



Processo nº 13646.000259/2005-20
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.914 – CSRF / 3^a 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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, dar provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento; (ii) quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre: encargos de depreciação de aparelhos de ar condicionado e de serviços de instalação de ar condicionado, por maioria de votos,

acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento; e (iii) quanto aos tanques de líquidos e motosserras, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao item (i), o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão n.º 3301-003.211, de 21 de fevereiro de 2017, fls. 792 a 8161, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS - 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 nos §§ 2º das Leis 10.833, de 2003, para a Cofins e 10.637, de 2002, para o PIS/Pasep. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda.

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DO PIS/Pasep.

A cessão de direitos de ICMS não compõe a base de cálculo para a contribuição.

Recurso Voluntário parcialmente provido

Intimada desse acórdão, a Contribuinte interpôs Embargos de Declaração, que foram monocraticamente rejeitados pelo Presidente da 1^a TO da 3^a Câmara, nos termos do Despacho nº 3301-S/Nº - 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária, fls. 865 a 872, porquanto os vícios alegados foram considerados manifestamente improcedentes

Intimada a Contribuinte interpôs Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial, quanto :

1-ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado

2-ao 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

Inicialmente o Recurso Especial ao Contribuinte foi admitido parcialmente, somente com relação ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado, conforme despacho de fls. 1099 a 1110.

A Contribuinte apresentou Agravo contra o despacho que negou seguimento a segunda matéria.

O Agravo foi acolhido somente para dar seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria "créditos apropriados sobre encargos de depreciação sobre aparelhos de ar condicionado, serviços de instalação de ar condicionado, tanques de líquidos e motosserras". E

foi rejeitado com relação à matéria "créditos apropriados sobre encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado". (fls. 1183 a 1190)

A Fazenda Nacional foi intimada e presentou Contrarrazões de fls. 1197 a 1206, requerendo o não provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.1099 a 1110 e despacho de agravo.

Do Mérito

A Contribuinte suscita divergência jurisprudencial, quanto :

1-ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado

2-ao 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

DO CONCEITO DE INSUMO

Antes de analisar os itens, temos tratar do conceito de insumo.

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

"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 SEGUINTES 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.”

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.**

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte"**:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “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”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

43. *O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, 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.

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a

impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem que 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa.

O Acordão negou provimento ao recurso voluntário, quanto aos seguintes itens:

1-ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado

Neste ponto concordo com o Voto Vencido do Ilustre Relator Valcir Gassen, abaixo transscrito:

Em relação ao entendimento diverso entre o Contribuinte e o Fisco, cabe observar que em relação a contribuição ao PIS a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, assim prescreve:

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:

(...)

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; (grifouse).

Já o disposto no mesmo artigo assim prevê em seguida:

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.(grifouse).

Não há no caso em exame contradição entre os dispositivos legais aplicados ao caso, visto que o Art. 3º, § 2º, é preciso no sentido de que não dar-se-á crédito a aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), desde que não sujeitos ao pagamento da contribuição, não alcançados pela contribuição. Os insumos GLP e álcool hidratado estão sujeitos à alíquota 0 (zero), mas, salienta-se, foram em fases anteriores sujeitos ao pagamento da contribuição.

Portanto, neste caso, pelo fato de suportar tributo a montante os bens objeto da análise, pela incidência antecipada, e, também pelo fato de que os combustíveis são essenciais no processo produtivo realizado pelo Contribuinte, voto no sentido

de dar provimento ao Recurso Voluntário afastando a glosa dos créditos referentes as aquisições de GLP e álcool hidratado.

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 (veiculo). 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.

Do Dispositivo

Diante do exposto dou provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado. Nessa parte, fui designado para fazer o voto vencedor. Discordei também da possibilidade de se apurar créditos sobre encargos de depreciação de aparelhos de ar condicionado, serviços de instalação de ar condicionado, porém nesse item fui vencido e deixo de manifestar as razões de minha discordância.

Quanto ao ponto, direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado, minha discordância não tem nenhuma ligação com o conceito de insumos. Entendo que não há previsão legal para o creditamento em questão, pois referidos itens são tributados pelo regime monofásico de apuração das contribuições sociais, PIS e Cofins.

Observo que o recorrente não acresceu razões de defesa em seu recurso especial, limitando-se a demonstrar a existência da divergência de entendimento entre as turmas do CARF. Nesse sentido, adoto como razões de decidir o voto vencedor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre relator José Henrique Mauri, abaixo transcrito.

(...)

Conforme relatado, a fiscalização excluiu do cálculo do crédito das contribuições os custos do gás GLP e do álcool etílico sob o argumento de que "*as respectivas aquisições estavam sujeitas à alíquota zero, enquadrando-se na hipótese do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, no caso da Cofins, e do inciso II, §2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, no caso do PIS/Pasep*".

Em sua defesa aduz a requerente que as aquisições do GLP e do álcool etílico hidratado estão sujeitas à alíquota zero da contribuição em exame, contudo esses produtos sofreram incidência antecipada da exação em foco, quando da venda realizada por seus produtores e distribuidores.

Eis o que dispõe a Lei nº 10.833, de 2003 e, em igual inciso, a 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."

[...]

A leitura dos dispositivos acima revela que o legislador, ao permitir a apuração de créditos, expressamente excluiu o aproveitamento de créditos sobre valores de aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

A meu ver, a concentração da tributação no produtor (incidência monofásica) não descaracteriza a "alíquota 0 (zero)" para fins de enquadramento na vedação prevista nos §§ 2º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002.

Ademais, Pela sistemática da tributação de incidência monofásica, o tributo recolhido pelo produtor não significa antecipação do que seria devido nas etapas subsequentes, diferentemente do sistema de substituição tributária. Assim, a incidência das mencionadas contribuições sobre os produtores, bem como os pagamentos por eles realizados são considerados definitivos.

Nessa mesma esteira caminha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao consolidar entendimento segundo o qual a incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

No julgamento do REsp 1.140.723/RS, 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*".

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - PIS - COFINS - INCIDÊNCIA MONOFÁSICA - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE [...].

1. [...]

2. A Constituição Federal remeteu à lei a disciplina da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS, nos termos do art. 195, § 12 da CF/88.

3. A incidência monofásica, em princípio, é incompatível com a técnica do creditamento, cuja razão é evitar a incidência em cascata do tributo ou a cumulatividade tributária.

[...]

6. Recurso especial não provido. (REsp 1.140.723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22.09.2010)

Assim, 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 nos §§ 2º das Leis 10.833, de 2003, para a Cofins e 10.637, de 2002, para o PIS/Pasep, bem assim porque a incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

Portanto correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

(...)

Cumpre ainda ressaltar que o acórdão paradigmático indicado pelo contribuinte, 3201-003.570, foi decidido de maneira favorável a ele, tendo o ilustre relator, após declarar que tinha entendimento contrário à possibilidade do crédito, renderia-se à jurisprudência da própria turma e também da 3ª Turma da CSRF nos acórdãos 9303-005.908 e 9303-005.623. De fato, referidos acórdãos, concederam direito ao crédito sobre combustíveis, porém com fundamento diverso, eis que a discussão levada ao colegiado, era relativa ao conceito de insumos. Nada se falou do direito ao crédito relativo ao regime de apuração monofásica. É possível que tenha havido equívoco em referidas decisões, mas de fato elas não servem de fundamento para a presente discussão.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte em relação a essa matéria.

(documento assinado digitalmente)
Andrade Márcio Canuto Natal