



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.005510/2008-93
ACÓRDÃO	9303-017.171 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL ARTEMYN RIO CAPIM CAULIM LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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 o acórdão paradigma, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART.118, § 12, INCISO III, ALÍNEA “B”, DO RICARF/2023.

Em respeito ao art. 118, § 12, inciso III, alínea “b”, do RICARF/2023, não servirá como paradigma o acórdão que na data de admissibilidade do recurso especial contrariar decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos. No caso vertente, tem-se que na data da admissibilidade do recurso especial, já estava transitada em julgado a decisão dada pelo STJ nos autos do REsp 1.221.170-PR, que fixou o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS/COFINS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos Recursos Especiais

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN e pelo sujeito passivo, 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 de Recurso Voluntário nº 3402-010.423, de 26/04/2023**, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE REPARO E MANUTENÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO.

Resta pacificado neste Conselho o entendimento de que os custos incorridos com peças e serviços de manutenção podem ser tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano; neste caso, os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano devem ser ativados, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

Devem ser registrados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos (tangíveis) destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade e que se espera utilizar por mais de um ano, tais como móveis e utensílios, softwares, ferramentas, peças de reposição, sobressalentes, obras civis, instalações, etc.

Os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em despesa do período ou custo de outro produto, devem ser classificados no Ativo Circulante.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ALUGUEL.

Para gerar crédito de COFINS, não se exige que os prédios, máquinas e equipamentos locados sejam utilizados exclusivamente no processo produtivo, mas sim nas atividades da empresa.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. MONITORAMENTO AMBIENTAL. CUSTOS DECORRENTES DE EXIGÊNCIA LEGAL.

Nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual – EPI, cuidados com o meio ambiente, etc), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”. O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

O creditamento referente ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos já acabados não é permitido pela legislação.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST).

Consta do dispositivo do acórdão:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, em (1.1) rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, (1.2) no mérito, para reverter as glosas de créditos referentes a (i) gás Acetileno, (ii) gás oxigênio, (iii) gás Argônio, (iv) Nitrogênio, (v) Hélio líquido, (vi) Glutaraldeido, (vii) solução tampão pH4, (viii) tinta e cimentos, (ix) serviço de Limpeza Industrial, (x) serviços de Manutenção, (xi) Equipamentos de Proteção Individual, (xii) locação de carretas, cavalos mecânicos, empilhadeiras e tratores, (xiii) serviços de manutenção e preservação ambiental, (xiv) fretes comprovadamente utilizados na movimentação entre estabelecimentos da empresa de produtos em elaboração, (xv) gasolina comum e (xvi) óleo diesel, (xvii) panos multiuso, (xviii) espátula, (xix) martelo, (xx) chave de fenda, (xxi) alicate, (xxii) pé de cabra, (xxiii) disco de corte, (xxiv) disco lixa, (xxv) sikadur, (xxvi) graxeiro, (xxvii) mini extrator e (xxviii) pneus das empilhadeiras. Os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas

conclusões com relação ao item “gás freon”, tendo em vista a falta de provas no presente processo; (ii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST). Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre este item; e (iii) pelo voto de qualidade, para manter a glosa de créditos em relação aos itens de serviços de construção civil. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre este item.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação do art. 3º, II e IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em relação a:

(i) Créditos de frete na transferência de produtos semielaborados (em elaboração) entre estabelecimentos da empresa, indicando como paradigma o acórdão nº 3801-002.668:

Acórdão paradigma nº 3801-002.668

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS OPERAÇÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores relativos aos gastos com frete somente geram direito de descontar créditos da contribuição não cumulativa se associados diretamente à operação de vendas das mercadorias e arcados pelo vendedor.

(ii) Locação de equipamentos – prédios, máquinas e equipamentos locados usados nas atividades da empresa, indicando como paradigma o acórdão nº 3302-002.780:

Acórdão paradigma nº 3302-002.780

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/09/2009

(...)

DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não cumulativos, é incabível o desconto de créditos calculados em relação ao valor incorrido no mês relativo aos aluguéis de veículos, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 674/682 deu seguimento parcial ao Recurso Especial, apenas quanto à matéria (i).

Em relação aos “créditos de frete na transferência de produtos semielaborados (em elaboração) entre estabelecimentos da empresa”, o r. Despacho consignou que:

Relativamente ao primeiro tema, vimos que o acórdão recorrido, tal como sumarizado numa de suas ementas, embora tenha afastado o creditamento quanto ao frete de produtos já acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, entendeu não haver óbice legal a sua apropriação quando o frete referir-se à transferência de produtos semielaborados, o que divergiu do **Acórdão paradigma nº 3801-002.668**, segundo o qual não há créditos das contribuições nas transferências internas de mercadorias (quanto a esta matéria, não houve alteração pela CSRF; Acórdão nº 9303-006.799).

Já para a locação de equipamentos – prédios, máquinas e equipamentos locados usados nas atividades da empresa, o r. Despacho entendeu não configurada a divergência:

Relativamente ao primeiro tema, vimos que o acórdão recorrido, tal como sumarizado numa de suas ementas, embora tenha afastado o creditamento quanto ao frete de produtos já acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, entendeu não haver óbice legal a sua apropriação quando o frete referir-se à transferência de produtos semielaborados, o que divergiu do **Acórdão paradigma nº 3801-002.668**, segundo o qual não há créditos das contribuições nas transferências internas de mercadorias (quanto a esta matéria, não houve alteração pela CSRF; Acórdão nº 9303-006.799).

Em contrarrazões, o Contribuinte sustenta a negativa de provimento do Recurso Especial.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo suscita divergência em relação ao direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores pagos a título de ICMS por Substituição Tributária. Aponta como paradigma o acórdão nº 3801-003.237:

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

Período de apuração: 31/01/2002 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

IPI E ICMS NÃO RECUPERÁVEIS.

O IPI não recuperável e o ICMS integram o valor das aquisições de bens e serviço para efeito de cálculo do crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

Recurso provido em parte

Voto

Desse modo, o IPI, quando não recuperável, que é o caso da apuração feita pela diligência, integra o custo de aquisição, portanto é aproveitado no crédito do PIS e da COFINS.

No mesmo sentido, o ICMS substituição tributária, não é recuperável, fazendo parte do custo de aquisição, conforme §3º, do art. 289, Decreto 3.000/1999. Bem como, a própria IN 404/2004, diz literalmente que o ICMS integra a base de cálculo.

Concluindo, ao nosso ver, pelos dispositivos legais citados e ausência de disposição em contrário nas Leis instituidoras do PIS e da COFINS, pode haver o creditamento do PIS e da COFINS, sobre o IPI não recuperável, bem como sobre o ICMS substituição tributária.

Sustenta que:

(i) O aproveitamento de crédito sobre o ICMS-ST é legítimo, uma vez que não é recuperável, fazendo parte do custo de aquisição da mercadoria. O crédito tem como fundamento o art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, visto que integra o custo.

(ii) Não obstante os art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 vedarem a concessão de créditos de contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, o art. 17 da Lei nº 11.033/03 expressamente permitiu o aproveitamento de créditos relativos às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições ao PIS e à COFINS.

(iii) No caso da Substituição Tributária, o imposto se transforma em um componente dos insumos, integrando o custo operacional, nos termos do art. 301, §§1º e 3º do Regulamento do Imposto de Renda RIR/2018 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13 e 14).

O r. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 753/756 deu seguimento ao recurso:

Extrai-se de ambos os recortes acima, com razoável tranquilidade, que há efetivamente um dissenso jurisprudencial a ser solucionado pela CSRF, no tocante à possibilidade de creditamento sobre o valor do ICMS-ST, razão pela qual, encaminho por dar seguimento ao recurso do sujeito passivo.

Diante do exposto, com fundamento no art. 119 do RICARF/2023, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria do item “**direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores pagos a título de ICMS por Substituição Tributária.**”.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional e do sujeito passivo são tempestivos. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento está relacionado à demonstração de divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Contudo, cabe digressão quanto ao conhecimento de ambos.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A decisão recorrida foi prolatada em 26 de abril de 2023, tomando como conceito de insumo para a COFINS aquele dado pelo STJ, no julgamento em recurso repetitivo, REsp nº 1.221.170/PR, como se vê do voto condutor:

II.1 - DO DIREITO AO CREDITAMENTO DE INSUMOS

(...)

Essa matéria já foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

(...)

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi expressamente refutada a tese do “conceito ampliado” de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, por exemplo, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

(...)

De imediato se percebe a necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem

agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico e com as mesmas características de apresentação/embalagem em que normalmente são comercializados.

Em razão desse conceito dado pelo STJ, reverteu as glosas dos fretes contratados para o transporte de produtos em elaboração:

Logo, caso a lide verse sobre o transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que o mesmo já se encontra encerrado.

Contudo, afirma o Recorrente que neste tópico não se analisa mais o frete de produtos acabados, mas sim de produtos em elaboração, portanto inseridos no processo produtivo, que ainda não se encontra finalizado. É direito do contribuinte verificar qual a melhor forma de realizar sua atividade empresarial; realizando todas as etapas do seu processo produtivo em um mesmo ambiente físico, ou separando-as em unidades distintas, exigindo-se o transporte dos produtos semielaborados entre elas.

No presente caso, utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, observo que sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo.

Por sua vez, o paradigma nº 3801-002.668 foi proferido em 29 de janeiro de 2014, logo em período anterior à decisão do STJ, que foi publicada em 24/04/2018. É nítido que o paradigma adotou o conceito restrito de insumo, aplicando as IN SRF 247/2002 e da IN SRF 404/2004, como se vê do voto condutor:

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despidendo examinar o método indireto subtrativo que, em regra, foi adotado para o exercício da não cumulatividade da contribuição em discussão.

(...)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da contribuição para o PIS. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolados os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma

maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

(...)

Destarte, em tributos não cumulativos o conceito de insumo corresponde a matérias-primas, produtos intermediários e a materiais de embalagem. Ampliar este conceito implica em fragilizar a segurança jurídica tão almejada pelos sujeitos ativo e passivo.

(...)

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 247/2002.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Tal decisão é vinculante, nos termos do art. 99, do RICARF/2023 (art. 62, do RICARF/2015).

Assim, o acórdão recorrido utilizou como premissa de análise o REsp 1.221.170/PR e o paradigma expressamente adotou o conceito de insumo restrito estampado nas Instruções Normativas.

Logo, se não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Por conseguinte, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

O Recorrente sustenta, em síntese, que é devido o aproveitamento de crédito sobre o ICMS-ST por ser parte do custo de aquisição da mercadoria, com fundamento o art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, visto que integra o custo (cf. art. 301, §§1º e 3º do Regulamento do Imposto de Renda RIR/2018 e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13 e 14).

Nos termos do art. 118, § 12, inciso III, alínea “b”, do RICARF/2023, não servirá como paradigma o acórdão que na data de admissibilidade do recurso especial contrariar decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática dos recursos repetitivos.

No caso, o Tema Repetitivo nº 1231 afasta a pretensão do Recorrente, bem como a tese defendida no paradigma nº 3801-003.237.

O STJ fixou as seguintes teses:

- Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;
- Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.

O trânsito em julgado se deu em 16/08/2024.

A ementa é a seguinte:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES AO ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMSST). IMPOSSIBILIDADE. TRIBUTO RECOLHIDO EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO COMO CUSTO DE AQUISIÇÃO PREVISTO NO ART. 13, DO DECRETO-LEI N. 1.598/77. 1. Indeferidos os pedidos de ingresso no feito na condição de amicus curiae. Isto porque, em se tratando de processo que foi adiado de pauta anterior, os pedidos são extemporâneos, além do que realizados somente às vésperas do julgamento do recurso (Precedentes: EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.143.677/RS, Corte Especial, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 21.11.2012; EDcl no REsp. n. 1.143.677 / RS, Corte Especial, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 29.06.2010).

2. Não sendo receita bruta do substituto tributário, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas por si (pelo substituto) devidas e definida nos arts. 1º e §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Como o princípio da não cumulatividade preconiza que o valor do tributo incidente sobre o bem na saída do vendedor é que irá gerar o valor do crédito na entrada do bem para o adquirente, se não houver tributação na saída do vendedor (substituto), não haverá creditamento na entrada para o adquirente (substituído) e qualquer crédito concedido nessa situação ou para além do valor do tributo pago na etapa anterior é crédito presumido ou fictício, carecedor de lei específica, na forma do art. 150, §6º, da CF/88. Precedentes: Súmula Vinculante n. 58/STF; Repercussão Geral Tema n. 844/STF; recurso repetitivo REsp. n. 1.894.741/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.04.2022.

4. No caso concreto, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não incidem sobre o ICMS-ST na etapa anterior (substituto), portanto, na ausência de lei expressa criadora do crédito presumido, não podem gerar crédito para ser utilizado na etapa posterior (substituído).

5. Com o julgamento do TEMA n. 1125/STJ (“O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva”), este Superior Tribunal de Justiça equiparou a situação econômica dos contribuintes de direito do ICMS normal àquela dos contribuintes de fato do ICMS-ST, em razão do princípio da isonomia, tornando a escolha do Estado em tributar determinada mercadoria via ICMS ou ICMS-ST economicamente neutra para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e, por consequência, para as empresas.

6. Acaso fosse concedido na atualidade o creditamento pleiteado, a distorção existente entre o contribuinte de fato do ICMS-ST e o contribuinte de direito do ICMS normal voltaria, agora em prejuízo deste último, pois o primeiro, além de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS por si devidas, também ganharia o direito ao crédito dos valores correspondentes ao ICMS-ST, caracterizando odioso duplo benefício (ganharia de volta o crédito sem ter o débito correspondente), sendo que o segundo nenhum benefício mais tem depois do advento dos os artigos 6º e 7º, da Lei n. 14.592/2023 (não tem crédito e não tem débito).

7. Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77, isto porque: 7.1. A lei foi publicada em período onde não havia substituição tributária progressiva (substituição tributária "para frente") no Brasil, não podendo dar efeitos a algo que não existia, desta forma, sequer é possível instrução normativa que assim trate a matéria, sob pena de extrapolar a lei de regência; 7.2. Os tributos recolhidos em substituição tributária "para frente" são mera antecipação de um tributo que incidiria na venda (não na aquisição) a ser feita pelo substituído, ou seja, não são juridicamente uma oneração na aquisição, mas uma oneração antecipada da venda a ser futuramente feita; e 7.3. A classificação de "tributo recuperável" e "tributo não recuperável" não é aplicável aos casos de substituição tributária, porque monofásicos.

8. Ainda que o ICMS-ST integrasse o conceito de custo de aquisição, esta Corte tem posicionamento pacificado no sentido de que nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa

das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Precedentes em recursos repetitivos: REsp. n. 1.221.170/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018 e REsp. n. 1.894.741/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.04.2022.

9. Desta forma, seja em razão dos limites impostos pelo princípio da não cumulatividade, seja em razão da impossibilidade de tratamento anti-isonômico entre os contribuintes, seja porque não configuram custo de aquisição e seja porque nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituto pelo recolhimento do ICMS-ST, não geram créditos das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo: 10.1. Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77; e 10.2. Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.

11. Recurso especial não provido. **RECURSO ESPECIAL Nº 2075758 - ES (2023/0178579-0), DJ 25/06/2024.**

Por conseguinte, voto por não conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer dos Recursos Especiais.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro