



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13646.000111/2005-95</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-015.939 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

DESPESAS COM GLP E ÁLCOOL ETÍLICO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Quanto às 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 do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nesse sentido, deve ser reconhecido o direito ao crédito dos itens que se caracterizam em insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo do Contribuinte: (i) os encargos de depreciação de motosserra, utilizado para

cortar eletrodos; (ii) os encargos de depreciação dos rádios de comunicação, utilizados para a comunicação entre os diversos operadores do processo produtivo e a sala de comando.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes a motosserra e a rádio de comunicação. Vencidas as Conselheiras Denise Madalena Green (relatora) e Tatiana Josefovicz Belisario, que deram provimento integral ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

Sala de Sessões, em 11 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis 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 Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-009.429**, de 28 de julho de 2022, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, nos termos da ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

NULIDADES. HIPÓTESES.

No processo administrativo fiscal, são nulos tão somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

MATÉRIA NÃO CONSTANTE NOS AUTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não será conhecida a alegação para matéria não compreendida no litígio dos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

É inconstitucional a incidência do Pis e da Cofins não cumulativas sobre os valores auferidos em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 606.107/RS.

CRÉDITOS. INSUMO. CONCEITO.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do Pis e da Cofins foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de relevância e essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

CRÉDITOS. INSUMO. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES.

As operações não sujeitas ao pagamento das contribuições (isenção, suspensão, alíquota zero, inclusive no caso de incidência monofásica) não geram direito ao crédito das contribuições.

CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

É permitido o desconto de crédito calculado sobre os encargos de depreciação de 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.

Não geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens, ainda que se trate de máquinas ou equipamentos, utilizados nas atividades administrativas da empresa.

CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. LIMITAÇÃO AOS BENS ADQUIRIDOS APÓS 30/04/2004. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, caput, 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 restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 599.316/SC.

**Breve síntese do processo**

Trata o processo de Declaração de Compensação, com crédito de PIS não cumulativo, relativo ao 2º Trimestre de 2005, vinculado à Receita de Exportação, com base no art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Da verificação da legitimidade do crédito solicitado resultou o Relatório Fiscal Final (fls. 133/139), do qual se extrai as seguintes glosas:

- a) bens utilizados como insumos (gás liquefeito do petróleo - GLP e álcool etílico, produtos adquiridos sujeitos à alíquota zero) - serviços utilizados como insumos (pintura de equipamentos);
- b) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado: (i) sobre máquinas e equipamentos nos centros de custos AGU
- c) abastecimento e tratamento de água e ENE - Subestação de Energia Elétrica por não afetarem a produção diretamente; (ii) móveis e equipamentos não utilizados na fabricação dos produtos vendidos; (iii) equipamentos formados por aquisições de peças e serviços antes de 30/04/2004
- d) ajuste negativo do crédito (aumento da base de cálculo da contribuição, adicionando valores relativos à cessão de créditos de ICMS).

Após a Manifestação de Inconformidade proposta pela contribuinte (fls.174/204), acompanhada de documentos (205/287), a lide foi decidida pela 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG - Acórdão 09-30.122 (fls.290/301), em sessão realizada na data de 23/06/2010, que por unanimidade de votos, julgou pela sua improcedência, não reconhecendo o direito creditório trazido a litígio.

Irresignada, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário (fls.308/352), sustentando, em síntese, a impossibilidade de aumentar-se a base de cálculo da contribuição ao PIS em pedidos de restituição/compensação. Ainda, defende a legitimidade dos créditos: (i) serviços utilizados como insumos; (ii) bens utilizados como insumos; (iii) encargos de depreciação - máquinas e equipamentos utilizados no sistema de abastecimento de água e na subestação de energia elétrica; (iv) encargos de depreciação – outros itens do imobilizado; (v) encargos de depreciação – bem do ativo imobilizado adquirido antes de 30/04/2004; (vi) cessão de créditos do ICMS.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, que deu parcial provimento ao recurso, para: (1) excluir da base

de cálculo da contribuição os valores relativos às transferências de créditos de ICMS a terceiros, (2) para reverter as glosas dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação. Foram mantidas as glosas sobre os seguintes dispêndios aquisição: (i) gás liquefeito de petróleo – GLP; (ii) álcool hidratado; (iii) créditos apurados com relação aos encargos de depreciação sobre aparelho de ar-condicionado split, licença de software Microsoft Office, poltronas giratórias e fixas, rádios VHF para comunicação, motosserra, mesa orgânica, mesa reta e gaveteiros; (fls.439/457).

#### ***Recurso Especial do Contribuinte***

Cientificada da decisão, insurgiu-se a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de Divergência (fls.436/514 e docs. 518/644), apontando o dissenso jurisprudencial que visa rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias/paradigmas:

- 1 - Créditos apropriados sobre as aquisições de **GLP e álcool etílico hidratado (paradigmas 3201- 003.570 e 3201-003.572)**;
- 2 - Créditos apropriados sobre encargos de depreciação dos aparelhos de **ar-condicionado e motosserras (paradigmas 3201-003.570 9303-010.914)**;
- 3 - Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação dos **rádios de comunicação (paradigmas 3302- 006.525, 9303-011.307)**;
4. Créditos apropriados sobre encargos de depreciação de **software (paradigmas e 9303-009.602, 9303-011.307)**.

Inicialmente, 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: 1 - Créditos apropriados sobre as **aquisições de GLP e álcool etílico hidratado**; 4. Créditos apropriados sobre **encargos de depreciação de software** (fls.657/670).

#### ***Recurso de Agravo***

A Contribuinte apresentou Agravo contra o referido despacho que admitiu parcialmente o recurso (fls.677/683), o qual foi acolhido, para dar seguimento ao Recurso Especial relativamente às matérias inadmitidas no Despacho de Admissibilidade, quais sejam: 2 - Créditos apropriados sobre **encargos de depreciação dos aparelhos de ar-condicionado e motosserras**; 3 - Créditos apropriados sobre os **encargos de depreciação dos rádios de comunicação** (fls.686/691).

Devidamente cientificada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls.693/699), manifestando em sede de preliminar, pelo não conhecimento do recurso, uma vez que o Recurso Especial não se presta para rediscussão de prova. No mérito, pugna pela improcedência das alegações da recorrente. Em relação aos encargos de depreciação dos aparelhos de ar-condicionado e motosserras; de rádios de comunicação e de software, entende adequada a glosa, por não estarem relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade

econômica. Quanto ao GLP e álcool etílico hidratado, afirma que as despesas foram glosadas em decorrência de sua sujeição à alíquota zero, hipótese legal de vedação de creditamento.

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 Contribuinte:***

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, e deve ser conhecido, tendo em vista a atendimento 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. É o que passa a demonstrar.

#### ***a) créditos apropriados sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado:***

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 indeferiu o direito à apropriação de crédito sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado, visto que conforme trecho da ementa “*as operações não sujeitas ao pagamento das contribuições (isenção, suspensão, alíquota zero, inclusive no caso de incidência monofásica) não geram direito ao crédito das contribuições.*”

Em sentido oposto, os acórdãos indicados como paradigma (**Acórdãos 3201-003.570 e 3201-003.572**), de interesse da própria contribuinte, decidiram que tais custos geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Oportuna a transcrição do trecho da ementa nesse sentido:

Processo nº 10650.901213/2010-30

Recurso nº 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 nº 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 nesse ponto.

***b) créditos apropriados sobre encargos de depreciação de software:***

Em relação aos créditos apropriados sobre encargos de depreciação de software, o acórdão recorrido tendo como premissa interpretativa ao exame das glosas a tese firmada pelo Recurso Especial nº 1.221.170-PR, negou provimento ao recurso nesse ponto, por entender que tais custos por estarem associados a atividades administrativas e acessórias, desagregadas do processo produtivo não geram direito a crédito.

Destaca a decisão recorrida:

**Encargos de Depreciação – outros itens do imobilizado**

Em relação aos demais equipamentos, a Recorrente afirma que também são "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (...)" para utilização na produção de bens destinados à venda".

(...)

De acordo com o que consta na planilha de fls. 33/36 do Relatório Fiscal, a glosa se concentrou em armários, aparelhos de ar-condicionado split, **licença de software Microsoft Office**, poltronas giratórias e fixas, rádios VHF para comunicação, motosserra, mesa orgânica, mesa reta, gaveteiros e detector de radiação.

Considerando apenas as informações e provas acostadas aos autos, à exceção do detector de radiação, item de segurança e proteção manifestamente afeto ao processo de extração e de elaboração de produtos finais do Nióbio, parece-me que **referidos bens estejam associados a atividades administrativas e acessórias, desagregadas do processo produtivo.**

Por essas razões, dou provimento parcial ao recurso nesse ponto para reverter apenas as glosas sobre os encargos de depreciação do detector de radiação.  
(grifou-se)

Já o primeiro acórdão paradigma (**Acórdão nº 9303-009.602**) restou decidido que os custos/despesas com softwares, ainda que anteriores à prestação dos serviços, integram o custo dos serviços prestados, tendo em vista que foram relevantes e essenciais as suas realizações.

Processo nº 10768.004787/2010-41

Recurso Especial do Contribuinte

**Acórdão nº 9303-009.602 – CSRF / 3ª Turma**

Sessão de 15 de outubro de 2019

Recorrente SOG - ÓLEO E GÁS S/A.

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010 DESPESAS.

ADMINISTRAÇÃO. GASTOS GERAIS. MATERIAIS DIVERSOS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas administrativas correspondentes a materiais de escritório, material de informática, serviços de terceiros, despesas com viagens gastos gerais e despesas com aquisições de materiais diversos, comunicação (telefone, Internet, postal) não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CUSTOS/DESPESAS. SERVIÇOS. CONSULTORIA. DESENHOS TÉCNICOS. SOFTWARE. SEGURO. RELEVÂNCIA. ESSENCIALIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com serviços de consultoria, desenhos técnicos, software e seguros dos bens de produção se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, as mesmas ementas e conclusões da COFINS ao PIS.

Excertos do voto:

No entanto, conforme se verifica do voto condutor do acórdão recorrido, foram mantidas glosas de créditos aproveitados sobre parte dos custos/despesas incorridos com serviços de consultoria, desenhos técnicos, **software** e seguros dos bens de produção, sob o fundamento de que foram incorridos em datas anteriores à prestação dos serviços de construção. Contudo, **entendo que tais custos/despesas, ainda que anteriores à prestação dos serviços, integram o custo dos serviços prestados, tendo em vista que foram relevantes e essenciais as suas realizações.**

Assim, levando-se em conta a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo e o disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, o contribuinte faz jus aos créditos apurados sobre tais custos/despesas.

Quanto ao segundo acórdão paradigma (**Acórdão 9303-011.307**), constata-se divergência jurisprudencial, visto que os encargos analisados são similares aos apreciados pelo acórdão recorrido, se referindo inclusive à mesma recorrente. O referido paradigma entendeu que o item de software do ativo imobilizado mostrou-se essencial para o controle das atividades dos equipamentos decidiu pela concessão do crédito.

Processo nº 10650.901213/2010-30

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-011.307 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 17 de março de 2021

Recorrentes FAZENDA NACIONAL COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nesse sentido, **deve ser reconhecido o direito ao crédito** dos itens que se caracterizam em insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo do Contribuinte: (i) os encargos de depreciação dos rádios de comunicação - os rádios são utilizados para a comunicação entre os diversos operadores do processo produtivo e a sala de comando; **(ii) os encargos de depreciação de software - o software controla a atividade dos equipamentos e os organiza funcionalmente no processo produtivo, sendo indiscutível a sua importância na produção**; e (iii) os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina - são os gastos com investigações geológicas e geotécnicas do talude da aba sul da mina, a

partir das quais é definido o perfil geológico, definição das características geomecânicas, dos materiais constituintes, bem como a estabilidade para diversas seções da mina, sendo essenciais à atividade produtiva. Ausente o resultado obtido através dos referidos estudos, o processo produtivo pode ter sua eficácia e algumas de suas características afetadas, além de se tornar extremamente perigoso para o meio ambiente e para a segurança do local onde a atividade é desenvolvida. (grifou-se)

Excertos do voto:

2.2.3 Créditos apropriados sobre os encargos de depreciação de software;

Nesse tópico, sustenta o recorrente que o software cujo crédito foi glosado controla a atividade dos equipamentos e os organiza funcionalmente no processo produtivo, sendo indiscutível a sua importância na produção, sendo essencial ao processo produtivo.

Além disso, aduz que o entendimento explicitado no acórdão paradigma foi mantido pelo acórdão n. 9303-008.594, de 15.5.2019, que negou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, sob o fundamento de que, nos termos do recurso especial 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos, assim como da interpretação dada pela Administração Pública no Parecer Normativo Cosit n. 5/2018, o licenciamento de software atende aos requisitos de essencialidade e relevância no processo produtivo. (...)

**O item de software do ativo imobilizado mostrou-se essencial para o controle das atividades dos equipamentos**, além de organizar funcionalmente o processo produtivo. Explica a Recorrente que o software contém ferramentas e programas indispensáveis ao processo de produção da recorrente como um todo, possibilitando a comunicação e a organização de dados trocados e obtidos durante o processo produtivo. O software permite o funcionamento dos equipamentos e máquinas da produção, indispensáveis ao regular desenvolvimento do processo produtivo.

Assim, **pela sua essencialidade e relevância, também se reconhece o direito ao crédito com relação a esse item.** (grifou-se).

Portanto, considerando que existe interpretação divergente da matéria, deve ser conhecido o recurso também nesse ponto.

***c) créditos apropriados sobre encargos de depreciação dos aparelhos de ar-condicionado e motosserras:***

Em relação ao tema e ao próximo a ser tratado, que tiveram seu seguimento admitido somente em sede de Agravo, merece uma análise mais detida, uma vez que seu conhecimento foi contestado pela Fazenda Nacional.

Em suma, defende preliminarmente a recorrida, que os “*créditos apropriados sobre encargos de depreciação dos aparelhos de ar-condicionado e motosserras*” e “*créditos apropriados sobre os encargos de depreciação dos rádios de comunicação*” não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório”.

Esse foi o entendimento esposado no Despacho de Admissibilidade, o qual concluiu que não teria sido possível certificar a ocorrência do dissídio jurisprudencial, visto que “*o acórdão recorrido afastou os créditos por falta de provas, diversamente do que se deu nos paradigmas, que os entenderam comprovados e autorizados pela legislação.*”

Em contrapartida, defende a recorrente em sede de Agravo o seguinte:

Há, pois, inegável divergência interpretativa, qualificada pela aplicação não uniforme dos art. 3º, inciso VI, das Leis n. 10637 e 10833 aos mesmos fatos vivenciados pela ora agravante, considerando-se que (i) tanto o acórdão recorrido como os acórdãos paradigmas são precedentes proferidos em processos de interesse da própria agravante, a partir dos mesmos fatos e das mesmas acusações fiscais, inclusive cujas provas e esclarecimentos apresentados são exatamente os mesmos, e considerando-se também que, (ii) enquanto um deles concluiu pela ausência de correlação de tais itens com o processo produtivo, os outros chancelaram a posição da agravante, no sentido de que há vinculação deles com a sua produção.

Inicialmente, registra-se que o comando legal interpretado de forma divergente apontado no recurso é o art. 3º, inciso VI, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 e para demonstrar a divergência, a recorrente indicou os **Acórdãos paradigmas 3201-003.570 e 9303-010.914**, proferidos em processos da própria contribuinte, em que a controvérsia é a mesma ora em discussão. Ou seja, aqui se confrontam entendimentos acerca dos mesmos itens aplicados ao mesmo processo produtivo.

Ressalta-se, que ao contrário do exposto pela recorrida e pelo próprio despacho agravado, a Turma *a quo* não negou provimento ao Recurso Voluntário em razão de falta de provas, mas ressaltou que sua decisão se deu pelas informações e provas acostadas aos autos; e, considerando que referidos bens estejam associados a atividades administrativas e acessórias, desagregadas do processo produtivo, não geram crédito das contribuições.

Confira-se, nesse sentido, os seguintes trechos extraídos da ementa e do voto do acórdão recorrido:

CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

É permitido o desconto de crédito calculado sobre os encargos de depreciação de 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.

Não geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens, ainda que se trate de máquinas ou equipamentos, utilizados nas atividades administrativas da empresa.

Excertos do voto:

#### **Encargos de Depreciação – outros itens do imobilizado**

Em relação aos demais equipamentos, a Recorrente afirma que também são "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (...) para utilização na produção de bens destinados à venda". Cita como exemplo os equipamentos de ar-condicionado, que seriam utilizados para garantir o funcionamento de equipamentos eletroeletrônicos em salas de comando, que necessitam de temperatura controlada para o seu regular funcionamento.

Assevera também que os demais itens do ativo imobilizado, cujos encargos de depreciação foram glosados pela fiscalização, tais como móveis, rádios de comunicação, motosserra, varredeira, etc., são igualmente utilizados nos departamentos produtivos da recorrente, sendo necessários à produção dos minérios por ela vendidos.

De acordo com o que consta na planilha de fls. 33/36 do Relatório Fiscal, a glosa se concentrou em armários, **aparelhos de ar-condicionado split**, licença de software Microsoft Office, poltronas giratórias e fixas, **rádios VHF para comunicação**, **motosserra**, mesa orgânica, mesa reta, gaveteiros e detector de radiação.

Considerando apenas as informações e provas acostadas aos autos, à exceção do detector de radiação, item de segurança e proteção manifestamente afeto ao processo de extração e de elaboração de produtos finais do Nióbio, parece-me que referidos bens estejam associados a atividades administrativas e acessórias, desagregadas do processo produtivo.

Por essas razões, dou provimento parcial ao recurso nesse ponto para reverter apenas as glosas sobre os encargos de depreciação do detector de radiação. (grifou-se)

Já o primeiro **acórdão paradigma 3201-003.570**, integrado pelo acórdão de **embargos nº 3201-005.517**, confirmou a possibilidade de tomada de crédito sobre encargos de depreciação relativos aos **aparelhos de ar-condicionado e motosserras**, utilizados em sala de equipamentos de controle e monitoramento da produção da etapa produtiva, por serem essenciais e relevantes nas instalações do processo produtivo, geram direito ao crédito das contribuições.

Processo nº 10650.901213/2010-30

Recurso nº 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

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

É de 5 (cinco) anos o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, contado da data da entrega da declaração de compensação.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral, no sentido da não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

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.

DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIACÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO. ÁGUA E ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda, incluindo-se **salas de controle e monitoramento do processo produtivo**, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004).

Mantêm-se os créditos com encargos de depreciação dos bens imobilizados utilizados em unidades de abastecimento e tratamento de água e de energia elétrica na atividade mineradora por serem essenciais e pertinentes ao processo produtivo.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO. AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DEPRECIÇÃO.

A aquisição de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, utilizados no processo produtivo de bens destinados à venda, não permite a tomada do crédito das Contribuições, o que somente é permitido quanto aos encargos de depreciação.

SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Concede-se o direito ao crédito às despesas com instalações de máquinas e equipamentos do processo produtivo desde que o dispêndio não deva ser capitalizado ao valor do bem.

CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. ART. 31, LEI Nº 10.865/2004.

Vedado o creditamento relativo a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004. Disposição expressa do art. 31 da Lei nº 10.865/2004. Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Excertos do voto:

#### **Móveis e equipamentos alocados em centro de custos produtivos**

Aduz a fiscalização que se trata de bens que não se relacionam ao processo produtivo e estão descritos no subitem 6.2 do Relatório Fiscal e Anexo V do Laudo, conforme indicação da utilização na tabela elaborada:

(...)

Entende o Fisco, quanto aos serviços relacionados, não foram aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos destinados à venda. Assim, não se admitiu o crédito sobre suas cotas de depreciação.

Exceção feita às glosas pela fiscalização, o item 17, "detector de radiação G606/650" separadora magnética escória/produto - que se desgasta ou danifica-se no processo produtivo e, portanto, o crédito fora admitido.

A contribuinte postula a reversão das glosas asseverando que desempenham funções nos processos e nas operações das etapas produtivas.

**Aparelhos de ar-condicionado, incluindo serviço de instalação**, monitores de LCD, **exclusivamente utilizado em sala de equipamentos de controle e monitoramento da produção ou em equipamento** (veículo), tanques para armazenagem de água ou outra substância e **motoserras, utilizados em etapa produtiva são essenciais ao processo produtivo devendo-se estornar as glosas.**

Quanto aos demais bens da tabela, sua utilização não tem relação de essencialidade às etapas de industrialização do produto destinado a venda, portanto, não autoriza o creditamento, eis que secundários ao processo industrial. É o caso de rádios comunicadores, móveis, utensílios e ar-condicionado de salas de operadores.

### **Acórdão de Embargos nº 3201-005.517**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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 DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

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, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004).

Mantêm-se os créditos com encargos de depreciação de tanques de água ou outras substâncias utilizados ou ligados a equipamentos industriais, bem como de aparelhos de ar-condicionado e monitores de vídeo instalados em salas de controle ou monitoramento do processo produtivo e destinados a tal fim.

Dos excertos do voto, na parte que interessa ao litígio:

Explica-se a decisão considerando a essencialidade e a relevância do bem nas instalações do processo produtivo.

Assim, somente os aparelhos de **ar-condicionado e monitores de vídeo utilizados exclusivamente em salas de controle ou monitoramento de alguma das etapas de fabricação da pessoa jurídica permitem a tomada do crédito.** Do contrário, esses equipamentos, quando utilizados em função diversa de monitoramento ou controle do processo produtivo, qualquer que seja a sala/instalação, não dá direito ao crédito. (...)

Por todo exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração interpostos, com efeitos infringentes, para reverter as glosas com encargos de depreciação dos itens considerados essenciais ao processo produtivo identificados com os nºs. "4", "5", "6", "8", "9", "10", "15" e "16", da tabela de folha 519 (Relatório de Diligência) dos autos, desde que atendidos os demais requisitos para creditamento na legislação de regência. (grifou-se)

Importa destacar, que em face do acórdão paradigma foram opostos embargos de declaração (**Acórdão nº 3201-005.517**), cujo julgamento confirmou a possibilidade de tomada de crédito, pela recorrente, sobre encargos de depreciação relativos aos aparelhos de ar-condicionado e motosserras.

Ainda, no julgamento do segundo paradigma indicado (**Acórdão nº 9303-010.914**), também de interesse da recorrente, a 3ª Turma da CSRF, entendeu pela possibilidade da tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas sobre encargos de depreciação de aparelhos de ar-condicionado e motosserras, por considerar essencial e relevante para a atividade desenvolvida pela contribuinte. Nesse sentido a ementa e parte do voto:

Processo nº 13646.000259/2005-20

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9303-010.914 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 15 de outubro de 2020

Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção.

Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Assim a **Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre encargos de depreciação de aparelhos de ar-condicionado**, serviços de instalação de ar-condicionado, tanques de líquidos e **motosserras**.

PIS. 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 10.637/2002. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

(...)

**2-Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre encargos de depreciação de aparelhos de ar-condicionado, serviços de instalação de ar-condicionado, tanques de líquidos e motosserras**

a - **depreciação de aparelhos de ar-condicionado:** são os aparelhos utilizados para resfriar o ambiente, protegendo pessoas, equipamentos de controle e monitoramento da produção ou em equipamento (veículo). Está instalado em sala de operações e, conforme descrito no Laudo, destinasse a reduzir a temperatura ambiente para proteger equipamentos sensíveis ao calor;

b - serviços de instalação de ar-condicionado: Serviço aplicado na instalação de ar-condicionado na planta industrial

c-tanques de líquidos: Armazenagem de água e outros (Sustâncias) que atua no resfriamento de água.

d-**motosserras:** Serve para cortar eletrodos utilizados na unidade.

Entendo que estes itens são essenciais a atividade da Contribuinte. (grifou-se)

Portanto, resta demonstrado que a divergência no que tange à possibilidade de apropriação do crédito sobre encargos de depreciação é exclusivamente de direito, e a divergência entre as decisões é evidente, tendo em vista que, ao analisarem a possibilidade de apropriação de crédito sobre os mesmos bens, elas seguiram caminhos diametralmente opostos, o que impõe seu reconhecimento.

Ademais, conforme ressaltado pelo despacho de agravo, ainda que no primeiro paradigma se tenha considerado existente a prova da vinculação direta dos bens ao processo produtivo, enquanto no recorrido se disse que tal prova não estava feita de forma cabal, é certo que em se tratando de processos que envolvam o mesmo sujeito passivo e estejam instruídos com os mesmos elementos de prova, há de ser admitida a divergência quanto à legislação, dado que não haveria como atribuí-la a eventuais diferenças fáticas ou probatórias.

Portanto, conheço do recurso também nesse ponto.

**d) créditos apropriados sobre os encargos de depreciação dos rádios de comunicação:**

Da mesma forma em relação aos custos com encargos de depreciação dos rádios de telecomunicação, como já ressaltado, enquanto a decisão recorrida entende que tais custos estão associadas a atividades administrativas e acessórias, desagregadas do processo produtivo, mantendo a glosa. Em sentido oposto, decidiu o Acórdão 9303-011.307, proferido em processos da própria contribuinte. Vejamos:

Processo nº 10650.901213/2010-30

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-011.307 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 17 de março de 2021

Recorrentes FAZENDA NACIONAL COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretos ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Nesse sentido, **deve ser reconhecido o direito ao crédito dos itens que se caracterizam em insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo do Contribuinte: (i) os encargos de depreciação dos rádios de comunicação - os rádios são utilizados para a comunicação entre os diversos operadores do processo produtivo e a sala de comando; (ii) os encargos de depreciação de software - o software controla a atividade dos equipamentos e os organiza funcionalmente no processo produtivo, sendo indiscutível a sua importância na produção; e (iii) os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina -**

são os gastos com investigações geológicas e geotécnicas do talude da aba sul da mina, a partir das quais é definido o perfil geológico, definição das características geomecânicas, dos materiais constituintes, bem como a estabilidade para diversas seções da mina, sendo essenciais à atividade produtiva. Ausente o resultado obtido através dos referidos estudos, o processo produtivo pode ter sua eficácia e algumas de suas características afetadas, além de se tornar extremamente

perigoso para o meio ambiente e para a segurança do local onde a atividade é desenvolvida. (grifou-se)

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

### **II – Do mérito:**

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as demais matérias.

#### **Conceito de insumos:**

Primeiramente, ressalta-se que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição, será realizada com base no que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, paradigma do Tema 779, cuja tese foi firmada nos seguintes termos: *“(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”*.

A Ministra Regina Helena Costa, em seu voto, esclarece 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”*, enquanto 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal”*.

Neste sentido, em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. Consta do referido Parecer que a decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR é vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Nesse contexto, a análise será feita considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, de forma a facilitar a análise casuística de cada item objeto de glosa pela autoridade fiscal que foram mantidas pela decisão da DRJ.

Passo à análise dos insumos.

**a) créditos apropriados sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado:**

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 e álcool etílico hidratado, aplicados no processo produtivo da recorrente.

Consta do Relatório Fiscal às fls. 24/26 e 144/150, que tais aquisições foram excluídos do cálculo dos créditos da contribuição ao PIS, em razão de estarem estavam sujeitas à incidência dessa exação à alíquota zero, conforme previsão do art. 42 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

**Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:**

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e **GLP**, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas; II - **álcool para fins carburantes**, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; III - **álcool para fins carburantes**, auferida pelos comerciantes varejistas. (grifou-se)

A decisão recorrida manteve a glosa sobre tais créditos, com base no argumento de que as respectivas aquisições estavam sujeitas à incidência monofásica, enquadrando-se, por conseguinte, na hipótese do inciso II do parágrafo 2º do art. 3º da Lei n. 10.637/02, que veda a tomada de créditos das contribuições sociais nos casos de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

O voto vencedor, assim se pronunciou sobre o tema:

1. Sem prejuízo do vasto saber jurídico do Conselheiro Gustavo Garcia, ousou dele divergir no tema **CRÉDITO DECORRENTE DE** aquisições de produtos sujeitos à **INCIDÊNCIA MONOFÁSICA**, a proibição de auferir crédito básico é pertinente **ao não pagamento** das contribuições (art. 3º § 2º inciso II da Lei 10.833/03). Suspensão, não incidência, alíquota zero, monofasia (salvo, isenção), ao legislador queda exatamente igual: inexistindo pagamento das contribuições não há direito ao crédito básico, como já se manifestou, por diversas vezes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, estendendo o raciocínio ao frete, inclusive:

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para apurar créditos relativos às despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nas revendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (derivados do petróleo) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições. (Acórdão 9303-009.444)

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. (Acórdão 9303-010.915)

REVENDA DE PRODUTO SUBMETIDO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (dispositivo válido também para a contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I (no caso, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Inteligência da Solução de Consulta Cosit nº 99.079/2017). (Acórdão 9303-007.767)

2. Em idêntico sentido o Tribunal da Cidadania em Precedentes Vinculantes julgados em 14 de abril de 2021:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REVENDA DE MERCADORIAS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ).

2. No regime monofásico, a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar.

3. Na técnica não cumulativa, por sua vez, a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifásica), sendo suportada por cada elo (contribuinte) da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior.

4. "Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias" (STF, RE 762892 AgR, Rel. Min.

Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2015, DJe-070).

5. **A regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico**, só sendo excepcionada quando expressamente prevista pelo legislador, não sendo a hipótese dos autos, nos termos do que estabeleceu o item 8 da Exposição de Motivos da MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que dispôs, de forma clara, que os contribuintes tributados em regime monofásico estariam excluídos da incidência não cumulativa do PIS/PASEP.

6. O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.

7. A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal, sendo certo que interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia. (EAREsp nº 1109354 / SP)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A questão de mérito cinge-se à possibilidade de obtenção de crédito no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, a partir da vigência do art. 17 da Lei 11.033/2004, pelos contribuintes atacadistas ou varejistas de produtos sujeitos à incidência monofásica daquelas contribuições.

**2. Era notório o dissídio entre as Turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ a respeito do tema. Entretanto, a contradição até então existente entre os órgãos fracionários foi superada. Na sessão do dia 14 de abril de 2021, a Primeira Seção do STJ concluiu o julgamento dos EAREsp 1.109.354/SP e dos EREsp 1.768.224/RS, em que prevaleceu a orientação da Segunda Turma do STJ de que a tributação do PIS e da COFINS no regime monofásico é incompatível com a manutenção do direito ao creditamento dessas contribuições.**

3. Em julgamento com ampla maioria, consolidou-se o entendimento de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico e de que, quando o legislador quis excetuar essa regra, fê-lo de modo expresso.

4. Ademais, de acordo com a disciplina do art. 150, § 6º, da CF/1988 e do art. 2º do Decreto-Lei 4.657/1942, prevaleceu, igualmente, o entendimento da Segunda Turma do STJ de que a norma do art. 17 da Lei 11.033/2004 é específica, e não derogou a Lei 10.637/2002 e a Lei 10.833/2003. (AgInt no REsp 1917761 / SE)

5. Agravo Interno não provido.

3. Por todo o exposto, votei pela negativa de provimento no tema créditos decorrentes de aquisição de produtos sujeitos à incidência monofásica, sendo a tese vencedora neste item. (grifos originais)

Em suas razões recursais argumenta a contribuinte que *“embora as aquisições do GLP e álcool etílico hidratado, 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, não havendo que se falar em aquisição “não sujeita ao pagamento” das contribuições da dicção do inciso II, do parágrafo 2º, dos art. 3º”*.

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 de GLP e álcool etílico hidratado.

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 de GLP e álcool etílico hidratado 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. 10.637/2002, 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. 8 da Lei n. 10.637/2002 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 6º: (...)

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 PIS/Pasep 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 10.637/2002, 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.

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 e o álcool para fins carburantes, 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 n.º 9.718/1998 e no art. 5º, inciso I, da Lei n.º 9.718/1998 (redação dada pela Lei nº 10.865/2004), com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 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 pela entrada de combustíveis e lubrificantes, porque tais produtos são sujeitos à contribuição, ainda que pelo regime monofásico.

Como ressaltado no voto vencido “*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. Confirma-se o trecho de sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. **CRÉDITOS. INSUMOS.** DEPRECIÇÃO. **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.

Confiram-se os seguintes trechos da decisão:

44. A “**incidência monofásica**” e a “substituição tributária” são técnicas distintas, ao contrário do que parece supor a consulente. 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 demais 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 crédito na aquisição de combustíveis empregados 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 e de álcool hidratado.

**b) *créditos apropriados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:***

A recorrente, traz a insurgência com relação à negativa do aproveitamento de crédito na forma de encargos de depreciação sobre: **(i)** aparelhos de ar-condicionado; **(ii)** motosserras; **(iii)** rádios de comunicação; e, **(iv)** software.

A decisão recorrida manteve as glosas dos itens acima, sob o fundamento de que “*não geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens, ainda que se trate de máquinas ou equipamentos, utilizados nas atividades administrativas da empresa*”.

Consta dos autos tratar-se de pessoa jurídica que tem por objeto social, dentre outras atividades, a indústria, o comércio, a importação e a exportação de minérios, produtos químicos, fertilizantes e produtos metalúrgicos, e a exploração e o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional (fls.216/245).

Consoante razões da recorrente:

- (i) **Aparelhos de ar-condicionado:** utilizados para controlar a temperatura das salas de comando e dos laboratórios, evitando o aquecimento dos equipamentos.
- (ii) **Motosserra:** serve para cortar eletrodos utilizados na unidade.
- (iii) **Rádio de comunicação:** utilizado para comunicação entre os diversos operadores do processo produtivo e a sala de comando, com trocas de

informações, orientações e determinações sobre os procedimentos a serem executados no processo industrial.

- (iv) **Software:** essencial para o controle das atividades dos equipamentos, além de organizar funcionalmente o processo produtivo. O software contém ferramentas e programas indispensáveis ao processo de produção da recorrente como um todo, possibilitando a comunicação e a organização de dados trocados e obtidos durante o processo produtivo. Isto é, o software viabiliza o funcionamento dos equipamentos e máquinas da produção, permitindo o regular desenvolvimento do processo produtivo.

Diante das explicações trazidas pela recorrente e pautada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, aferindo estes créditos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, temos que tais bens são essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Nesse sentido, manifestou-se esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos acórdãos n.º 9303-011.307 e 9303-010.914, em processo de interesse da própria recorrente, cujas ementas seguem abaixo transcritas, respectivamente:

Processo nº 10650.901213/2010-30

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-011.307 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 17 de março de 2021

Recorrentes FAZENDA NACIONAL COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO EM PARTE. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS.

Não deve ter seguimento o recurso especial com relação à matéria decidida pelo acórdão recorrido com base em mais de um fundamento autônomo, e o apelo ataca apenas um deles, quando o outro é suficiente para manutenção da decisão combatida. Portanto, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ter prosseguimento parcial, tão somente com relação à alegação de nulidade do acórdão de embargos de declaração.

PIS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada

pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nesse sentido, deve ser reconhecido o direito ao crédito dos itens que se caracterizam em insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo do Contribuinte: **(i) os encargos de depreciação dos rádios de comunicação - os rádios são utilizados para a comunicação entre os diversos operadores do processo produtivo e a sala de comando;** **(ii) os encargos de depreciação de software - o software controla a atividade dos equipamentos e os organiza funcionalmente no processo produtivo, sendo indiscutível a sua importância na produção;** e **(iii) os encargos decorrentes de estudos relacionados à mina - são os gastos com investigações geológicas e geotécnicas do talude da aba sul da mina, a partir das quais é definido o perfil geológico, definição das características geomecânicas, dos materiais constituintes, bem como a estabilidade para diversas seções da mina, sendo essenciais à atividade produtiva. Ausente o resultado obtido através dos referidos estudos, o processo produtivo pode ter sua eficácia e algumas de suas características afetadas, além de se tornar extremamente perigoso para o meio ambiente e para a segurança do local onde a atividade é desenvolvida.**

Processo nº 13646.000259/2005-20

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9303-010.914 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 15 de outubro de 2020

Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas,

definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Assim a Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre encargos de depreciação de aparelhos de ar-condicionado, serviços de instalação de ar-condicionado, tanques de líquidos e motosserras.

PIS. 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 10.637/2002. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (grifou-se)

Portanto, dou provimento ao Recurso Especial também nesse ponto.

### **III – Do dispositivo:**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela contribuinte, para no mérito dar provimento, para reconhecer o direito ao crédito sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado, bem como, os encargos de depreciação sobre: (i) aparelhos de ar-condicionado; (ii) motosserras; (iii) rádios de comunicação; e, (iv) software, por serem essenciais a atividade da recorrente.

*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 PIS não cumulativo sobre as despesas com GLP e álcool etílico sujeitos à incidência monofásica.

Entendo que não há direito ao creditamento de PIS sobre os custos do gás GLP e do álcool etílico, enquadrando-se na hipótese do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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 10.637, de 2002.

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**

Diante disso, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes a motosserra e a rádio de comunicação.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**