



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13851.720071/2006-57
ACÓRDÃO	3201-013.065 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FISCHER S/A - AGROINDÚSTRIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CONDICIONANTES. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas com base nos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado utilizados na produção ou na prestação de serviços, bem como na depreciação de edificações e benfeitorias aplicadas nas atividades da pessoa jurídica, independentemente da data de aquisição desses bens.

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 reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos com base nos encargos de depreciação abrangendo períodos anteriores a 01/05/2004, nos seguintes termos: (i) em relação às máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado comprovadamente utilizados na produção e (ii) em relação aos dispêndios com edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da pessoa jurídica. O presente provimento parcial amplia o provimento parcial originalmente dado no acórdão nº 3201-007.903, de 24/02/2021, por força da determinação contida no acórdão da CSRF nº 9303-015.241, de 16/05/2024.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de remessa dos autos a este colegiado após prolação, em 16/05/2024, do acórdão 9303-015.241 pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que se determinou “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”.

Originalmente, a unidade de origem expedira despacho decisório reconhecendo apenas parcialmente o direito creditório pleiteado pelo contribuinte destes autos, relativamente à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 32 a 56), 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, salvo quando existente autorização legal específica.

Na Manifestação de Inconformidade (fls. 239 a 262), o contribuinte requereu, aqui apresentado em breve síntese, 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) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo-se *in totum* o procedimento fiscal.

Cientificado da decisão de primeira instância em 16/03/2015 (fl. 332), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 15/04/2015 (fl. 333) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa.

Em 24/02/2021, a turma julgadora prolatou o acórdão nº 3201-007.903, por meio do qual se decidiu acerca do Recurso Voluntário da seguinte forma:

Acordam os membros do colegiado, em preliminar, por unanimidade de votos, rejeitar a nulidade do despacho decisório e, no mérito, 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 custo de gás utilizado em empilhadeiras; (3) ao frete no transporte de soda, tambor vazio e

resíduos; e (4) 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. 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 Diefenthaler Dornelles, que negaram o direito; (ii) ao custo de frete arcado pelo próprio Recorrente (ii.a) no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Márcio Robson Costa, que negaram o direito exclusivamente em relação aos produtos acabados; (ii.b) bem como nas 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, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes e que negou o direito; e (iii) aos encargos de depreciação apurados sobre peneiras de aço e de inox e telas inox, 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 RE nº 599.316.

A ementa do referido acórdão restou assim redigida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. VÍCIO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o despacho decisório prolatado com base em dados fornecidos pelo próprio contribuinte, respeitando-se as informações e os períodos de apuração constantes da declaração de compensação e do demonstrativo de apuração da contribuição, inexistente vício a demandar a declaração de nulidade do ato administrativo prolatado por servidor competente e em conformidade com o direito à ampla defesa.

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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, precipuamente 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 CAMINHÕES.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com partes e peças aplicadas na manutenção dos caminhões utilizados no transporte de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, 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, dentre eles soda, tambor vazio e os resíduos gerados pela produção.

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, mantêm-se as glosas de créditos efetuadas pela Fiscalização.

Cientificada da decisão supra, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs Recurso Especial relativamente “à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o custo dos fretes pagos para transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma firma”, cujo seguimento restou acolhido pelo Presidente da Câmara.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e interpôs Recurso Especial contestando a limitação temporal do direito ao desconto de créditos em relação a bens do ativo imobilizado adquiridos anteriormente a 01/05/2004, cujo seguimento também restou acolhido pelo Presidente da Câmara, vindo a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais a prolatar decisão nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial apto a ensejar a abertura da via recursal extrema consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de posicionamento distinto para a mesma matéria versada em hipóteses análogas na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica. A dessemelhança nas circunstâncias fáticas sobre as quais se debruçam os acórdãos paragonados impede o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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”. (g.n.)

A PGFN e o contribuinte foram cientificados da decisão da CSRF, mas não se manifestaram nos autos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se, neste momento processual, de determinação contida no acórdão 9303-015.241, prolatado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 16/05/2024, em que se definiu “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”.

Referida matéria foi analisada no voto condutor do acórdão 3201.007.903, de 24/02/2021, nos seguintes termos:

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 nº s 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.

81. 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.

82. 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 (fls. 360 a 361 – g.n.)

De início, deve-se registrar que este Colegiado, em conformidade com a súmula CARF nº 2¹, 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.

¹ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Efetivamente, o dispositivo legal em que se fundou a glosa de crédito sob análise foi objeto de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 599.316/SC (Tema 244), da qual se firmou a seguinte tese: "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 da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004".

Tratando-se de decisão definitiva do STF em sede de repercussão geral, sua observância se torna obrigatória por parte dos conselheiros do CARF, nos termos do art. 99 do seu Regimento Interno.²

Resta verificar a condição imposta no acórdão da CSRF quanto à "pertinência ao processo produtivo dos itens glosados sob a rubrica "créditos de depreciação dos bens do seu ativo fixo adquiridos antes de 30/04/2004".

Do Relatório Fiscal que embasou o despacho decisório (fls. 32 a 56), extraem-se os seguintes trechos correlatos ao presente tema:

2. ELEMENTOS UTILIZADOS NA AUDITORIA FISCAL

Preliminarmente, cumpre mencionar que a auditoria baseou-se quase exclusivamente nos dados extraídos dos arquivos magnéticos apresentados pela contribuinte e nos dados constantes dos sistemas eletrônicos da Receita Federal do Brasil.

Para analisar a apuração pela contribuinte do crédito da COFINS decorrente do regime não cumulativo foram utilizados os seguintes elementos:

- DACON - Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (ANEXO II) , relativos ao período de 10 a 12/2004 (anterior, válido em 14/09/2009, e retificador, entregue em 14/09/2009);
- Arquivos magnéticos e memórias de cálculo contendo os dados para auditoria dos DACON.

(...)

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:

cl) Ativo imobilizado:

² Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

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 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 do PIS para fins de redução dos valores mensais da referida contribuição, foram analisados a partir do DACON retificador transmitido em 14/09/2009, acompanhado dos arquivos que lhe dão suporte.

Tendo em conta o grande número de períodos a ser analisado (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 aceitos dados novos, decorrentes 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:

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: (alguns destaques são nossos)

Com base nos excertos supra, constata-se que, tendo-se em conta a limitação temporal imposta pela lei a partir de 31/08/2004, foram desconsiderados na auditoria fiscal os dispêndios anteriores a 30/04/2004 relativos a (i) edificações e benfeitorias utilizados nas diversas atividades da pessoa jurídica e (ii) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

Em relação ao item “i” supra, há que se destacar, como o fizera a fiscalização, que inexistente restrição material quanto à destinação das edificações e benfeitorias, pois todas elas, independentemente de se tratar de atividade-meio ou de atividade-fim, dão direito ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação, em conformidade com o inciso VII 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:

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, **utilizados nas atividades da empresa**; (g.n.)

Quanto ao item “ii”, a lei restringe o mesmo direito a crédito às máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços, *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.)

Merece destaque o seguinte trecho do voto condutor do acórdão 3201-007.903:

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. 163 a 176), 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. (destaques nossos)

Assim, afastado o limite temporal anteriormente imposto pelo art. 31 da Lei nº 10.865/2004, deve-se reconhecer o direito material ao desconto de créditos com base nos encargos de depreciação somente em relação às máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado utilizados na produção ou na prestação de serviços, alcançando, portanto, aqueles aplicados diretamente sobre a matéria-prima, desde seu ingresso na esteira até a saída ao final do processo produtivo, conforme constou do subitem III, “b”, do relatório fiscal, excluindo-se, por conseguinte, aqueles referentes a equipamentos e licenças de uso de informática, fax, ar condicionado, aparelhos telefônicos, armários, notebooks, impressoras etc., em relação aos quais o Recorrente não prestou qualquer esclarecimento adicional que pudesse comprovar sua utilização no processo produtivo.

Deve-se considerar, ainda, que, no acórdão 3201-007.903, também houve o reconhecimento ao direito de desconto de créditos com base nos encargos de depreciação em relação aos itens identificados como “peneiras de aço e de inox e telas de inox” (subitem II.3 do voto condutor), razão pela qual, tendo havido aquisições desses produtos anteriormente a 01/05/2004, elas também deverão ser consideradas no crédito ora reconhecido.

Por outro lado, quanto ao direito de crédito reconhecido no acórdão 3201-007.903 quanto aos encargos de depreciação em relação às partes e peças utilizadas na manutenção de caminhões utilizados no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, na condição de dispêndios com fretes (subitens II.4 e II.7 do voto condutor), quando tais partes e peças acarretarem aumento da vida útil dos caminhões em que aplicadas superior a um ano, há que se considerar a edição superveniente da súmula CARF nº 217, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Logo, o crédito em relação à depreciação correspondente às partes e peças que acarretarem aumento de vida útil superior a um ano nos caminhões em que aplicadas, embora devidamente já reconhecido no acórdão 3201-007.903 nos limites ali definidos e não passível de reversão nesta decisão, sua extensão encontra vedação na referida súmula, não havendo possibilidade de se aplicar a decisão da CSRF em relação a tais partes e peças, pois sua materialidade se consubstancia em veículos utilizados no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, hipótese essa não abarcada pela decisão vinculante do STF (RE nº 599.316/SC),

Diante do exposto, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos com base nos encargos de depreciação abrangendo períodos anteriores a 01/05/2004, nos seguintes termos: (i) em relação às máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado comprovadamente utilizados na produção e (ii) em relação aos dispêndios com edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da pessoa jurídica. O presente provimento parcial amplia o provimento parcial originalmente dado no acórdão nº 3201-007.903, de 24/02/2021, por força da determinação contida no acórdão da CSRF nº 9303-015.241, de 16/05/2024.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis