussão jurídica sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos referentes ao período anterior a 30/04/2004, em função do RE 599.316/SC, pronuncie-se sobre a pertinência ao processo produtivo dos itens glosados.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**