



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.905148/2010-44  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-009.554 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2021  
**Recorrente** TRANSPORTES GRAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos aos pedágios suportados pela Recorrente na sua atividade de transporte. E, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer os créditos relativos a depreciação de bens do ativo imobilizado até 2004. Divergiram os Conselheiros Liziane Angelotti Meira (Relatora); Salvador Cândido Brandão Junior e José Adão Vitorino de Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ari Vendramini. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-009.553, de 27 de janeiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10925.905147/2010-08, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Semiramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Ari Vendramini. Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-009.554 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.905148/2010-44

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Visando à elucidação do caso, adoto e cito partes do relatório do constante da decisão recorrida da DRJ:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela empresa TRANSPORTES GRAL LTDA contra o Despacho Decisório, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, que deferiu parcialmente o crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento de PIS Não-Cumulativa – Mercado Interno, formalizado no PER/DComp. [...]

Dos termos do despacho decisório, observa-se que foi efetuada a glosa de créditos decorrentes de várias operações que, no entendimento da autoridade fiscal, não geram direito a crédito, nos termos da legislação aplicável ao regime de apuração da contribuição.

Diante das glosas efetivadas, foi deferido crédito [...], homologando-se até esse limite as declarações de compensação vinculadas ao pedido de ressarcimento.

Conforme leitura dos autos, com base na documentação apresentada pelo contribuinte, a autoridade administrativa relacionou, por linha do DACON, as operações que, no seu entender, não geram direito a crédito, com as respectivas fundamentações. Ao fim da análise, por linha do DACON, o auditor apresentou no despacho decisório a base de cálculo dos créditos informada pelo contribuinte e a glosas apuradas pela fiscalização. Vejamos:

Linha 02 – Bens utilizados como insumos e Linha 03 – Serviços utilizados como insumos.

Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos

O inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 autoriza o creditamento sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês.

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/Cofins, a empresa interessada incluiu bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. Trata-se, na verdade, de despesas gerais necessárias às suas operações normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS e à Cofins.

Acerca dos bens e serviços utilizados na prestação de serviços, somente foram enquadrados como insumos quaisquer bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na atividade empresarial. Ou seja, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

Tendo em vista que o objeto social da empresa está relacionado com o transporte de carga, inclusive refrigerada, há que se versar um pouco mais sobre o que efetivamente pode representar insumo, seja material, seja serviço. Há que se ter em mente ser o produto final da empresa uma prestação de atividade em favor de terceiros, uma conduta, e não uma entrega de bem. Diferentemente com o que acontece com insumos relacionados a produtos/mercadorias, quando a visualização do que seja insumo é mais direta, pois este tem contato direto e há a perda de propriedade física em favor do resultado. Quando se está na seara de prestação serviços, esta visualização não se figura de forma tão simples.

O que de fato não se pode perder de vista é que qualidade do que represente insumo deve ainda sim estar diretamente ligado ao fim desejado por aquele processo produtivo. No caso aqui, o transporte. Desta forma, a par da disposição legal acima transposta, deve haver alguns tipo de desgaste em função da atividade. Os bens referidos devem perder sua qualidade em função da conduta da empresa objetivando seu fim. Com isto, não há de se indicar como insumo, elementos que de qualquer forma não tenham esta característica.

Visando facilitar o entendimento. Por exemplo, a empresa comprou e utilizou em seus veículos para-choques. Em que pese eventual necessidade legal, e até por questões de segurança, não há como atribuí-lo caráter de insumo. Não perda da qualidade de para-choque em função do transporte de cargas. Neste mesmo sentido: vidros, lanternas, painéis internos e equipamentos de rastreamento, portas, quebra-vento, material de pintura, placas, farol auxiliar, cama, cozinha, tacógrafos, horímetro e outros mais. (Sem negritos no original)

No tocante os serviços, o entendimento não pode ser diferente. Há aquisições de serviços gerais, solda, regulagens, socorro, lavagens de caminhão entre outros.

Nos arquivos "Item 03 - Linha 02 Dacon - Entradas 2T2006", "Item 03 - Linha 03 Dacon - Entradas 112006" e "Item 03 - Linhas 02 e 03 Dacon - Ctas Contábeis - 1T2006", encontramos elementos que destoam das especificações acima e não podem ser considerados insumos.

Temos, inconsistências com as datas de aquisição, elementos que não podemos ser caracterizados como insumos e pedágios. Estes arquivos acima serão modificados e remetidos como anexo a este Despacho-Decisório a ponto de indicar quais itens foram desconsiderados para efeito de cálculo de forma que a empresa tome ciências deles. (Sem negritos no original)

Em relação ao pedágio, especificamente, houve contatos da empresa em relação ao caso. Existe legislação acerca do assunto a Lei n.º 10.209, de 23 de março de 2009 (Institui o Vale-Pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de carga e dá outras providências.)

Assim, cria-se certa presunção de que os gastos com eventuais pedágios devem ter de alguma forma apenas transitado pelas contas da empresa contratada. Mesmo que tal argumento possa parecer diante da comprovação acerca de inexistência de reembolso, e consequentes custos arcados pela prestadora, há que se ter em mente que o pagamento de pedágio não representa a contratação de prestação de serviços. A empresa cessionária/permissionária dos serviços públicos não empreende qualquer forma de conduta em relação a transportadora por conta do valor vertido sob título de pedágio. O que há no caso é um direito de cessão de uso da via, acompanhado também de direito a eventuais serviços postos a disposição em caso de necessidade. Nada de efetivo é dado em troca do pagamento da taxa, nem material, nem imaterial.

Temos também a inclusão dentre os serviços, a contratação de "agenciamento de cargas".

Entende-se que tais sejam por conta de empresas (terceiros) que funcionam como "captadores" de eventuais serviços sendo que estes seriam solicitados não diretamente à empresa transportadora. Assim, haveria a intermediação na contratação com remuneração despendida exatamente em função desse trabalho de mediação. O tipo de serviço se assemelha e muito ao desenvolvido pelo departamento/ setor de vendas da própria empresa, não tendo este qualquer relação de insumo com o objeto social desenvolvido pela empresa.

No tocante a aquisição de material em data externa ao período de apuração do crédito, transcrevemos normatização direta em relação ao caso:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 32 do art. 1 2 desta Lei; e (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

b) no §1 2 do art. 22 desta Lei; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

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 n.º 10.865, de 2004)

(...)

§ 12 Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1 2 do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 22 desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei n.º 10.925, de 2004)

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

-----  
Nestes mesmos arquivos sob foco são encontrados itens com data de aquisição é anterior ao início da apuração. Por suas características, pode-se notar que os referidos itens tiveram sua tradição (forma de aquisição para bens móveis) realizada em período fora do previsto. O item principal que pode ser referenciado é o combustível. (Sem negritos no original)

A partir dessa definição, aplicável aos bens e serviços que podem ser classificados como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens, os itens acima enumerados não se enquadram como insumos/serviços, não ensejando, portanto, direito a crédito, impondo-se desta forma a glosa.

Linha 08 – Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil

O artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 autoriza o desconto de créditos relativos ao pagamento de leasing.

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

(...)

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor (Redação dada pela Lei n.º 10.925, de 2004)

(...)

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

-----  
Examinando o texto acima, verifica-se que a lei admite o desconto de créditos com base nas contraprestações de arrendamento mercantil.

[...] foram-nos enviados alguns documentos relacionados com os contratos de arrendamento n.º 226108-00 e 226368-00.

Para o primeiro, os termos apresentados deixam claro sua correlação com o cálculo conforme o arquivo digital e, em síntese, se prestam a provar sua finalidade e respectivo valor.

Entretanto, o mesmo êxito não pode ser creditado para os documentos enviados em relação ao segundo contrato listado. Não há como fazer a relação "documentos x planilha de cálculo", inexistindo o mínimo de sustentação que pudesse sustentar o exposto na memória de cálculo.

Linha 10 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com base no valor de aquisição)

[...]

o que se pode constatar é existência na aferição da base-de-cálculo de notas fiscais emitidas para empresa diversa da que está no centro da análise. A se observar o destinatário de tais notas, há indicação orientada a se tratar de leasing. Novamente apontamos as notas no arquivo a ser enviado anexo a este Despacho. (Sem negritos no original)

Em que pese o valor contabilizado ser diferente daquele indicado na nota fiscal, esta indica claramente que a aquisição direta não foi realizada pela pretendente do crédito/ressarcimento.

Todas estas aquisições foram realizadas em 02/08/2.004. Mesmo que se trate efetivamente de leasing do tipo financeiro e o valor contabilizado represente o chamado "valor residual", a opção pela incorporação do bem ao seu ativo somente é realizada de fato ao final do prazo contratual. O fato de haver a quitação antecipada, ou mesmo que parcelada, deste valor, somente indica o pré-estabelecimento da indicação afirmativa quanto ao evento que realmente só deve ocorrer no futuro. Sendo este (término do contrato) o momento de ativação do bem.

Após glosas efetuadas na base de cálculo de créditos apurada pelo contribuinte, consta no multicitado despacho resumo com totalização dos valores glosados da base de cálculo e da consequente glosa de crédito, após a aplicação da correspondente alíquota de 7,6% da Cofins sobre a redução da base:

A requerente foi cientificada do despacho decisório, pessoalmente, conforme Termo de Ciência, apresentou Manifestação de Inconformidade rebatendo os motivos das glosas, com as seguintes razões:

#### DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Questiona o entendimento da autoridade fiscal que, na ideia de que os bens e serviços não se enquadram por insumo, por não se desgastarem em função da atividade da empresa, entendeu por glosar as despesas com aquisições de para-choques, vidros, lanternas, painéis internos e equipamentos de rastreamento, portas, quebra-vento, material de pintura, placas, farol auxiliar, cama, cozinha, tacógrafos, horímetro, entre outros, bem como as despesas com os serviços gerais, de solda, regulagens, socorro, lavagens dos veículos e etc.

Alega que a autoridade fiscal utilizou uma interpretação restritiva do conceito de insumo para fundamentar o indeferimento do pedido de ressarcimento do crédito.

Para o contribuinte, a interpretação do órgão fiscal não é a mais acertada, pois, em seu entender, insumo é um vocábulo que possui ampla aceção.

Cita o § 12 do art. 195 da Constituição Federal de 1988, bem como os arts. 2º e 3º das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, destacando a sistemática da não cumulatividade instituída por citadas leis em cumprimento à previsão constitucional.

Defende que se o legislador quisesse impedir o creditamento das despesas que a requerente está a pleitear, as teria incluído na redação da Lei. Entretanto, como não estão contidos nestes artigos, os serviços adquiridos pela requerente não podem ser glosados pela autoridade fiscal, já que a norma concessiva do benefício é ampla, e os dispositivos que o restringem são específicos, pontuais.

Informa que as despesas com os bens e serviços descritos, respectivamente, nas linhas 2 e 3 do DACON se enquadram perfeitamente no conceito de insumo, uma vez que são necessários à atividade de transporte realizada pela requerente. Tanto os bens, quantos os serviços referidos são utilizados para a manutenção da frota de veículos, sendo indispensáveis à qualidade da prestação do serviço de transporte.

Especialmente quanto às despesas com rastreamento da frota, alega que são indispensáveis ao transporte rodoviário de cargas e, por tanto, se caracterizam como insumo. Na defesa dessa tese, cita a Resolução 245/2007 do CONTRAN, pela qual, nos termos de seu art. 1º, todos os veículos novos, a partir da data de publicação da resolução, somente poderiam ser comercializados quando equipados com dispositivo antifurto, que deveriam ser dotados de sistema que possibilitasse o bloqueio e rastreamento do veículo.

No tocante às despesas com pedágio, destaca que as despesas da requerente não se referem ao vale-pedágio, mas a valores que saíram do caixa da requerente utilizados para o pagamento de pedágio. Frisa que a Lei n.º 10.209/2009, utilizada pelo fiscal como fundamento à glosa do crédito, não se aplica ao caso dos autos, que objetiva o ressarcimento do crédito de PIS/Cofins em relação às despesas com pedágio no primeiro trimestre do ano de 2006. Assim, representando custo da atividade da requerente, evidente que as despesas com pedágio geram direito ao ressarcimento de crédito.

Alega ainda que o mesmo ocorre com as despesas com agenciamento de carga, uma vez que se tratariam de serviço aplicado diretamente na atividade da requerente, pois,

segundo afirma, o agenciamento de cargas é essencial para que ocorra a venda do serviço da requerente, que se dedica à atividade de transporte.

#### DO ARRENDAMENTO MERCANTIL

A insurgente questiona a legalidade da glosa das despesas com contraprestação de arrendamento mercantil relativamente ao contrato de n.º 226368-00, realizada pela autoridade fiscal, fundamentada ao argumento de que não foi possível “fazer a relação “documentos x planilha de cálculo”, inexistindo o mínimo de sustentação que pudesse sustentar o exposto na memória de cálculo.

Em sua defesa, a requerente informa que os documentos constantes no processo administrativo são mais que suficientes para demonstrar a correção da apuração do crédito, pois foi apresentado o contrato de arrendamento mercantil que dá origem ao crédito, único documento solicitado pela autoridade fiscal nas intimações, segundo informa.

#### DAS DESPESAS DE DEPRECIÇÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

A requerente informa em sua defesa que as Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, ao estabelecerem a possibilidade de creditamento dos encargos de depreciação e amortização de bens que integram o ativo imobilizado da empresa, não fizeram qualquer vedação ao período em que os bens foram adquiridos. Assim, para essa hipótese de creditamento, o momento da aquisição dos bens seria irrelevante, pois o crédito a ser aproveitado somente existiria quando fosse apurada a depreciação.

Nesse contexto, alega que o art. 31 da Lei n.º 10.865/2004, ao limitar temporalmente o direito ao desconto de créditos de PIS e Cofins sobre os encargos de depreciação de bens adquiridos para o ativo Imobilizado, interfere na não-cumulatividade das exações e contrapõe-se diretamente à garantia constitucional do direito adquirido, insculpida no inciso XXXVI, do art. 5º da CF/88, segundo a qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Assim, questiona a constitucionalidade da limitação imposta pelo art. 31 da Lei n.º 10.865/2004, ainda, por afronta à segurança jurídica, uma vez que o contribuinte teria sido surpreendido por uma norma que retirou a possibilidade de creditamento em relação às aquisições ocorridas anteriormente à sua vigência.

Por fim, destaca ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que teria declarado a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei 10.865/2004, em consonância com as razões apresentadas pela insurgente.

#### DA DATA DE ESCRITURAÇÃO DO CRÉDITO

Questiona a glosa das despesas com materiais e serviços escriturados em momento posterior às suas respectivas aquisições.

Alega que, ainda que as aquisições tenham ocorrido em meses anteriores, se estas despesas não foram escrituradas oportunamente, poderiam ser realizadas em momento posterior, uma vez que efetivamente ocorreram. Defende que não se pode desconsiderar as aquisições de insumos e o respectivo direito creditório pelo fato de que foram escrituradas em momento posterior.

Frisa que em momento algum a autoridade fiscal sustentou não se tratarem de insumos esses bens e serviços, efetivando a glosa apenas pelo momento posterior de sua escrituração.

Assim, defende que, no caso dos autos, incide, sem ressalva, a regra do §4º, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, devendo ser revista a glosa efetuada neste ponto específico e reconhecido o respectivo direito ao ressarcimento do crédito.

A Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou a manifestação de inconformidade improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

[...]

ATIVIDADE VINCULADA

Positivada a norma tributária, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, pois o lançamento é uma atividade vinculada, conforme disposição contida no CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE

É competência atribuída ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, em caráter privativo, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto n.º 70.235/1972. O entendimento aplicado às matérias decididas de modo contrário ao interesse da Fazenda Nacional pelo STF e pelo STJ, em sede de julgamento realizado sob a sistemática determinada pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil de 1973, deve ser reproduzido nas decisões proferidas pelas unidades da RFB, desde que haja manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 19 da Lei n.º 10522/2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

[...]

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO.

INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SERVIÇOS

DE MANUTENÇÃO. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO.

Os serviços de manutenção, bem assim as partes e peças de reposição, empregados em veículos utilizados na prestação de serviços de transporte, desde que as partes e peças não estejam obrigadas a integrar o ativo imobilizado da empresa, por resultar num aumento superior a um ano na vida útil dos veículos, são considerados insumos aplicados na prestação de serviços de transporte, para fins de creditamento da Cofins.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. RASTREAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS. PEDÁGIOS. AGENCIAMENTO DE FROTA.

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie, agenciamento de frota e gastos com pedágio, uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO.

**ARRENDAMENTO MERCANTIL. GLOSAS.**

O contrato de arrendamento mercantil apresentado sem a devida comprovação de sua natureza, através de documentos hábeis e idôneos, enseja a manutenção das despesas glosadas.

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO NO MÊS.**

A apuração mensal do crédito de Cofins decorrente de despesas com bens e serviços, especificados em lei, incide sobre o valor das aquisições destes itens efetuadas no curso do mês.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Foi apresentado recurso do contribuinte, no qual apresenta questões que serão analisadas no voto que segue.

É o relatório.

**Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto condutor no acórdão paradigma como razões de decidir.<sup>1</sup>

Quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte e parte do mérito, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

A Recorrente trouxe as seguintes questões:

Conceito de Insumo

Despesas de Pedágio

Arrendamento mercantil

Despesa de depreciação dos bens do ativo imobilizado

Conceito de Insumo

Inicialmente, a Requerente informa que os julgadores da DRJ julgaram parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, entendendo pela aplicação dos critérios adotados pelo STJ no julgamento do REsp n. 1.221.170-PR, sob o rito do art. 543-C do CPC de 1973 (art. 1.036 e ss do CPC de 2015), o qual deu uma interpretação mais

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

extensiva ao conceito de insumo, considerando os critérios da essencialidade ou relevância dos gastos

No entanto, segundo o entendimento da Recorrente, ao apreciar seus créditos, os julgadores se equivocaram, utilizando-se de uma interpretação equivocada acerca da essencialidade e/ou relevância de determinados insumos, em cotejo com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, conforme será explicado.

Assevera que a realização de suas atividades implica uma série de despesas, dentre as quais, por serem relevantes para o presente caso, indica o pedágio, o arrendamento mercantil, despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Verifiquemos a evolução da jurisprudência e o entendimento atualmente adotado sobre essa questão neste Conselho:

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de n.º 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto n.º 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.
- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita

da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos

(v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte." (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

#### Despesas de Pedágio

Em relação ao pedágio, a Recorrente afirma que, apesar de ser beneficiada com a disciplina da Lei n. 10.209/2001, a lei do Vale-Pedágio, ela pretende se creditar dos dispêndios com pedágio nos casos em que não se vale do benefício.

Explica que embora exista a previsão legal, e a obrigação de recolher o valor do pedágio tenha sido transferida aos embarcadores ou equiparados, isto é, aos clientes da recorrente, é, na realidade, a recorrente, em razão de suas relações negociais, quem, muitas vezes, acaba recolhendo os valores. Afirma que seus clientes aceitam contratar o transporte apenas sob a condição de que a recorrente pagará os gastos com o pedágio. Daí, para manter a relação comercial e, automaticamente, o seu negócio, a recorrente vê-

se obrigada a ceder e pagar o pedágio. Somente razoável, nessas condições, que os custos envolvendo o pagamento de pedágio representem crédito de PIS e COFINS. Assevera que o pagamento dos pedágios é essencial para sua atividade, que é transporte, pois sem tal pagamento não poderá transitar por certas vias e realizar o transporte.

Neste ponto, creio que a Recorrente tem razão, que os gastos com pedágio suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito. Nesse sentido os acórdãos: 3302-009.336 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária e 3301002.995 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Este ainda do ano de 2016, desta turma.

#### Arrendamento mercantil

Em relação a este item, houve denegação porque as despesas com contraprestação de arrendamento mercantil relativamente ao contrato de n. 226368-00, não suportavam o crédito, pois não haveria como fazer a relação ‘documentos x planilha de cálculo’, inexistindo o mínimo de sustentação que pudesse se entender o exposto na memória de cálculo.

A Recorrente discorda dessa conclusão, mas não fundamenta nem explica seu direito. Apenas infirma a conclusão fiscal porque entende, no sentido contrário, que “os documentos constantes no processo administrativo são mais que suficientes para demonstrar a correção da apuração do crédito” porque foi apresentando o documento de arrendamento mercantil. Solicita que, se for insuficiente, sejam realizadas diligências.

Cumprir observar que é ônus da Recorrente comprovar seu crédito, o que ela não logrou no presente item, de forma que se entende que não lhe assiste razão.

Quanto ao aproveitamento de créditos referentes à depreciação de bens do ativo imobilizado, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com a devida vênia da Ilustre Relatora, e o seu excelente voto, fui designado para redigir o voto da maioria do colegiado, que discordou apenas no ponto referente ao aproveitamento de créditos referentes á depreciação.

Como bem dito pela I. Relatora :

#### Despesa de depreciação dos bens do ativo imobilizado

A insurgência da Recorrente está fundada na violação dos artigos 3º, inciso IV, parágrafo 1º, inciso III, da Lei no. 10.637/2002, e 3º, inciso IV, parágrafo 1º, III, da Lei nº. 10.833/2003.

No caso, com base no artigo 31 da Lei no. 10.833/2003, a autoridade fiscal glosou as despesas de depreciação dos bens do ativo imobilizado adquiridos até 30 de abril de 2004.

Defende a Recorrente que o art. 31 da Lei n. 10.865/2004, ao limitar temporalmente o direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS sobre os encargos de depreciação de bens adquiridos para o ativo imobilizado, interfere na não-cumulatividade das exações e contrapõe-se diretamente à garantia constitucional do direito adquirido, insculpida no inciso XXXVI, do art. 5º, segundo a qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Essa matéria foi ao Supremo Tribunal Federal, com efeito de repercussão geral sob o seguinte tema:

244 - Limitação temporal para o aproveitamento de créditos de PIS E COFINS.

Em 19 de outubro de 2020, foi publicada a decisão do STF, favorável ao pleito da Recorrente. No entanto, esta decisão ainda não é definitiva, pois foi embargada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme se verifica no sítio do Supremo Tribunal Federal (<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2672735&numeroProcesso=599316&classeProcesso=RE&numeroTema=244>, consultado em 25/01/2021).

Sendo assim, este CARF não pode tratar de inconstitucionalidade de lei, nos termos do Súmula CARF no. 2:

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

Entretanto, temos o entendimento que a decisão exarada pelo STF, no RE 599.316/SC, Relator Ministro Marco Aurélio, sob o sistema de repercussão geral, definindo o tema nº 244 (limitação temporal para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS), assim sendo redigida a ementa :

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 abril de 2004.

Também é certo que a D. PGFN apresentou Embargos de Declaração, os quais foram recebidos sem efeitos suspensivos, o que torna a decisão de aplicação imediata.

Assim, sendo de aplicação imediata a decisão do STF, deve ser provido parcialmente o Recurso Voluntário, para que sejam reconhecidos os créditos relativos a depreciação dos bens do ativo imobilizado até 2004.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer os créditos relativos aos pedágios suportados pela Recorrente na sua atividade de transporte e reconhecer os créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado até 2004.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Fl. 19 do Acórdão n.º 3301-009.554 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.905148/2010-44