



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10650.720188/2012-57
ACÓRDÃO	9303-015.941 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

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.

INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no inc. II do § 2º da Lei 10.833/2003. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO A SÚMULA CARF 190. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, §12, ALÍNEA “C” DO RICARF/2023.

Conforme artigo 118, § 12, inciso III, alínea “c” do RICARF, não será aceito como paradigma acórdão que contrarie Súmula do CARF à data da análise da admissibilidade, inclusive aquela efetuada no curso do julgamento colegiado, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, para aplicar a Súmula CARF nº 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja atendimento a condição estabelecida na referida Súmula (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição). Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial do Contribuinte, apenas no que se refere a aquisições de GLP, óleo diesel, câmaras e pneus, manutenção rotineira das instalações industriais, e encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30/04/2004, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a até 30/04/2004, em função do RE 599.316/SC, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para que se pronuncie a respeito da pertinência ao produtivo dos itens glosados, tratado no tópico “3.2.3.9.3) Encargos de depreciação de bens adquiridos após 30/04/2004. Vencidas as Conselheiras Denise Madalena Green (relatora) e Tatiana Josefovicz Belisario que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão para também reverter as glosas referentes aos itens recursais aquisições de GLP, óleo diesel câmaras e pneus. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Semiramis de Oliveira Duro.

Sala de Sessões, em 11 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relatora

Assinado Digitalmente

Semiramis de Oliveira Duro – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-007.411**, de 17/02/2020, e complementado pelo **Acórdão de Embargos nº 3401-009.466, de 24/08/2021**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementados, respectivamente:

Acórdão nº 3401-007.411

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS. PIS/COFINS SOBRE OS VALORES RECEBIDOS. NÃO INCIDÊNCIA. RE Nº 606.107/RS. REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA PELO CARF.

Conforme decisão definitiva do STF, com repercussão geral reconhecida, no RE nº 606.107/RS, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, entendimento que deve ser reproduzido por este Conselho nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do RICARF/2015.

INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

É vedada a apuração de crédito não cumulativo na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 30/04/2004. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite o creditamento pelos encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30/04/2004, por força do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

Acórdão nº 3401-009.466

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. ERRO DE FATO. Podem ser manejados embargos de declaração nas estritas hipóteses legais, longe das quais a peça deve ser rejeitada.

Breve síntese do processo

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação, com crédito de COFINS não cumulativa, relativo ao 1º Trimestre de 2007, vinculado à Receita de Exportação, com base no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Da verificação da legitimidade do crédito solicitado resultou o Relatório Fiscal, cópia extraída do processo do auto de infração (nº 10650.721694/2011-82) e anexada às fls. 341 a 378, que resume os procedimentos de análise do direito creditório e detalha as glosas por meio dos tópicos e anexos a seguir discriminados:

- 1 Bens utilizados com insumos 1.1 – Aquisições não oneradas pela contribuição
 - 1.1.1 – Óleo diesel e Gás Liquefeito de Petróleo – GLP (Anexo I)
 - 1.1.2 – Pneus e Câmaras (Anexo II)
 - 1.2.3 – Sucata (Anexo III)
- 1.2 – Conservação Patrimonial, Segurança, Meio Ambiente (Anexo IV)
- 1.3 – Pesquisas, Melhorias, Experiências (Anexo V)
 - 1.3.1 – Centro de Pesquisas (Anexo VI)
- 1.4 – Bens e Serviços não Consumidos nem Aplicados ao Processo Produtivo (Anexo VII)
- 1.5 – Investimentos Ativados (Anexo VIII)
- 1.6 – Bens Ativáveis (Anexo IX)
- 2 – Serviços Utilizados como Insumos 2.1 – Conservação Patrimonial, Segurança, Meio Ambiente (Anexo X)
 - 2.2 – Pesquisas, Melhorias, Experiências (Anexo XI)
 - 2.2.1 – Serviços Aplicados ou Consumidos no Centro de Pesquisas (Anexo XII)
 - 2.3 Serviços não Aplicados nem Consumidos no Processo Produtivo (Anexo XIII)
 - 2.4 – Investimentos Ativados Serviços (Anexo XIV)
 - 2.5 – Dispendios com Serviços Ativáveis (Anexo XV)
- 3 Despesas de Energia Elétrica (não houve glosa)
- 4 despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas
 - 4.1 – investimentos ativados – serviços (Anexo XVI)
 - 4.2 – construção de barragem (Anexo XVII)
- 5 despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (não houve glosa)
- 6 bases de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição 6.1 centros de custo indiretos (Anexo XVIII)
 - 6.2 centros de custo mineração (Anexo XIX)
 - 6.3 bens não utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos (Anexo XX)
 - 6.4 Parte de Imobilizados Adquirida antes de 01/05/2004 (Anexos XXI, XXII e XXIII)
 - 6.5 Bens Adquiridos por meio do RECAP 7 devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 7,6% (não houve glosa)
- 8 ajustes negativos de créditos (não houve glosa)
- 9 bens utilizados como insumos – importação (não houve glosa)
- 10 ajustes de créditos – importação (não houve glosa)

Cientificada do mencionado Despacho Decisório, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, na qual alega a impossibilidade de modificação da base de

cálculo da contribuição em sede de declaração de compensação. E, após as demais razões de defesa oferecidas, requer:

Pelo exposto, requer-se o acolhimento da presente, para o fim de que sejam retificados os erros de cálculo acima apontados e canceladas as glosas fiscais, dado que a requerente faz jus ao crédito ora postulado, assim como para que seja cancelada a recomposição da base de cálculo da contribuição em foco, porque a cessão de créditos de ICMS está fora do campo de incidência desta contribuição.

A requerente protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos.

Em atendimento ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto n. 70235, de 6.3.1972, a requerente informa que a matéria objeto desta defesa não foi submetida à apreciação judicial.

A lide foi decidida pela 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG - Acórdão 09-41.205, em sessão realizada na data de 06/09/2012, que por unanimidade de votos, julgou parcial procedente o pleito trazido a litígio, no sentido de afastar a glosa referente ao valor das aquisições consideradas em duplicidade no mês de fevereiro de 2007 e ao valor de depreciação das máquinas alugadas para a COMIPA no mês de março de 2007, reconhecendo o direito creditório em favor da CBMM no valor de R\$ 3.839,07 (três mil oitocentos e trinta e nove reais e sete centavos) e homologando os débitos remanescentes da compensação até o limite do crédito reconhecido.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs Recurso Voluntário em que reproduz os argumentos constantes da Manifestação de Inconformidade, fazendo juntada posterior de laudo de funcionalidade.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, decidiram por dar parcial provimento ao recurso, para reverter as seguintes glosas: (i) Conservação patrimonial, segurança e meio ambiente relativas à segurança e sinalização, melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental e manutenção das barragem; (ii) Pesquisas, melhorias, experiências e Centro de pesquisas que se referem na verdade sobre a melhoria nos processos produtivos; (iii) ferros mecânicos, aço carbono e/ou ferro construção utilizados no processo produtivo; (iv) encargos de depreciação dos centros de custos ENE - Subestação Energia Elétrica; (v) cessão de créditos de ICMS para excluir da Base de cálculo; (vi) serviços de terraplenagem e de transporte para retirada de materiais para construção de barragem; (vii) bens e serviços ativáveis anexo VIII); e, (viii) aquisição de sucata.

Ainda, negar provimento ao recurso, para manter as seguintes glosas: (i) GLP, óleo diesel, câmaras e pneus; (ii) conservação patrimonial; (iii) segurança e meio ambiente - outros (diferentes de melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental); (iv) outros bens e serviços não consumidos nem aplicados no processo produtivo; (v) investimentos ativados; (vi) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; (vii) depreciação da "Abóbada refrigerada CPL" adquirida por meio do RECAP; (viii) locação de caminhão Mercedes contabilizada na conta

parques e jardins; (ix) bens e serviços ativáveis anexo XV(serviços); e, (x) encargos de depreciação de bens adquiridos após 30/04/2004.

Contra a decisão a contribuinte apresentou Embargos de Declaração, onde destaca uma série de omissões de análise de provas e dos registros contábeis, o qual foi rejeitado por unanimidade de votos.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada da decisão, insurgiu-se a Fazenda Nacional contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de divergência, apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto ao direito a crédito na sistemática não cumulativa da COFINS em relação aos **fretes na aquisição de insumos desonerados** (sujeitos à suspensão). A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial foram indicados, como paradigmas, os **Acórdãos nº 9303-005.154 e 9303-009.754**.

Cotejados os fatos, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Devidamente cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, manifestando no mérito sobre a possibilidade de apropriação de crédito sobre fretes incorridos na aquisição de insumos, independentemente da tributação do insumo, se mantendo silente em relação ao conhecimento.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada da decisão, insurgiu-se também a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de Divergência, apontando o dissenso jurisprudencial que visa rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias/paradigmas:

- (i) aquisições de GLP, óleo diesel, câmaras e pneus, (Acórdãos paradigmas nº 3201-003.570 e 3201-003.572);
- (ii) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, (Acórdãos paradigmas nº 3201-008.741 e 3201-004.269 - em reforço, diz que o entendimento restou confirmando pelo Acórdão nº 9303-011.556);
- (iii) manutenção rotineira das instalações industriais, destaca-se os dispêndios atrelados às aquisições de cimentos, britas, correntes, ganchos, cabos, suportes, rolamentos, telhas, pregos, pintura de prédio e pintura de equipamentos. (Acórdãos paradigmas nº 3201-009.657 e 3302-006.355;
- (iv) manutenção dos equipamentos de proteção individual e veículos (Acórdão paradigma nº 3301-010.105);
- (v) serviços de manutenção das máquinas utilizadas no processo produtivo (Acórdão paradigma nº 3201-003.575);

- (iv) tratamento fitossanitário das embalagens de madeira utilizadas para transporte (Acórdão paradigma nº 3402-007.345);
- (vii) encargos de depreciação dos aparelhos de ar-condicionado e motosserras (Acórdãos paradigmas nº 3201-003.570 e 9303-010.914);
- (viii) encargos de depreciação sobre os rádios de comunicação (Acórdãos paradigmas nº 3302-006.525 e 9303-011.307);
- (ix) encargos de depreciação da caixa d'água (Acórdãos paradigmas nº 3301-005.694 e 3301-007.284 - diz ser igual ao de nº 3301-005.694);
- (x) encargos de depreciação dos monitores e televisores (Acórdãos paradigmas nº 3201-005.517 e 3201-005.519);
- (xi) encargos de depreciação dos demais itens do ativo imobilizado. Os bens em questão são os seguintes: armário, poltrona, mesa, frigobar, cadeira, gaveteiro, bote náutico, câmera digital, estante e persiana (Acórdãos paradigmas nº 3401-01.692 e 3803-03.207); e,
- (xiii) encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30.4.2004 (Acórdão paradigma nº 3201-009.192).

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, admitiu parcialmente o Recurso Especial interposto pela contribuinte, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: a) **aquisições de GLP, óleo diesel, câmaras e pneus**; b) **locação de veículos**; c) apropriação dos créditos relacionados à **manutenção rotineira das instalações industriais** (por exemplo, cimentos, britas, correntes, ganchos, cabos, suportes, rolamentos, telhas, pregos, pintura de prédio e pintura de equipamentos; e, d) **encargos de depreciação dos de bens adquiridos antes de 30.4.2004**.

Recurso de Agravo

A Contribuinte apresentou Agravo contra o referido despacho, o qual foi rejeitado, prevalecendo o seguimento parcial ao Recurso Especial expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial do Contribuinte, requerendo a sua negativa de provimento.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Denise Madalena Green**, Relatora

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional:

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade, uma vez que há claramente divergência de entre os acórdãos: recorrido – que permitiu o creditamento sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos desonerados contribuições (art. 3º, inciso II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02) - e os paradigmas (**Acórdãos nº 9303-005.154 e 9303-009.754**) – que entenderam não ser possível tal creditamento.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

II – Do mérito:

A matéria trazida pela Fazenda Nacional, a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência, diz respeito a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas em relação aos fretes na aquisição de insumos desonerados (sujeitos à suspensão).

Consta do Despacho Decisório que *“a partir de 01/03/2006, o artigo 47 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, vedou a utilização de crédito incidente na aquisição de sucata. Por sua vez, o art. 48 da referida Lei suspendeu a incidência das contribuições na venda de sucata”*.

A decisão da DRJ manteve a glosa sobre os fretes pagos na aquisição da sucata, tendo em vista que *só haverá crédito sobre o valor do frete se as aquisições dos insumos forem passíveis de apuração de crédito, não cabendo crédito sobre fretes na aquisição de insumo com suspensão das contribuições, como no presente caso”*.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora entendeu que os fretes incorridos na aquisição de sucatas são serviços essenciais ao processo produtivo da contribuinte, o que decorre da reconhecida essencialidade do material transportado, independente do tratamento tributário dado ao respectivo insumo.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional aduz que *“como os insumos ora sob análise são adquiridos com suspensão de PIS e de COFINS, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima por expressa disposição legal (Art. 3º §2º inciso II da Lei 10.833/2003)”*.

De outro lado, em suas contrarrazões, a contribuinte argumenta que: *“se o bem adquirido representar insumo da produção e o frete incorrido pelo adquirente, ele em si, não esbarrar nas vedações contidas nos incisos I e II do parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, a pessoa jurídica estará autorizada a apropriar o crédito sobre frete incorrido na aquisição dos insumos, independentemente da tributação do bem adquirido”*.

A questão ora debatida já foi objeto de Súmula, no âmbito deste Tribunal Administrativo, aprovada por esta 3ª Turma da CSRF, em sessão de 20/06/2024, cuja vigência se deu a partir de 27/06/2024, *in verbis*:

Súmula CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

O que se conclui é que embora o frete esteja relacionado com o transporte de insumo com isenção, suspensão ou alíquota zero, este representa um gasto incorrido pelos contribuintes para o transporte de um produto que representa um insumo, isto é, produto essencial de seu processo produtivo, e que uma vez sujeito a tributação do PIS e da COFINS, deve ser afastada a aplicação do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

Oportuno ressaltar nesse ponto, que para que o frete de aquisição, efetivamente, possa ser computado de forma apartada do bem adquirido, seu custo deve vir em nota autônoma, sendo contabilizado de forma a aclarar que não está abrangido pelo tratamento conferido ao insumo transportado.

No entanto, esses elementos nem sempre restam claros no processo, e que devem ser checados pela unidade da RFB responsável pela execução do decidido por este tribunal administrativo, para se evitar o creditamento em situações vedadas pela legislação (por exemplo, a descrita no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003: “(...) *aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”). Ou a geração de crédito básico para situações que não foram tributadas na etapa anterior.

Em outras palavras, se de um lado se busca evitar a obtenção indevida de crédito básico da não-cumulatividade por operação que não tenha efetivamente sido tributada (ou de outra forma desonerado), do outro lado se busca preservar o cerceamento do direito de crédito básico da não-cumulatividade em operações efetivamente tributadas ou que não tenha incidido nas vedações legais à tomada de crédito.

Portanto, legítima a tomada de créditos básicos sobre os fretes desde que tenham sido efetivamente tributados (com alíquota diferente de zero, e que não tenham sido de outra forma desonerados), registrados de forma autônoma, e se refiram a aquisição de insumos não onerados, pelo que, nestas circunstâncias, cabe o provimento parcial ao apelo fazendário, para que sejam mantidas as glosas apenas nos casos que não se enquadrem nos condicionais aqui descritos (registro autônomo e efetiva tributação do frete).

Assim, voto pelo provimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto a esta matéria, aplicando ao caso a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas

sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja atendimento a condição estabelecida na referida Súmula (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

III – Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial. Contudo, deve ser conhecido parcialmente, apenas no que se refere a aquisições de GLP, óleo diesel, câmaras e pneus, manutenção rotineira das instalações industriais, e encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30/04/2004.

No entanto, em relação ao apelo quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre os gastos com a locação de veículos. Recentemente, ou seja, após a emissão do Despacho Decisório de Admissibilidade de Recurso Especial (31 de agosto de 2022), foi editada a **Súmula CARF nº 190**, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024, cuja vigência se deu a partir de 27/06/2024, dispondo que tais custos não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. Oportuna a transcrição na íntegra:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Feitos esses esclarecimentos, oportuno ressaltar, que o RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023), em seu art. 118, inciso III, § 12, alínea “c”, dispõe que “*não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar (...) Súmula do CARF*” e este seria justamente o caso dos paradigmas indicados pela recorrente (**Acórdãos 3201-008.741 e 3201-004.269**), os quais decidiram pela possibilidade de “*crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica*”.

A propósito, oportuna a transcrição do § 12, inciso III, do RICARF/2023 (mesma previsão contida no § 12 do artigo 67 do Anexo 2 do RICARF/2015), *in verbis*:

Seção II

Do Recurso Especial

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária

interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 12. **Não servirá como paradigma o acórdão:**

I - proferido pelas Turmas Extraordinárias de julgamento;

II - que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente;

E

III - **que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:**

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos;

c) **Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;**

Diante do acima exposto, em virtude da previsão contida na alínea “c”, do § 12, inciso III, do RICARF/2023, impõe-se o não conhecimento do recurso no que tange à **locação de veículos.**

Já em relação aos demais temas admitidos no despacho, por preencherem os requisitos previstos no art. 118, do RICARF/2023, e devem ser conhecidos. É o que passa a demonstrar.

a) ***aquisições de GLP, óleo diesel, câmaras e pneus:***

Em relação à primeira matéria admitida no Despacho de Admissibilidade, cotejando os arestos é evidente o dissídio jurisdicional interpretativo, em relação ao comando legal previsto no art. 3º, inc. II e § 2º, inc. II, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Enquanto o acórdão recorrido recusou a apropriação de crédito sobre as aquisições de GLP, óleo diesel, câmaras e pneus, nos termos do §2º, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por se tratar de produtos sujeitos à incidência monofásica.

Em sentido oposto, foi o que restou decidido nos **Acórdãos paradigma 3201-003.570 e 3201-003.572**, de interesse da própria contribuinte. Naquela oportunidade, a Turma *a quo* reverteu tais glosas em relação aos gastos com GLP e óleo diesel, com fundamento no art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, visto que a vedação não alcança os combustíveis com tributação na sistemática monofásica. Apenas não foram tratadas nos paradigmas as aquisições de câmaras de ar e pneus, mas, considerando que o fundamento legal para manter a sua glosa é o mesmo quanto

ao GLP e ao óleo diesel, temos, também quanto a tais aquisições, comprovada a divergência. Vejamos:

Oportuna a transcrição do trecho da ementa nesse sentido:

Processo nº 10650.901213/2010-30

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3201-003.570 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de março de 2018

Matéria PIS - NÃO CUMULATIVO

Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Processo nº 10650.901215/2010-29

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3201-003.572 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de março de 2018

Matéria PIS - NÃO CUMULATIVO

Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.
(grifou-se)

Dessa forma, deve ser conhecido o recurso da contribuinte nesse ponto.

- b) ***apropriação dos créditos relacionados à manutenção rotineira das instalações industriais (por exemplo, cimentos, britas, correntes, ganchos, cabos, suportes, rolamentos, telhas, pregos, pintura de prédio e pintura de equipamentos):***

Em relação ao tema, o comando legal interpretado de forma divergente apontado pela recorrente é o art. 3º, incisos II e VII as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto as despesas originalmente glosadas pela fiscalização no Item 3.2.3.3 do acórdão, denominado “Conservação patrimonial, segurança e meio ambiente”. No recurso defende o creditamento seja por constituírem verdadeiro insumo do processo produtivo, seja por constituírem benfeitorias necessárias quando ativado, e para a comprovação da divergência aponta os Acórdãos paradigmas nº 3201-009.657 e 3302-006.355.

Consta do acórdão recorrido, *que as aquisições em comento não foram ativadas, tampouco tiveram créditos apurados sobre os encargos de depreciação na forma do inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002”, e que “as despesas com materiais e serviços de construção não geram crédito, posto que o creditamento em relação às construções e benfeitorias se dá pela apropriação dos respectivos encargos de depreciação, o que não se demonstrou no caso concreto”*.

A Turma *a quo*, afastou a possibilidade de creditamento com base no inc. II do art. 3º, por não constituem insumos utilizados no processo produtivo, *“não lhe sendo lícito requerer nesta instância o reconhecimento do crédito relativo a mesma operação sob fundamento diverso”*.

Ainda, consta do acórdão recorrido, em relação às despesas com pintura de equipamentos, pelas notas fiscais, verificou-se tratar-se de discos abrasivos, trinchas e garfo para rolo, itens que poderiam ser utilizados em qualquer tipo de pintura, inclusive a predial, não havendo qualquer demonstração da alegada aquisição de material específico para a conservação.

Oportuna a transcrição do trecho do voto sobre o ponto controvertido:

3.2.3.3) Conservação patrimonial, segurança e meio ambiente

A Recorrente se insurge contra a manutenção das glosas dos créditos apurados em relação a despesas com conservação patrimonial, segurança e meio ambiente. Segundo o Despacho Decisório:

*Compondo a base de cálculo dos créditos apurados sobre os bens utilizados como insumos encontram-se bens registrados nas contas 31101301 – Manutenção Civil, 31101302 – Pintura de Prédio, 31101304 – Pintura de Equipamentos, 31101204 – Segurança e Sinalização, 31101421 – Segurança do Trabalho e Patrimonial, 31101315 – Melhorias em Segurança, 31101309 – Melhoria Recuperação e Monitoramento de Área Ambiental, 31101406 – Pró Araxá, e 31101314 – Manutenção de Barragem. **Estas despesas refletem dispêndios em segurança, na recuperação e proteção do meio ambiente, na conservação e manutenção de prédios, visando conservar e manter a integridade de pessoas e bens**, portanto não se conformam ao conceito de insumos, foram aplicados em atividades alheias ao processo produtivo e por isso foram glosadas. (grifo nosso)*

Em relação às **despesas com manutenção civil**, a Recorrente informa tratar-se de gastos com a manutenção rotineira das instalações produtivas, como **cimento, britas, correntes, ganchos, cabos, suportes, rolamentos, telhas, pregos etc.** destinados a reparos periódicos como substituição de telhas e pequenos serviços. Alega permitirem o creditamento seja por constituírem verdadeiro insumo do processo produtivo, seja por constituírem benfeitorias necessárias quando ativadas, colacionando julgados do CARF acerca da apropriação de créditos pelos encargos de depreciação e pela caracterização da remoção de resíduos industriais como insumos.

De início, ressalto que as aquisições em comento não foram ativadas, tampouco tiveram créditos apurados sobre os encargos de depreciação na forma do inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002. Assim, a análise dos pedidos de ressarcimento e respectivas declarações de compensação, ora submetida a julgamento, levou em consideração as informações trazidas pela própria contribuinte, **não lhe sendo lícito requerer nesta instância o reconhecimento do crédito relativo a mesma operação sob fundamento diverso**, trasmutando o crédito pela aquisição de insumos em crédito pela apropriação de encargos de depreciação com base em alegação genérica de que a lei permitiria também esta possibilidade. De fato, **as despesas com materiais e serviços de construção não geram crédito, posto que o creditamento em relação às construções e benfeitorias se dá pela apropriação dos respectivos encargos de depreciação, o que não se demonstrou no caso concreto.**

A análise da glosa, portanto, passa pelo fato de serem ou não os materiais de manutenção civil ou predial, como telhas, pregos, vergalhões, tijolos, gesso etc. insumos do processo produtivo da Requerente. Parece-me claro, **à vista dos esclarecimentos prestados que, embora importantes para a conservação das**

instalações prediais, inexistência de essencialidade entre o emprego destes produtos e o processo produtivo de mineração e metalurgia desenvolvido. As despesas desta natureza são de caráter geral e não guardam estrita correspondência com a atividade produtiva, sendo pertinentes a qualquer tipo de edifício, produtivo, administrativo e até mesmo residencial, não se insculpindo nem mesmo no amplo conceito de insumo delineado pelo STJ, **raciocínio que se estende às despesas com pintura de prédios.**

Em relação às despesas com **pintura de equipamentos**, alega a Recorrente ter apropriado apenas os valores correspondentes aos serviços de jateamento de preparação das superfícies, seguido de aplicação de pintura anticorrosiva de equipamentos e tubulações de processo com borracha natural ou resinas especiais a fim de preservar-lhes a vida útil.

Analisando-se as notas fiscais, verifico tratar-se de discos abrasivos, trinchas e garfo para rolo, itens que poderiam ser utilizados em qualquer tipo de pintura, inclusive a predial, não havendo qualquer demonstração da alegada aquisição de material específico para a conservação de equipamentos industriais ou da contratação desta espécie de serviço, razão por que entendo pela manutenção das glosas por carência probatória. (grifou-se)

Para a comprovação da divergência, a recorrente indica como paradigma o **Acórdão nº 3201-009.657**. Confira-se a íntegra de sua ementa, **com destaques originais**:

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

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. ARRENDAMENTO MINERÁRIO. EXTRAÇÃO DE MINÉRIO DE FERRO. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios suportados pelo contribuinte na aquisição ou extração do minério de ferro, principal insumo do seu processo produtivo, ainda que decorrentes de contrato de arrendamento de minas, ensejam o direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. GRAXA. UTILIZAÇÃO EM EQUIPAMENTOS DO SETOR PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas os gastos com graxa utilizada nos equipamentos do setor produtivo, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. SERVIÇOS. MINERODUTO. ESTAÇÕES DE BOMBAS. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas os gastos com serviços utilizados no mineroduto e nas estações de bombas, por se tratar de operações essenciais ao processo produtivo, observados os demais requisitos da lei, sendo que, se acarretarem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.

CRÉDITO. MANUTENÇÃO INDUSTRIAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. IMÓVEIS. PARQUE PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas os gastos com serviços aplicados na manutenção industrial de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, inclusive em relação aos bens locados, bem como na manutenção civil em imóveis utilizados em atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei, sendo que, se acarretarem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS INTRÍNSECOS À ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. ESTÉRIL. BARRAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas os gastos com serviços aplicados no processo produtivo, abrangendo os serviços relativos ao estéril e às barragens, inclusive em relação aos bens locados, observados os demais requisitos da lei, sendo que, se acarretarem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.

CRÉDITO. PLANTA INDUSTRIAL. MANUTENÇÃO CIVIL. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas os dispêndios com benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, cuja apuração deve se dar com base nos encargos de depreciação.

Consta do voto do primeiro acórdão indicado como paradigma, na parte destacada pela própria recorrente, item “**IV. Crédito. Serviços empregados no mineroduto e nas estações de bombas.**”, a informação de que: “Os serviços de manutenção civil, mecânica e elétrica, por se referirem a benfeitorias em imóveis ou em máquinas utilizadas na produção, geram direito a crédito com base nos incisos VI e VII supra”; destacando-se que, caso acarretem aos bens em que aplicados vida útil superior a um ano, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.

Já no tópico “**VII. Crédito. Outros serviços**”, a glosa relativa à “**manutenção industrial**”, pela própria ementa transcrita acima, percebe-se que a glosa foi revertida com base no inc. VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Mas para não haver dúvida, segue abaixo transcrito o trecho do voto nesse sentido:

Em relação aos serviços relacionados à manutenção civil cujos créditos foram glosados, a Fiscalização fundamentou a glosa no fato de não se enquadrarem referidos serviços no conceito de insumo adotado pela Receita Federal.

O Recorrente alega que se trata de benfeitorias realizadas na planta industrial, cujo direito a crédito encontra-se previsto no inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, verbis:

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

Nota-se que dão direito a crédito as benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, não se restringindo às atividades do setor produtivo, cuja apuração deve se dar com base nos encargos de depreciação.

Portanto não há similitude fática entre os acórdãos confrontados, uma vez que no caso dos autos, no que se refere a manutenção predial incluindo pintura, as aquisições em comento não foram ativadas, tampouco tiveram créditos apurados sobre os encargos de depreciação na forma do inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002. Ainda, em relação a pintura de equipamentos, o motivo da glosa foi ausência de “*demonstração da alegada aquisição de material específico para a conservação de equipamentos industriais ou da contratação desta espécie de serviço, razão por que entendo pela manutenção das glosas por carência probatória*”.

Portanto, não há similitude fática ou jurídica.

Contudo, a contribuinte indicou um segundo acórdão como paradigma (3302-006.355), cuja ementa transcrevo na íntegra:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

OVOS INCUBÁVEIS. PARCERIA RURAL. COMPRA E VENDA. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

Considerando que há no contrato de parceria a previsão de que o produtor rural adquire a propriedade dos ovos incubáveis em função de produzir para si e para o parceiro, e que houve a compra e venda dos insumos veiculada em nota fiscal pertinente, é incabível sua descaracterização para prestação de serviços, devendo ser concedido o direito ao cômputo do crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 sobre referidas aquisições.

AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

A Lei nº. 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

Já que a ementa não aborda o tema em questão, segue a transcrição do trecho do voto sobre o ponto controvertido, onde restou consignado que em os custos com manutenção predial do setor fabril, dá direito à crédito, *“desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações”*. Oportuna a transcrição:

d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil

A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens foi utilizada nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo II (pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço manutenção civil piso setor Produtivo.

Nesta senda, **apenas os custos com a manutenção predial e serviços de pintura do setor fabril tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação, desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações**. Os custos com a manutenção e pintura dos prédios administrativos e outros setores não podem compor o referido crédito.

(...)

Conclusão

Desta forma, por todo o acima exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre a prestação de serviço de limpeza, com a **manutenção predial**, com serviços de pintura do setor fabril” (destaques da recorrente). (grifou-se)

Portanto, em relação a manutenção predial, o recurso deve ser reconhecido.

c) **encargos de depreciação dos de bens adquiridos antes de 30.4.2004:**

No caso, o dispositivo interpretado de forma divergente apontado no recurso é o art. 31 da Lei n. 10865, de 30/04/2004. As glosas foram mantidas pelo Acórdão recorrido, ao fundamento de que havia uma vedação legal ao desconto de créditos apurados sobre os encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30/04/2004. Por seu turno, em sentido oposto, o acórdão paradigma (**Acórdão nº 3201-009.192**), de interesse da própria recorrente, entendeu ser devido o reconhecimento do crédito, com base em decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 599.316/SC, com repercussão geral. Vejamos:

Processo nº 13646.000430/2010-68

Recurso Embargos Acórdão nº 3201-009.192 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de setembro de 2021

Embargante COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2006 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO. CORREÇÃO.

Constatada omissão no enfrentamento de matéria litigiosa e obscuridade na fundamentação para delimitar o direito ao crédito das Contribuições não cumulativas, acolhem-se parcialmente os embargos, com efeitos infringentes, para que seja sanado o vício apontado.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação a bens do ativo imobilizado e utilizados em etapas essenciais à produção e à fabricação de produtos destinados à venda.

Neste sentido, bens das instalações relacionados e essenciais ao processo produtivo permitem o aproveitamento do crédito da não cumulatividade das

contribuições sociais, segundo os critérios de depreciação da legislação de regência.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CREDITAMENTO. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/2004. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL DO RE 599.316. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF.

É 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, conforme jurisprudência consolidada no STF e reafirmada no RE 599.316, com trânsito em julgado em 20/04/2021, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema, devendo a decisão ser reproduzida nos julgamentos no âmbito do CARF. (grifou-se).

Uma vez comprovada a divergência, impõe-se o conhecimento do recurso também nesse ponto, e passo de plano ao mérito

IV – Do mérito:

a) créditos apropriados sobre os gastos com GLP, óleo diesel, câmaras e pneus:

A primeira matéria trazida pela contribuinte, a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas sobre os custos havidos com aquisição de Gás Líquido de Petróleo – GLP, óleo diesel, câmaras e pneus, aplicados no processo produtivo da recorrente. Segundo consta dos autos, o GLP alimenta fornos, gera vapor em caldeiras, aquece e cura refratários. Já as câmaras e os pneus seriam empregados em empilhadeiras, carregadeiras e caminhões para carga e descarga de insumos, matéria prima e produtos intermediários e finais.

Consta do Relatório Fiscal (fl. 16), que foram glosados gás liquefeito de petróleo – GLP e óleo diesel, pois foram adquiridos com a alíquota zero. Vejamos:

1.1.1- Gás Liquefeito de Petróleo – GLP – e Óleo Diesel:

Foram glosados os créditos referentes aos insumos sujeitos à alíquota zero. Trata-se de gás liquefeito de petróleo – GLP e óleo diesel, adquiridos após a vedação ao aproveitamento destes créditos, conforme tabela a seguir:

Já em relação aos pneus e câmaras de ar, foram excluídos do cálculo dos créditos da contribuição, em razão de estarem estavam sujeitas à tributação monofásica. Consta do Relatório Fiscal:

1.1.2 – Pneus e Câmaras

Os pneus e câmaras-de-ar de borracha ingressaram no regime de tributação monofásica do PIS e da Cofins com a promulgação da Lei 10.485/2002.

O artigo 5º desta Lei concentra no fabricante ou importador a tributação das referidas contribuições e o seu parágrafo único reduz a zero as alíquotas na venda por comerciantes atacadistas ou varejistas.

Por conseguinte, como o art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/2003, veda o creditamento nos produtos adquiridos sem o ônus da contribuição, o crédito foi glosado, conforme a seguir:

O art. 5º da Lei nº 10.485/2002, citado pela Autoridade Fiscal, prescreve o seguinte:

Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (**pneus novos de borracha**) e 40.13 (**câmaras-de-ar de borracha**), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. Fica **reduzida a 0%** (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos referidos no caput, **auferida por comerciantes atacadistas e varejistas**.

No julgamento da DRJ, apesar da turma julgadora acolher a tese da contribuinte, deixou de reconhecer o direito creditório, por entender que os bens não são insumos da sua atividade, porquanto sejam empregados em “*atividade alheia à produção dos produtos por ela comercializados*”. Oportuna a transcrição do trecho do voto nesse sentido:

(...) Em que pese posicionamento inicial desta Turma de Julgamento favorável ao fundamento em que se baseou a fiscalização para glosar créditos apropriados sobre a aquisição de combustíveis, pneus e câmara de ar, uma análise mais detida da legislação impõe a reforma do entendimento anteriormente adotado.

Isso porque a vedação contida no inciso II, §2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, refere-se à condição desses produtos não se sujeitarem ao pagamento das contribuições e não à operação de aquisição desses produtos. Portanto, tratando-se de incidência monofásica, os bens, no caso, óleo diesel, GLP, pneus e câmaras de ar foram tributados no fabricante ou importador à alíquota diferenciada.

Além disso, há que se concordar com a tese defendida pela impugnante quando sustenta que a sistemática da incidência monofásica já existia antes do advento da não cumulatividade, e as leis, que posteriormente instituíram as contribuições não cumulativas, determinaram a possibilidade de apuração de créditos sobre aquisições de combustíveis.

Assim, por literal disposição do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é admitido o crédito em relação a combustíveis e lubrificantes, desde que estes constituam insumos à fabricação. Nesse caso, são considerados insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos nas máquinas e equipamentos que fazem parte do processo produtivo.

(...)

Por outro lado, a decisão recorrida apesar de entender tratar-se de insumo, manteve a glosa sobre tais dispêndios, sob o fundamento de que tais aquisições estão sujeitas “à alíquota zero das contribuições, ainda que os bens tenham sido objeto de incidência monofásica na origem da cadeia, a teor do §2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004”.

Em suas razões recursais argumenta a contribuinte, desde a Manifestação de Inconformidade, que “*embora as aquisições do GLP, óleo diesel, pneus e das câmaras, realizadas pela recorrente, estivessem sujeitas à alíquota zero daquelas contribuições sociais, esses produtos sofreram a incidência antecipada das exações em foco, quando da venda realizada por seus produtores e importadores. Por essa razão, não se pode dizer que tais insumos não se sujeitaram ao pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS*”.

Aduz que o entendimento das autoridades fiscais acerca do alcance do inciso II do parágrafo 2º do art. 3º da Lei n. 10.637/2002 restringe por demais a aplicação do inciso II do caput desse artigo, que autoriza o desconto de créditos calculados em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Por fim, destaca a recorrente que restou comprovado nos autos, que esses itens são aplicados no processo seu produtivo, conseqüente, deve ser reconhecido o direito ao crédito da contribuição em foco sobre as aquisições do GLP, óleo diesel, pneus e das câmaras.

Entendo que assiste razão a recorrente nesse ponto. Vejamos.

Como já mencionado alhures, o fundamento invocado pela decisão combatida para negar os créditos pleiteados pela contribuinte é no sentido de que a operação de aquisição em foco, à época dos fatos em apreço estaria sujeita à incidência monofásica, o que, por seu turno, impediria o citado creditamento e o dispositivo invocado no voto vencedor foi o inciso II do parágrafo 2º do art. 3º da Lei n. 10.833/2003, que dispõe o seguinte:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)

II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Para a devida compreensão do caso é necessário, neste momento, fazer uma breve incursão na evolução legislativa para a temática em tela.

A Lei 10.485/2002 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS e da COFINS. A monofasia nada mais é do que uma medida de praticabilidade tributária, na medida em que concentra em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária então incidente. Assim, os demais atores desta cadeia arcam com os efeitos econômicos

dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas se sujeitam à alíquota zero.

Com o advento do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, inclusive com a sua inserção no texto constitucional (art. 195, § 12 da CF), tais contribuições passaram a sujeitar-se à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípua é evitar a incidência em cascata do tributo, impedindo, pois, que haja uma indevida relação entre maior ou menor carga tributária com uma maior ou menor quantidade de etapas no ciclo econômico.

Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto, os objetivos que se visam alcançar com tais normas são distintos. Enquanto a monofasia visa a praticabilidade tributária, a não-cumulatividade tem por escopo abrandar os efeitos econômico-tributários no ciclo produtivo.

Apesar, todavia, dessa independência entre monofasia e não-cumulatividade, é comum se avistar uma indevida aproximação entre tais questões no plano legislativo. Talvez por isso, inclusive, o legislador previu no art. 10 da Lei 10.833/2003 que permaneceriam sujeitas ao regime cumulativo àquelas operações empresariais sujeitas a incidência monofásica da contribuição. Vejamos o que diz o citado dispositivo:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, **vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:** (...)

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (grifou-se)

O citado art. 1º, §3º, inciso IV da Lei nº 10.637/2002, no caso do PIS, que assim prescrevia:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

§ 3º **Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:** (...)

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis no 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e no 10.485, de 3 de julho de 2002, ou **quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;** (grifou-se)

Logo, **EMPRESAS REVENDEDORAS, ATACADISTAS E VAREJISTAS** (ou seja, na operação de venda), sujeitas à incidência monofásica do tributo, estavam fora do regime não-cumulativo e, por conseguinte, impedidas de creditamento, exatamente como prescrito originalmente no art. 3º, I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º; (grifou-se)

Em agosto de 2004 a Lei nº 10.865/2004, alterou a redação do citado art. 1º da Lei nº 10.833/2003, o que se deu nos seguintes termos:

Redação original:

Art. 1º (...).

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...).

IV - de **venda dos produtos** de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, **ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;**

Redação após alteração pela lei 10.865/04:

Art. 1º (...)

IV - de **venda de álcool para fins carburantes;** (grifou-se)

Com a nova redação legislativa, deixou de existir a restrição ao creditamento nas operações sujeitas à incidência monofásica, existindo apenas tal limite para as **operações de revenda de álcool para fins carburantes**. E, em princípio, essa restrição continuou a existir apenas para as operações com álcool carburante pelo fato de tais operações permanecerem sujeitas ao regime monofásico e cumulativo do PIS e da COFINS.

Posteriormente, seguindo a reconstrução histórica da evolução legislativa, é sabido que a mesma Lei nº 10.865/2004 supracitada, alterou o art. 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/04, para admitir o creditamento na aquisição de bens empregados como **INSUMOS na produção destinada à venda**, incluindo aí a **AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS**. Vejamos como ficou a redação do citado dispositivo legal:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Oportuno ressaltar, que o fato do álcool carburante permanecer sujeito à monofasia não é impedimento para o citado creditamento, haja vista a já explicitada separação entre o regime monofásico e a não-cumulatividade.

De outro norte, em relação à possibilidade de crédito em relação aos custos com aquisição de pneus e câmaras-de-ar de borracha, cuja vedação se deu com base no art. 5º da Lei 10.485/2002. Peço vênia para novamente transcrever:

Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (**pneus novos de borracha**) e 40.13 (**câmaras-de-ar de borracha**), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, **ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 2%** (dois por cento) e **9,5%** (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Parágrafo único. Fica **reduzida a 0%** (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos referidos no caput, **auferida por comerciantes atacadistas e varejistas**.

Destaca-se, o que se estrai da lei transcrita acima é que a restrição à tomada de crédito se dá em relação à aquisição, no caso específico, de “*pneus novos de borracha*” e “*câmaras-de-ar de borracha*”, exclusivamente, aos comerciantes atacadistas e varejistas na revenda de tais produtos, uma vez que a alíquota ficou reduzida à 0% (zero por cento).

No entanto, ao fabricante e importador, a exemplo dos demais contribuintes sujeitos ao regime de não cumulatividade, poderão descontar créditos do PIS e da COFINS em relação aos bens e serviços utilizados como insumos de produção de bens e prestação de serviço (art. 3º, inc. II, das Leis de Regência), inclusive “*pneus novos de borracha*” e “*câmaras-de-ar de borracha*”, bem assim em relação a todos os demais custos, despesas e encargos autorizados pela legislação de regência (energia elétrica, aluguel, arrendamento de bens etc.), descontando créditos pela aplicação das alíquotas ordinárias da não cumulatividade.

Por analogia, cito um trecho da Solução de Consulta COSIT nº 548, de 10 de dezembro de 2017, que apesar de tratar de pessoas jurídicas produtoras (ex. bicicletas) localizadas dentro ou fora da ZFM, deixou claro que: “*11 No que tange ao crédito em relação à aquisição de pneus e câmaras de ar de borracha para uso como insumo à fabricação de bicicletas, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **não existe restrição ao desconto desse crédito, mesmo tratando-se de produtos sujeitos à tributação concentrada***”.

Exatamente nesse sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.051.634/CE:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.

I - O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na

monofasia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

II - O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

III - O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

IV - Agravo Regimental provido.

(STJ; AgRg no REsp 1051634/CE, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 27/04/2017) (grifou-se).

Ademais, cabe aqui o comentário em relação ao inciso II do § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual peço vênia para novamente transcrever:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)

II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Primeiramente, oportuno ressaltar que o referido inciso II está dividido em dois comandos normativos. No primeiro comando, está dito que a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito a crédito. O discurso da lei é claro, trata-se de aquisição de bem ou serviço não sujeito à contribuição. No caso do GLP, óleo diesel, pneus e das câmaras, a Contribuição para o Pis/Pasep e a Cofins têm sua incidência concentrada nos produtores e importadores mediante a alíquota majorada na forma disposta no art. 4º, inciso III, da Lei nº 9.718/1998, no art. 5º, inciso I, da Lei nº 9.718/1998 e no parágrafo único do art. 5º, da Lei nº 10.485/2002 (ambos dispositivos alterados pela Lei nº 10.865/2004), não se pode afirmar que não foi sujeito às contribuições, ainda que de forma concentrada. Desse modo, data vênia, não me parece válido invocar o dispositivo para vedar o industrial de se creditar sobre tais dispêndios, porque tais produtos são sujeitos à contribuição, ainda que pelo regime monofásico.

Portanto, não se está, na verdade, diante de uma mera desoneração tributária instituída com o fim de estimular especificamente o segmento econômico em que incide. Trata-se a situação retratada de puro reflexo da técnica de arrecadação de tributação concentrada, do que não se pode irrefletidamente repulsar o direito ao crédito reclamado sem levar-se em conta que a operação sofre, ainda que antecipadamente, ônus tributário.

O segundo comando se reporta exclusivamente aos revendedores. Aliás, as decisões do STJ invocadas no voto vencedor são relativas a revendedores, que por força da vedação contida no art. 3º, I, b, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não podem ser apurados créditos em relação à aquisição, para revenda, dos produtos elencados no § 1º do art. 2º das referidas normas, dentre os quais se encontram a gasolina e suas correntes (exceto de aviação), o óleo diesel e suas correntes, o GLP e o gás natural.

Essa interpretação tem sido afirmada pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (“COSIT”), conforme a Solução de Consulta COSIT n. 496, de 27/9/2017. Confira-se o trecho de sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. **CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIAÇÃO. INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA.** SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

Observados os requisitos legais pertinentes, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a bens ‘não sujeitos ao pagamento’ da contribuição estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, **não se aplica aos bens que, cumulativamente:**

- a) **sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo;** e
- b) **tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica,** dado que tais bens estiveram ‘sujeitos ao pagamento’ da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.

Confirmam-se os seguintes trechos da decisão:

44. A “**incidência monofásica**” e a “substituição tributária” são técnicas distintas, ao contrário do que parece supor a consultante. A primeira — a incidência concentrada, ou monofásica, consoante aludem alguns diplomas legais — **caracteriza-se pela ocorrência da tributação uma única vez** (CF, art. 149, § 4º) dentro de um ciclo de comercialização de um produto (geralmente no produtor ou no importador), oportunidade em que incide com alíquota concentrada. Nos **demaís elos do ciclo de comercialização (atacadistas e varejistas, por exemplo), a tributação ocorre com alíquota zero**, ou seja, toda a tributação, de fato, ocorre no contribuinte produtor ou importador, sem que sejam substituídos os atacadistas e varejistas, e para os demais contribuintes não ocorre a tributação.

45. Já a substituição tributária é uma técnica de atribuição de responsabilidade tributária, pela qual a lei elege um terceiro para responsabilizar-se pelo tributo ou contribuição devidos por quem seria o contribuinte natural. Dessa forma, quando surge a obrigação tributária, ela já tem seu polo passivo ocupado por um substituto legal.

46. Atualmente, poucas receitas encontram-se submetidas à substituição tributária da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, entre elas as relativas a alguns veículos, a saber, apenas os da posição 8432.20 — semeadores, plantadores e transplantadores autopropulsados — e do código 8711 — motocicletas e ciclomotores — da Tipi (Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, art. 43; c/c Lei n. 10.485, de 2002, art. 1º, caput).

47. Não é o caso dos veículos mencionados na consulta, classificados na posição 8701.20.00 da Tipi, segundo informa a interessada. Para estes vige a concentração de incidência, conforme se extrai do contido na Lei n. 10.485, de 3 de julho de 2002: (...)

48. Como se vê, a incidência da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas de venda dos veículos classificados no código 87.01 da Tipi se concentra nos fabricantes e importadores, com alíquotas majoradas, **sendo aplicada alíquota zero para os comerciantes atacadistas e varejistas**.

49. Uma disposição legal que merece comentário no contexto em voga é a vedação de apuração de créditos constante do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003, que estabelece o seguinte:

(...)

50. **Se há sujeição ao pagamento das contribuições, ainda que de forma concentrada, não incide a citada vedação de apuração de crédito em relação à aquisição** (ou à depreciação no caso de crédito relativo ao ativo imobilizado) de bem cuja cadeia de comercialização está inserida em sistemática de cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. **O citado art. 3º, § 2º, II, veda o direito ao crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. Não é o caso que se verifica nessa situação**.

51. Deveras, caso a pessoa jurídica adquira, para utilização como insumo ou para incorporação ao seu ativo imobilizado, o bem sujeito à cobrança concentrada das contribuições de atacadista ou varejista (geralmente contemplados por alíquota zero) haveria alguma possibilidade de aplicação da vedação de desconto de créditos em comento, dada a desoneração do elo comercial imediatamente anterior. Todavia, não se pode olvidar que a **sistemática de cobrança concentrada das contribuições não promove desoneração das contribuições na cadeia econômica total dos produtos contemplados, mas apenas concentra a tributação que seria aplicada em toda a cadeia em um elo escolhido (exatamente por isso as alíquotas da concentração tributária geralmente são superiores às alíquotas modais)**.

Assim, na hipótese em análise, conquanto ocorra o incidente de a etapa imediatamente anterior ser contemplada por alíquota zero das contribuições, deve prevalecer a possibilidade de apuração de créditos em relação aos bens adquiridos (não se aplicando a vedação em lume), sob pena de onerar duplamente a cadeia econômica dos produtos contemplados pela concentração

tributária (por meio da imposição de alíquotas majoradas em um determinado elo e por meio da vedação de desconto de créditos).

Dessa feita, não sendo a monofasia um impedimento para a incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS e, ainda, tendo a legislação própria evoluído para admitir o creditamento como insumo, assiste razão a recorrente.

Diante desse quadro, voto por dar provimento ao recurso nesse ponto, para reverter as glosas sobre as aquisições de gás liquefeito de petróleo – GLP, óleo diesel, pneus e das câmaras.

b) da apropriação dos créditos relacionados à manutenção rotineira das instalações industriais:

Este item engloba serviço como manutenção predial nas instalações produtivas, e bens, tais como: cimento, britas, correntes, ganchos, cabos, suportes, rolamentos, telhas, pregos etc., e os créditos foram apurados na forma do inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002.

Ocorre que para esse tipo de despesa, não é possível tomar o crédito diretamente sobre os valores de aquisição de bens e serviços – o valor de construções ou benfeitorias nas instalações produtivas, deve ser incluído no ativo imobilizado e o creditamento se dá em relação às despesas de depreciação. Esse é o procedimento previsto em lei para os gastos com edificações e benfeitorias, incorporados ao ativo imobilizado, na forma do inciso VII e inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002. Vejamos:

Lei nº 10.833, de 2003

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - **edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;**

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - **dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (grifou-se)

Portanto, nego provimento ao recurso da contribuinte nesse ponto.

c) encargos de depreciação dos de bens adquiridos antes de 30.4.2004:

Sobre a possibilidade da recorrente se aproveitar dos créditos de depreciação dos bens do seu ativo fixo adquiridos antes de 30/04/2004, e a limitação temporal imposta por força do disposto no art. 31 da Lei 10.865/04¹, entendo que assiste razão a contribuinte nesse ponto, eis que o STF, quando da apreciação do RE 599.316/SC, julgado em sede de repercussão geral (Tema 244), com transitado em julgado em 20/04/2021, o qual restou assentado que o art. 31 em comento 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.

¹ 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 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 nº s 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

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Tema 244:

Relator(a):

MIN. MARCO AURÉLIO Leading Case:

RE 599316 Descrição:

Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em que se discute a constitucionalidade, ou não, do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, que limita a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS - Programa de Integração Social e COFINS – Contribuição Financeira para a Seguridade Social decorrentes das aquisições de bens para o ativo fixo realizadas até 30 de abril de 2004.

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.** (grifou-se)

Sendo assim, em respeito ao art. 62, § 2º, Anexo II do RICARF/2015, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, superada a discussão anterior em relação a data de aquisição dos ativos em comento, com retorno ao colegiado *a quo* para verificação a respeito da utilização dos itens no processo produtivo.

Essa foi a providência tomada em caso análogo (Acórdão nº 9303-015.235), julgado em 16/05/2024. Naquela ocasião, a Turma decidiu pelo provimento parcial com *“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”.*

V – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para no mérito dar parcial provimento, para aplicar ao caso a Súmula CARF 188, restabelecendo as glosas sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas nos casos em que não haja atendimento a condição estabelecida na referida Súmula (registro de forma autônoma e efetiva tributação do frete na aquisição).

Ainda, em relação ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, voto por conhecer parcialmente do recurso, apenas no que se refere a aquisições de GLP, óleo diesel,

câmaras e pneus, manutenção rotineira das instalações industriais, e encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30/04/2004, para no mérito dar parcial provimento, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar crédito sobre as aquisições de gás liquefeito de petróleo – GLP, óleo diesel, pneus e das câmaras, bem como reconhecer o direito de descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda adquiridos até 30/04/2004, em função do RE 599.316/SC, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para que se pronuncie a respeito da pertinência ao processo produtivo dos itens glosados, tratado no tópico “3.2.3.9.3) Encargos de depreciação de bens adquiridos após 30/04/2004”.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, redatora designada

A despeito do brilhante voto da Relatora, dirijo em relação à tomada de crédito de COFINS não cumulativa sobre as despesas com GLP, óleo diesel, câmaras e pneus sujeitos à incidência monofásica.

Entendo que não há direito ao creditamento de COFINS sobre os custos do GLP, óleo diesel, câmaras e pneus, enquadrando-se na hipótese do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, 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.

Logo, não é permitida a apuração de créditos sobre valores de aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

A concentração da tributação no produtor (incidência monofásica) não descaracteriza a "alíquota 0 (zero)" para fins de enquadramento na vedação prevista no § 2º da Lei nº 10.833, de 2003.

No mesmo sentido, o acórdão do mesmo contribuinte, Acórdão nº 9303-010.915, j. 15/10/2020:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COFINS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no inc. II do § 2º da Lei 10.833/2003. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

Menciona-se também o julgamento do REsp 1.140.723/RS, no qual a Ministra Eliana Calmon sintetizou a impossibilidade de creditamento na incidência monofásica ao dispor que:

" (...) a técnica do creditamento é incompatível com a incidência monofásica porque não há cumulatividade a ser evitada, razão maior da possibilidade de que o contribuinte deduza da base de cálculo destas contribuições (faturamento ou receita bruta) o valor da contribuição incidente na aquisição de bens, serviços e produtos relacionados à atividade do contribuinte. Permitir a possibilidade do creditamento destas contribuições na incidência monofásica, além de violar a lógica jurídica da adoção do direito à não-cumulatividade, implica em ofensa à isonomia e ao princípio da legalidade, que exige lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF/88) para a concessão de qualquer benefício fiscal. E sem dúvida a permissão de creditamento de PIS e da COFINS em regime de incidência monofásica é concessão de benefício fiscal".

Conclusão

Assim, as glosas sobre as aquisições de gás liquefeito de petróleo – GLP, óleo diesel, pneus e das câmaras devem ser mantidas.

Diante disso, voto por conhecer em parte do Recurso Especial do Contribuinte, apenas no que se refere a aquisições de GLP, óleo diesel, câmaras e pneus, manutenção rotineira das instalações industriais, e encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30/04/2004, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção dos bens destinados a venda adquiridos até 30/04/2004, em função do RE 599.316/SC, determinando o retorno dos autos à Turma Ordinária para que se pronuncie a respeito da pertinência ao produtivo dos itens glosados, tratado no tópico “3.2.3.9.3) Encargos de depreciação de bens adquiridos após 30/04/2004.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro