



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.725979/2012-21
ACÓRDÃO	3004-000.032 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	METROPOLITAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO ADQUIRIDO ATÉ 30.04.2004. LEI Nº 10.865. TESE FIXADA PELO STF EM REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 244.

“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 immobilizado adquirido até 30 de abril de 2004”.

CRÉDITOS. EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS. ALTERAÇÃO DO INC. V DO ART. 3º DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03. AUSÊNCIA DE ATO JURÍDICO PERFEITO E DE DIREITO ADQUIRIDO.

Nos termos da jurisprudência pacífica do STF e do STJ, é legítima a alteração do inc. V do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 pela Lei nº 10.865/04 de modo a excluir o direito ao crédito sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO ADQUIRIDO ATÉ 30.04.2004. LEI Nº 10.865. TESE FIXADA PELO STF EM REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 244.

“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 immobilizado adquirido até 30 de abril de 2004”.

CRÉDITOS. EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS. ALTERAÇÃO DO INC. V DO ART. 3º DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03. AUSÊNCIA DE ATO JURÍDICO PERFEITO E DE DIREITO ADQUIRIDO.

Nos termos da jurisprudência pacífica do STF e do STJ, é legítima a alteração do inc. V do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 pela Lei nº 10.865/04 de modo a excluir o direito ao crédito sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

MULTA. NÃO CONFISCO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 2 “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, nas matérias que não versam sobre constitucionalidade, e, na parte conhecida, por dar provimento parcial, para assegurar ao contribuinte o direito à apropriação de crédito de PIS e Cofins com fundamento no inciso III e §1º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e art. 31, caput e §§1º e 2º da Lei nº 10.865/04, relativamente a bens adquiridos até 30/04/2004.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 14-97.140, da **4ª Turma da DRJ/RPO**, proferido em 30 de julho de 2019, que assim relatou o feito:

Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de fls. 3/69, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins dos períodos de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, exigindo-se o crédito tributário no valor total de R\$553.818,17.

Conforme Relatório de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 71/77, o lançamento se deu em razão divergência nas despesas de arrendamento mercantil e energia elétrica (sendo considerados os registros do Livro Razão), glosa de créditos sobre encargos de depreciação (de bens adquiridos até 30/04/2004) e de créditos sobre "outras operações com créditos" (despesas financeiras), cujo aproveitamento está vedado desde 01/08/2004.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1449/1457, na qual alegou que o auto de infração é nulo, em função da autoridade recusar-se admitir o direito aos créditos da contribuinte, utilizando como fundamento jurídico o art. 31 da lei n.º 10.865/2004, sendo esta uma base legal frágil, visto que, faz afronta direta ao art. 5º, XXXVI da Constituição Federal, bem como ao princípio da irretroatividade da lei tributária.

Argumentou que o aproveitamento de créditos sobre amortização e depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa estava previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.865/2004, quanto ao PIS, e 10.833/2003, em relação à Cofins. A limitação temporal inserida pelo art. 31 da Lei nº 10.865, vedando o aproveitamento desses créditos em relação aos ativos adquiridos até 30/04/2004, ofende o art. 5º, XXXVI da Constituição Federal, que trata do direito adquirido. Tal conclusão seria obtida também pela Lei de Introdução ao Direito (sic) Civil, art. 6º, § 2º.

Discorrendo sobre o direito adquirido, transcreveu doutrina e jurisprudência para confirmar seu entendimento.

No tocante aos créditos decorrentes de despesas com financiamento, refutou também a aplicação retroativa da Lei nº 10.865, que, ao vedar o aproveitamento de tais créditos, estaria igualmente atingido o direito adquirido. Alegou:

24 - Nessa senda, a Lei nº 10.865/2004 só pode atingir os eventos dados no mundo fenomênico após a sua vigência, de forma que tem a CONTRIBUINTE direito adquirido ao creditamento de PIS e de Cofins decorrentes de despesas financeiras atinentes a empréstimos e financiamentos realizados antes da edição da Lei n.º 10.865/04.

25 - É que, já perfectibilizadas na vigência de regime não-cumulativo, os créditos haverão de ser respeitados, sob pena de ofensa ao direito adquirido.

Reforçou seu argumento transcrevendo decisão do TRF da 4ª Região.

Ao final, requereu que sejam considerados todos os créditos decorrentes de tais itens, depreciação de bens incorporados ao ativo antes de 01/05/2004 e de

despesas de empréstimos e financiamentos, posto que anteriores ao advento do § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, que não possui eficácia retroativa.

A Turma Julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, votou por “julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido”, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CRÉDITOS. LEI Nº 10.865. VEDAÇÃO.

Nos termos da Lei nº 10.865/2004, passaram a ser vedados os descontos de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004, bem como sobre despesas financeiras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CRÉDITOS. LEI Nº 10.865. VEDAÇÃO.

Nos termos da Lei nº 10.865/2004, passaram a ser vedados os descontos de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004, bem como sobre despesas financeiras.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

APRECIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em Recurso Voluntário o Contribuinte reitera os termos da Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

Como relatado, trata o presente processo de Auto de Infração para a exigência da Contribuição ao PIS e Cofins em razão da glosa de **(i)** despesas de arrendamento mercantil exclusivamente no que se refere divergência de valores entre os valores informados durante a

Fiscalização e aqueles registrados no Livro Razão do Contribuinte, relativamente aos meses de março e abril de 2007; **(ii)** despesas com encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado apropriados com fundamento no inciso III e §1º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e art. 31, caput e §§1º e 2º da Lei nº 10.865/04, relativamente a bens adquiridos até 30/04/2004; **(iii)** despesas financeiras decorrentes de empréstimos contraídos pelo Contribuinte, por ausência de previsão legal em face da revogação do inciso V do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 pelos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865/03 e **(iv)** energia elétrica em face da ausência de registro no Livro Razão do Contribuinte, relativamente aos meses de março e abril de 2007.

O Contribuinte impugnou exclusivamente os itens (ii) e (iii) supra, como se extrai do próprio pedido formulado (fl. 1.457)

III - Dos Pedidos.

29 - Ante todo o exposto, requer-se:

Sejam considerados todos os créditos decorrentes da depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado da CONTRIBUINTE, anteriormente a 01 de maio de 2004, haja vista a manifesta inconstitucionalidade do Art. 31 da Lei nº 10685/2004, que não se harmoniza com o art. 5º, XXXVI da Carta Fundamental;

b) Que sejam considerados todos os créditos utilizados pela CONTRIBUINTE oriundos de despesas decorrentes de empréstimos e financiamentos, pois anteriores ao advento ao §3º do art. 31 da Lei nº 10685/04, que não possui eficácia retroativa, sob pena de imiscuir-se indevidamente no patrimônio jurídico já consolidado da CONTRIBUINTE;

Ambos os pedidos foram negados pela decisão de primeira instância.

Quanto à discussão acerca dos encargos de depreciação, se entendeu que “a limitação do direito ao desconto de créditos na depreciação de bens adquiridos somente a partir de 01/05/2004 é uma mera escolha do legislador” e, quanto às despesas financeiras, que “a Lei nº 10.865 **deixou de permitir** a dedução de créditos sobre despesas financeiras”, afastado a alegação de ofensa ao direito adquirido.

Em sede de Recurso Voluntário, o Contribuinte reitera sua argumentação de direito quanto ao direito de crédito sobre a depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, ainda que adquiridos anteriormente a 30/04/2004, bem como sobre as despesas financeiras registradas, nesse caso, mesmo após a revogação do permissivo legal.

Incluiu, ainda, em seu Recurso Voluntário, insurgência quanto ao que chamou de “multa surreal”, referindo-se à “multa fixada no lunático patamar de 75%”, apresentando fundamentos de inconstitucionalidade (não confisco)

A primeira matéria em questão já foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal, que fixou a seguinte tese:

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.

(RE 599316, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29-06-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)

Nos termos do Regimento Interno do CARF¹, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão geral é de aplicação obrigatória por esta Turma, devendo, portanto, ser acolhido o pedido recursal.

Quanto ao pedido em torno do direito à dedução das despesas financeiras decorrentes de empréstimos contraídos pelo Contribuinte, por ausência de previsão legal, em face da revogação do inciso V do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 pelos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865/03, por fundamentação similar, deverá ser negado.

O Supremo Tribunal Federal possui pacífica jurisprudência acerca da validade da alteração legislativa, consoante seguintes decisões monocráticas de seus Ministros:

RE 1208051 Relator(a): Min. ANDRÉ MENDONÇA Julgamento: 02/01/2024
Publicação: 08/01/2024

(...)

3. No julgamento do RE nº 841.979-RG/PE, leading case do Tema nº 756 do ementário da Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal chancelou a ampla autonomia do legislador ordinário para a disciplina da não cumulatividade das contribuições com referência no art. 195, § 12, da Carta da República. Confira-se:

“EMENTA Repercussão geral. Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo.

¹ 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.

Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v.g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido. 6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756:

I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança;

II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04.

III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04.”(RE nº 841.979-RG/PE, Tema RG nº 756, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 28/11/2022, p. 09/02/2023; destaques acrescidos).

4. Por sua vez, a Turma Julgadora de Segundo Grau consignou a constitucionalidade das previsões da Lei nº 10.865, de 2004, tal qual o fez, a propósito, o Pretório Excelso na enunciação do julgamento paradigma. Cabe destacar do aresto impugnado:

“Destarte, não há falar em inconstitucionalidade dos artigos 21 e 31 da Lei nº 10.865/04 por ofensa a não cumulatividade. O art. 195, § 12, da CF atribuiu status constitucional a não cumulatividade de PIS e COFINS, mas diversamente das normas e princípios do IPI e do ICMS, conferiu ampla liberdade ao legislador ordinário para tornar eficaz a norma constitucional.

Com efeito, a não-cumulatividade é técnica de apuração tributária, cuja operacionalização foi delegada ao legislador infraconstitucional, cabendo a este estabelecer os créditos passíveis de serem computados pelo contribuinte e também, restringir ou, até mesmo, extinguir os créditos já existentes, sem que, em princípio, haja afronta à Constituição Federal.

De fato, se extrai dos excertos colacionados que a alteração promovida pela Lei nº 10.865/04 (artigos 21 e 37) é constitucional, porém necessário garantir ao contribuinte o direito à manutenção dos critérios envolvendo despesas de empréstimos e financiamentos contraídos até a data de vigência da nova lei, dada a incorporação ao seu patrimônio jurídico, em submissão aos princípios da não cumulatividade, da anterioridade mitigada, da segurança jurídica (não surpresa) e do direito adquirido.

No tocante ao período posterior a 1º.08.2004, quando já cumprida a anterioridade nonagesimal em relação às alterações promovidas pelos arts. 21 e 37 do referido diploma legal, não há mais possibilidade de creditamento do PIS e COFINS sobre as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Anote-se que o presente feito foi ajuizado em 30.05.2014, restando patente a observância do prazo de anterioridade nonagesimal em relação aos créditos discutidos, pois a Lei nº 10.865/2004 gerou efeitos a partir de 01/09/2004.” (e-doc. 1, p. 208)

5. Nestes moldes, o acórdão está em plena consonância com a jurisprudência do Supremo, não merecendo qualquer reparo.

No mesmo sentido, cito o RE 1330221 Relator(a): Min. NUNES MARQUES
Julgamento: 17/09/2024 Publicação: 19/09/2024 e RE 814414 ED Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI
Julgamento: 24/02/2022 Publicação: 02/03/2022.

O Superior Tribunal de Justiça também se consolida nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CREDITAMENTO. RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÃO FIXADA EM REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 939/STF. MATÉRIA PACIFICADA. PROVIMENTO NEGADO.

1. Consoante orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por ocasião do julgamento do Tema 939, foram revogadas "as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar, no âmbito do sistema não cumulativo de cobrança das referidas contribuições, créditos em relação a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. A alteração vale para todos aqueles que estão submetidos à sistemática não cumulativa de cobrança da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins" (RE 1.043.313/RS, relator Ministro Dias Toffoli, DJe de 25/3/2021).

2. Esta Corte Superior consolidou a orientação de que na redação original das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 havia previsão legal para aproveitamento de créditos calculados em relação às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos pelas empresas submetidas ao regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS. Contudo, a contar da edição da Lei 10.865/2004, tal possibilidade foi excluída, ficando o creditamento restrito apenas ao valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto do optante pelo SIMPLES.

3. No caso concreto, a pretensão vai de encontro ao entendimento firmado pela Suprema Corte e por esta Corte Superior.

4. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp n. 2.451.036/SC, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 29/4/2024, DJe de 3/5/2024.)

Ou seja, não se reconhece a alegação de “ato jurídico perfeito” ou “direito adquirido” em face da alteração da legislação tributária, podendo o legislador ordinário alterar a previsão legal estabelecida, por obvio, desde que respeitados os princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade, que não estão em discussão nos presentes autos.

Ademais, há que se consignar que “ato jurídico perfeito” é aquele “já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou”, como esclarece o §1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro) Ou seja, o crédito apropriado durante a vigência original do inciso V do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não pode ser revertido em desfavor do contribuinte. Todavia, créditos posteriores devem seguir o novo regime.

Nesse mesmo sentido é que se afirma inexistir “direito adquirido a regime jurídico” quando se trata de situações jurídicas continuadas, ou seja, não concluídas durante a vigência do regime anterior.

Logo, não cabe acolhimento ao pleito do contribuinte.

Por fim, quanto à alegação de abusividade da multa aplicada, em que pese a inovação contida em sede de Recurso Voluntário, há que se assinalar a impossibilidade deste órgão julgador apreciar alegação de inconstitucionalidade de lei, nos termos da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desse modo, não conheço do referido pedido recursal.

Pelo exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, por DAR PARCIAL PROVIMENTO apenas para assegurar ao contribuinte o direito à apropriação de crédito de PIS e Cofins com fundamento no inciso III e §1º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e art. 31, caput e §§1º e 2º da Lei nº 10.865/04, relativamente a bens adquiridos até 30/04/2004.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário