



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13977.000304/2004-13
ACÓRDÃO	9303-017.111 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BUTZKE IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO A SÚMULA CARF 235. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, §12, ALÍNEA “C” DO RICARF/2023.

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA.

Para conhecimento do Recurso Especial, é necessária a comprovação da divergência jurisprudencial, com a apresentação de acórdãos paradigma que tenham enfrentado a mesma matéria do recorrido e aplicado a ela critérios jurídicos diversos. Não se conhece do recurso especial sobre matéria que não foi objeto de apreciação pela instância anterior por ausência de prequestionamento da matéria, bem como, quando os entendimentos dos acórdãos paradigmas e recorrido são convergentes para a mesma situação fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Freitas Costa, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (substituto integral), Denise Madalena Green, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisario, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Rosaldo Trevisan, substituído pelo conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3002-000.755**, de **12/06/2019** (fls.1.753/1.766), integrado pelo **Acórdão nº 3002-001.691**, de 20/01/2021 (fls.1.784/1.791), proferidos pela 2ª Turma Extraordinária desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, assim ementados:

Acórdão nº 3002-000.755:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

COFINS NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

Recurso Voluntário Negado.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em **negar provimento ao Recurso Voluntário**, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões que lhe deu provimento parcial para reverter as glosas referentes à demanda contratada.

Acórdão nº 3002-001.691:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES.

Obscura e omissão a decisão embargada, faz-se necessário o seu esclarecimento, inclusive, para incluir manifestação sobre direito material não enfrentado.

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RESSARCIMENTO. FRETE. POSSIBILIDADE.

É passível de ressarcimento as despesas incorridas com frete nas aquisições de insumos e quando suportados pelas contribuinte nas operações de venda, à luz do conceito firmado pelo Colendo STJ no Resp nº 1.221.170/PR e Solução Cosit. nº 05/18.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher parcialmente os embargos declaratórios, com efeitos infringentes, para sanar a obscuridade perpetrada no acórdão embargado em relação à aplicação do conceito de insumos ao frete e, de conseguinte, **reverter às glosas do frete suportado pela embargante na aquisição de insumos, bem como nas operações de venda/revenda**. Vencido o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves (relator), que rejeitou os embargos de declaração. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Breve síntese dos fatos

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de Créditos da Cofins relativo ao 3º Trimestre de 2004, no valor de R\$ 212.631,60, nos termos descritos pelo Relatório de Auditoria Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau (fls. 1.537/1.579). O Despacho Decisório (fls.1.581), com fundamento no aludido Relatório, reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado no valor de R\$ 202.434,13.

Foram efetuadas as seguintes glosas de créditos:

1. Glosas de bens utilizados como insumos:
 - 1.1 Glosa de Fretes
 - 1.2 Fretes computados em operações de saída ou de entrada para reparo
 - 1.3 Fretes computados em operações de saída ou de entrada de amostra grátis
 - 1.4 Fretes computados em operações de saída ou de entrada de brindes
 - 1.5 Fretes computados em operações de devoluções de vendas
 - 1.5 Fretes computados em aquisições não consideradas insumos
 - 1.6 Fretes computados em operações de saída ou de entrada para demonstração
 - 1.7 Fretes computados em operações de saída ou de entrada de mercadorias para exposição
 - 1.8 Fretes computados em operações envolvendo ativo imobilizado
 - 1.9 Glosa correspondente à diferença entre o LRE e a memória de cálculo
2. Glosas de despesas de energia elétrica
3. Glosas de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos
4. Glosas relativas aos encargos de depreciação
5. Glosa de crédito presumido relativo ao estoque de abertura

Tendo o contribuinte apresentado Manifestação de Inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou improcedente a defesa inicial apresentada, nos termos do **Acórdão nº 07-20.623** – 4ª Turma da DRJ/FNS (fls.1.650/1.660).

Interposto Recurso Voluntário, julgado pela 2ª Turma Extraordinária desta Terceira Seção de Julgamento, por meio do **Acórdão nº 3002-000.755** (fls.1.753/1.766), que por maioria de votos negou provimento ao recurso.

Foram opostos Embargos de Declaração pelo contribuinte, admitidos parcialmente, para sanar a omissão quanto à aplicação do conceito de insumos aos fretes, nos termos do Despacho da 3ª Seção de Julgamento/2ª Turma Extraordinária (fls.1.779/1.782).

Por meio do **Acórdão nº 3002-001.691**, a 2ª Turma Extraordinária da 3ª Seção do CARF (1.793/1.802), acolheu parcialmente os Embargos Declaratórios, com efeitos infringentes,

para sanar a obscuridade perpetrada no acórdão embargado em relação à aplicação do conceito de insumos ao frete e, de conseguinte, reverter as glosas do frete suportado pela embargante na aquisição de insumos, bem como nas operações de venda/revenda. Conforme trecho do Voto, abaixo transcrito:

(...)

Não obstante a obscuridade perpetrada no decisum, a meu ver, em suas razões de decidir o i. relator acena a possibilidade de ressarcimento em favor da embargante de crédito de Pis/Cofins não cumulativo oriundo de frete nas operações de venda. Tal concepção, inclusive, vai ao encontro com decisões por ele acompanhadas, cito como exemplos os acórdãos nºs 3002-001.156, 3002-000.946, 3402-007.928 e 3002-001.222.

Sendo assim, havendo manifestação da Turma sobre o “frete”, ainda no acórdão embargado, especialmente do i. relator e sanada a obscuridade incorrida, necessária a retificação do acórdão para reverter às glosas de frete oriundo de operações de venda, como ainda, na aquisição de matéria prima, visto que serviço essencial, de acordo com o conceito sedimentado no Resp nº 1.221.170/PR.

(...)

4. Conclusão.

Ao todo o exposto, acolho parcialmente os embargos declaratórios, com efeitos infringentes, para sanar a obscuridade em relação à aplicação do conceito de insumos ao frete e, de conseguinte, **reverter às glosas do frete suportado pela embargante na aquisição de insumos, bem como nas operações de venda.**

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificado em 10/06/2021 (fl.1.809), o contribuinte interpôs Recurso Especial em 25/06/2021 (fls.1.814/1.841), o qual suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto ao direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre:

1. Combustíveis utilizados na atividade produtiva. Para tanto indica como paradigma os Acórdãos 3401-001.155 e 9303-009.751.
2. **Pagamentos da COSIP embutida na fatura de energia elétrica.** Para tanto indica como paradigma os **Acórdãos 3401-001.155 e 9303-009.751.**
3. **Encargos de depreciação** a título de insumo de sua atividade produtiva. Para tanto indica como paradigma os **Acórdãos 3201-005.015 e 9303-011.388.**

Em exame de admissibilidade do referido Recurso Especial, datado de 01/09/2021 (fls.1.902/1.908), o presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, **NEGOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, pelos seguintes motivos: (a) o recurso não invocou dispositivo de lei tributária que teria sido objeto de interpretação controvertida; e (b)

ausência de prequestionamento a respeito do direito ao creditamento sobre os encargos de depreciação a título de insumo.

Em relação à divergência quanto ao “**direito ao creditamento sobre os encargos de depreciação a título de insumo**”, consta do Despacho de Admissibilidade, que por força do disposto no art. 71, §2º, inciso V, do RICARF, o despacho é definitivo, não mais cabendo a interposição de qualquer outro recurso na esfera administrativa. Em relação às demais divergências jurisprudenciais, contra este despacho cabe o recurso previsto no art. 71, do Anexo II, do RICARF.

Quanto à matéria “**3. Encargos de depreciação a título de insumo de sua atividade produtiva**”, a negativa de seguimento se deu sob os seguintes termos, abaixo reproduzidos:

Despacho de Admissibilidade

No julgamento do Recurso Voluntário, não houve manifestação a respeito do direito ao creditamento sobre os encargos de depreciação a título de insumo. Os aclaratórios, a seu turno, foram admitidos para “sanar a omissão quanto à aplicação do conceito de insumos aos fretes e estoque de abertura de material de consumo.” Tal matéria também não foi apreciada no Acórdão nº 3002-001.693.

Trata-se, com efeito, de matéria não prequestionada.

O prequestionamento é um requisito de admissibilidade específico dos recursos do gênero extraordinário, que se destinam à tutela do direito objetivo, ou seja, a uniformização do entendimento, em território brasileiro, de como devem ser aplicadas as normas federais infra constitucionais. Tal pressuposto exige que a violação legal apontada conste na decisão recorrida, caso contrário o órgão *ad quem* não terá como verificar a correta aplicação à causa. O **prequestionamento deve ser expresso**, de molde a exigir que a decisão impugnada verse a respeito da questão infraconstitucional controvertida de modo inequívoco ou, ao menos, fazer referência ao dispositivo que regula a matéria impugnada na análise do recurso. É nesse sentido a lição do Min. Marco Aurélio, *in verbis* (sublinhei):

Diz-se prequestionada determinada matéria quando o órgão julgador haja adotado entendimento explícito a respeito, incumbindo à parte sequiosa de ver a controvérsia guindada à sede extraordinária instá-lo a fazê-lo. (Ag. 143242-0-SP, STF, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU. 3.8.1.993, p. 14.445, sublinhei)

A propósito, remeto a recorrente ao julgado pelo Acórdão CSRF/01-05.720 no recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 105-14.037:

RECURSO DE DIVERGÊNCIA. O reconhecimento do dissídio jurisprudencial requer que uma norma jurídica incidente sobre fatos semelhantes seja interpretada de forma diversa da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos

Fiscais, a reclamar a uniformização da jurisprudência pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. A falta de apreciação de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o acórdão autoriza a interposição de embargos de declaração, não podendo o recurso de divergência ser acolhido como embargos, se interposto fora do prazo de 5 (cinco) dias previsto no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

O fato de a matéria da Divergência 3 não ter sido abordada pela decisão recorrida inviabiliza a sua discussão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que não representa uma Terceira Instância de Julgamento, mas sim uma Instância Especial, cuja atribuição é a uniformização da jurisprudência do CARF. Com efeito, não há que se falar em "reexame" pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, se a matéria sequer foi examinada no acórdão recorrido.

Cabe registrar, por fim, que o efeito devolutivo profundo não tem aplicação em sede de juízo especial, haja vista a competência exclusiva de harmonização da divergência da CSRF.

A falta de prequestionamento é motivo adicional para a negativa de seguimento ao apelo. (grifos originais)

Em 28/09/2021, o contribuinte apresentou **AGRAVO** (fls.1.915/1.923), **ACOLHIDO PARCIALMENTE** em 03/01/2022 (fls.1.926/1.933), para determinar o retorno dos autos à 3ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do Recurso Especial acerca do direito ao aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas sobre: 1. combustíveis utilizados na atividade produtiva; 2. pagamentos da COSIP embutida na fatura de energia elétrica” e (3) encargos de depreciação possuïrem a natureza de insumos para efeito de creditamento de PIS e Cofins.

No exame do Agravo, compreendeu-se existente prequestionamento, sob os seguintes termos:

E a leitura do inteiro teor do despacho que examinou a admissibilidade dos embargos impõe que se concorde com a afirmação posta no agravo.

Com efeito, na sequência do que já fora transcrito no agravo, nele constou:

Destaca-se, inicialmente, que a glosa de insumos em razão da divergência jurídica quanto ao seu conceito restringiu-se à glosa de fretes diversos e de estoque de abertura de materiais de consumo, conforme Relatório de Auditoria Fiscal (e-fls. 1288/1302 e 1314/1320).

As glosas de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos e encargos de depreciação ocorreram por fundamentos estranhos ao conceito de insumo, tendo o acórdão deixado evidente que o conceito de insumo se aplica à hipótese de creditamento do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que as demais hipóteses são passíveis de creditamento de forma autônoma, mas não sob o conceito de insumos. Então, não há omissão, nem obscuridade quanto a estas glosas,

já que para elas não se aplica o conceito de insumos e portanto, não se aplicam os parâmetros do RESP 1.221.170/PR.

Parece-me haver aí um reconhecimento explícito por parte do Presidente do colegiado de que a matéria “direito ao crédito sobre depreciação a título de insumo” foi sim apreciada pelo colegiado, embora de forma sucinta, dado que a glosa a ela atinente nada teve a ver com tal conceito de insumo, apenas para ratificar que despesa de depreciação não pode ser enquadrada como insumo pelos mesmos motivos esgrimidos acerca dos itens que efetivamente foram glosados a esse título.

Em relação ao dispositivo de lei tributária que teria sido objeto de interpretação controvertida, consta o que segue:

É que o recurso especial realmente afirma que toda a discussão pretendida teria a ver com o conceito de insumo e transcreve trechos dos respectivos paradigmas nos quais se menciona explicitamente o dispositivo legal que o autorizaria, confrontando-o ao que decidiu o colegiado recorrido.

O fato é que o recorrente deixa claro que pretende rediscutir o conceito de insumos na forma – segundo ele – definida nos incisos II e III do art. 3º da Lei 10.833, e isso basta ao cumprimento do requisito regimental, à luz da interpretação exposta no Manual.

Destarte, o requisito posto no despacho – de que a dedução de qual seja o arcabouço jurídico aplicável à questão sob disputa deva ser feita a partir do que consta no recurso e não nos paradigmas citados – está atendida, a menos que com isso se pretenda impedir a transcrição do trecho do paradigma que dele tratou, o que parece de todo desarrazoado.

Em 03/01/2022, foi proferido novo despacho pelo Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF (fls. 1.935/1.939), dando **SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, quanto às matérias “**2. pagamentos da COSIP embutida na fatura de energia elétrica**” e “**3. possibilidade de encargos de depreciação possuírem a natureza de insumos para efeito de creditamento de PIS e Cofins**”. Determinou ainda o aludido despacho o encaminhamento à unidade local da RFB para cientificar o sujeito passivo do despacho em questão, facultando-lhe prazo para interposição de Agravo quanto à matéria “gastos com combustíveis utilizados na atividade produtiva”.

Irresignado, em 07/02/2022 o contribuinte apresentou novo **AGRAVO** (fls.1.946/1.952), que foi **REJEITADO** pelo Presidente da CSRF (fls.1.955/1.958), prevalecendo o seguimento parcial ao Recurso Especial expresso pelo residente da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls.1.982/1.990), o que requer que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, nada tratando quanto ao conhecimento do recurso.

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

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Especial do contribuinte:

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, exarado pelo Presidente da Terceira Câmara da Terceira Seção do CSRF. No entanto, quanto aos demais pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, apesar de não ter sido contestado pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o caso cabe análise mais detida em relação à efetiva configuração de divergência e à admissibilidade dos paradigmas colacionados.

Primeiramente, oportuno ressaltar, que conforme consta do Manual de Admissibilidade de Recurso Especial: *“O Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF”*.

A instrumentalização do Recurso Especial há de ser rigorosamente efetuada nos termos em que a lei processual dispõe, sob pena de não ser admitido no juízo de prelibação. Dentro os requisitos estabelecidos pelo art.118 do RICARF/2023 (Portaria MF nº 1634, de 21/12/2023, Anexo II), destaca-se: (i) demonstração da legislação interpretada divergentemente (§ 1º); (ii) demonstração do prequestionamento das matérias (§ 5º); (iii) formação do instrumento recursal, mediante juntada do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma, ou por qualquer das outras formas admitidas (§§ 6º, 9º, 10 e 11); e, (iv) demonstração analítica da divergência, com indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divergem de pontos específicos no acórdão recorrido (§ 8º).

É com base nesses pressupostos que se passa a analisar a admissibilidade dos Recursos Especiais proposto pelas recorrentes.

Quanto à primeira divergência apontada, em relação a **possibilidade de crédito sobre os pagamentos da COSIP embutida na fatura de energia elétrica**, com base no inciso III do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sobre o tema, recentemente, ou seja, após a emissão

do Despacho de Admissibilidade (03 de janeiro de 2022 – fl.1.076), foi editada a Súmula CARF nº 224, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025, cuja vigência se deu a partir da data da publicação no Diário Oficial da União, em 01/09/2025, dispondo que: *“Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada”*.

Feitos esses esclarecimentos, oportuno ressaltar, que o RICARF/2023 (aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023), em seu art. 118, inciso III, § 12, alínea “c”, dispõe que *“não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar (...) Súmula do CARF”* e este seria justamente o caso dos paradigmas indicados pela recorrente (Acórdão nº 3401-01.155), os quais decidiram por considerar válido o aproveitamento de crédito sobre os pagamentos efetuados a título da “Cosip”.

Em virtude da previsão contida na alínea “c”, do § 12, inciso III, do RICARF/2023, impõe-se o não conhecimento do Recurso Especial nesse ponto.

Em relação a segunda matéria em que foi dado seguimento, quanto à **possibilidade de encargos de depreciação possuírem a natureza de insumos para efeito de creditamento de PIS e Cofins**, defende a contribuinte que os encargos de depreciação sobre **veículos** e **softwares** se tratam de insumos e por serem necessárias e essenciais, seu crédito deve ser considerado legítimo. Para tanto, indicou os paradigmas nº 3201-005.015 para os encargos relativos a veículos e 9303-011.308, para os encargos de depreciação de softwares.

Na demonstração da divergência jurisprudencial, o contribuinte descreve a “questão” nos seguintes termos:

11. Sob outro ponto, a empresa argumenta também que **encargos de depreciação** devem ser considerados como créditos. **O argumento para tanto é o de que se tratam de insumos**, ou seja, que são despesas necessárias, essenciais e, portanto, devem ser consideradas como crédito legítimo.

12. Dentre tais encargos, destacam-se aqueles relativos a **veículos e softwares** (fls. 715/752):

ITEM	CONTA	ENCARGO DE DEPRECIÇÃO (R\$)	
		FEVEREIRO	MARÇO
Veículos	827	4.156,40	506,40
Construções e instalações (reavaliação)	5843	5.076,33	5.076,33
Máquinas e equipamentos (reavaliação)	6181	5.273,98	5.273,98
Softwares	6203	633,71	749,23

13. De sua parte, o v. acórdão recorrido afastou de forma ampla o direito pretendido, por entender que *“esse direito [ao creditamento] encontra limites estabelecidos na própria legislação que estabelece a não cumulatividade e, em relação ao conceito de insumo, nos critérios elaborados pela jurisprudência pátria”*.

14. Opostos embargos de declaração a fim de sanear o julgado e pretender a “análise do direito ao crédito de PIS/COFINS à luz dos parâmetros estabelecidos pelo e. STJ nos autos do REsp n. 1.221.170-PR, vez que a divergência implica uma análise jurídica quanto ao conceito de insumo, conforme argumento declinado no item “33” do recurso voluntário”, entendeu-se que a omissão residiria apenas com (...)

17. Neste sentido, relembra-se que o **v. acórdão recorrido entendeu que não poderia haver o aproveitamento dos créditos advindos dos encargos de depreciação (em geral) no qual se incluem os seus veículos e softwares**, enquanto que os v. Acórdãos **paradigmas pontuaram expressamente** que tanto os encargos de depreciação relativos a veículos que são utilizados na atividade da empresa, quanto aqueles associados aos softwares que se relacionam ao controle das atividades são essenciais e, portanto, garantem o direito ao crédito.

18. Com efeito, é muito claro que no caso acima foi alcançada conclusão jurídica totalmente diversa daquela encampada nos presentes autos pelo v. acórdão recorrido, o que configura divergência.

A princípio, conforme relatado, no primeiro exame de admissibilidade realizado sobre o tema, foi negado seguimento a matéria, por falta de prequestionamento, pelo fato de não ter sido abordada pela decisão recorrida, o que em tese, inviabilizaria sua discussão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Após a interposição de AGRAVO, sobreveio novo exame de admissibilidade complementar, proferido pelo Despacho de fls. 1.076/1.080, o qual foi dado seguimento a matéria, nos termos abaixo transcritos:

Encargos de depreciação a título de insumo de sua atividade produtiva

A recorrente alegou que os encargos de depreciação sobre veículos e softwares se tratam de insumos e por serem essenciais, seu crédito deve ser considerado legítimo. Para tanto, indicou os paradigmas nº 3201-005.015 para os encargos relativos a veículos e 9303-011.308, para os encargos de depreciação de softwares.

O despacho em agravo admitiu o prequestionamento acerca da possibilidade de encargos de depreciação serem enquadrados como insumos, considerando que o acórdão recorrido se posicionara no sentido de que encargos de depreciação possuem inciso próprio de creditamento e, portanto, não se enquadrariam como insumos. **A conclusão pode ser extraída do seguinte excerto da decisão recorrida:**

“A partir da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, embora todos os incisos tratem das possibilidade de apropriação de créditos, eles podem ser divididos em duas espécies diferentes: os basilares, aqueles que determinam quais as hipóteses fundamentais para a geração de crédito (bens para revenda e insumos na prestação de serviços ou na produção) e

os extravagantes, aqueles que explicitam hipóteses que, a princípio, não podem ser enquadradas na definição de insumo, logo, por isso, não dariam direito ao creditamento ou, ao menos, teriam uma aplicação mais restrita.

Assim, por exemplo, os custos, encargos e despesas nas operações de venda não podem ser caracterizados como insumos, pois, por óbvio, ocorrem após a produção do bem.

Com efeito, por mais essenciais que sejam à atividade empresarial, não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização. Contudo, nesse caso, por vontade do legislador, a armazenagem e o frete nas operações de venda dão direito a crédito.

Dessa forma, entendo que a legislação que instituiu a sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS elencou um rol taxativo, contudo, não de bens e serviços considerados como insumo, mas, justamente, daquilo que, mesmo não sendo insumo, faz jus ao creditamento.

[...]

A partir dos fundamentos assentados anteriormente, podemos resumir os requisitos necessários para que um gasto seja passível de geração de crédito da seguinte forma:

- a) geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos;
- b) são considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração;
- c) para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.”

Por sua vez, o **paradigma nº 3201-005.015** caminhou no mesmo sentido do acórdão recorrido, ou seja, que os encargos de depreciação não geram créditos como insumos, mas mediante incisos VI e VII do artigo 3º e inciso III do §1º do mesmo artigo 3º, conforme transcrito abaixo:

“Dessa forma revertem-se as glosas de créditos com despesas nos itens a seguir relacionados, atendidos aos demais requisitos da legislação das Contribuições não cumulativas, em especial dos §§ 2º e 3º do art. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, com a observação adicional de que, em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios são incorporados ao Ativo Imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor do encargo de depreciação (e não de despesas na aquisição), conforme as regras contábeis, e art. 3º, inciso VII do caput, e inciso III o §1º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

[...]

As despesas efetuadas com serviços relacionados à manutenção e construções de estradas, edificações e instalações prediais são custos necessários e inerentes ao exercício da atividade do Contribuinte, mas que de acordo com a legislação não permitem o aproveitamento do crédito decorrente destas despesas, mas sim relativas aos encargos com a depreciação do ativo imobilizado, quando comprovados e na forma prevista na legislação.

Dessa forma, não há como a empresa creditar-se diretamente da contribuição incidente sobre tais gastos, devendo ser observada a legislação vigente quanto às regras atinentes à depreciação.”

Já o paradigma 9303-011.308 trouxe a seguinte ementa:

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.”

Assim, comprovada a divergência relativa à possibilidade de encargos de depreciação possuírem a natureza de insumos para efeito de creditamento de PIS e Cofins.

Salienta-se, entretanto, que o acórdão recorrido não se pronunciou sobre as despesas de depreciação de veículos ou softwares, uma vez que, no recurso voluntário, a recorrente se limitou a aduzir que os encargos de depreciação dão direito a crédito sobre a natureza de insumos, conforme excerto abaixo:

“B — As glosas de fretes, despesas financeiras de empréstimos e financiamentos, encargos de depreciação e materiais de uso e consumo o são improcedentes 32. Como conseqüência do exposto até o presente momento, não se fazem necessárias maiores considerações para se verificar a impossibilidade de prevalecerem as glosas relativas a (a) fretes; (b) despesas financeiras de empréstimos e financiamentos; (c) energia elétrica; (d) encargos de depreciação; e (e) materiais de uso e consumo.

33. Ao contrário do que assentou o v. acórdão de fls., não há de se falar na ausência de provas quanto a tais créditos, pois a aquisição desses insumos se encontra adequadamente demonstrada nos autos. A bem da verdade, a **divergência da contribuinte existente é jurídica, em torno do conceito de insumo, não havendo nenhuma dúvida no campo probatório**”.

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial, interposto pelo sujeito passivo, quanto às matérias “pagamentos da COSIP embutida na fatura de energia elétrica” e “**possibilidade de encargos de depreciação possuírem a natureza de insumos para efeito de creditamento de PIS e Cofins**”. (grifou-se)

Entretanto, entendo que este não seria a melhor interpretação das decisões.

Com bem exaltado pelo despacho complementar, “o acórdão recorrido não se pronunciou sobre as despesas de depreciação de **veículos** ou **softwares**, uma vez que, no recurso voluntário, a recorrente se limitou a aduzir que os encargos de depreciação dão direito a crédito sobre a natureza de insumos”. No entanto, entendeu que “restaria comprovada a divergência somente quanto “à possibilidade de encargos de depreciação possuírem a natureza de insumos para efeito de creditamento de PIS e Cofins”, tendo em vista que “o despacho em agravo admitiu o prequestionamento acerca da possibilidade de encargos de depreciação serem enquadrados como insumos, considerando que o acórdão recorrido se posicionara no sentido de que encargos de

depreciação possuem inciso próprio de creditamento e, portanto, não se enquadrariam como insumos”. Dito isto, foi admitida a matéria apenas em **relação ao aspecto jurídico, em torno do conceito de insumo**.

Nesse ponto, oportuno ressaltar, ainda que admitíssemos, que a matéria tenha sido prequestionada, conforme esclarecido pelo próprio Despacho de Admissibilidade Complementar “o **paradigma nº 3201-005.015** caminhou no mesmo sentido do acórdão recorrido, ou seja, que os encargos de depreciação não geram créditos como insumos, mas mediante incisos VI e VII do artigo 3º e inciso III do §1º do mesmo artigo 3º”. De forma que o paradigma não apresenta tese antagônica, mas convergente com o recorrido. Naquela oportunidade, o Colegiado decidiu que “em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios são incorporados ao Ativo Imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor do encargo de depreciação (e não de despesas na aquisição), conforme as regras contábeis, e art. 3º, inciso VII do caput, e inciso III o §1º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002”, quando “atendidos aos demais requisitos da legislação das Contribuições não cumulativas, em especial dos §§ 2º e 3º do art. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003”.

Por outro lado, a decisão citada (Acórdão nº 3201-005.015), também esclarece que “itens de manutenção não relacionados a veículos, máquinas e equipamentos **das etapas de produção e fabricação**, por ausência de previsão legal e/ou **não essenciais ou relevantes à produção/fabricação**, não admitem o crédito de seus dispêndios”, de forma que foram revertidas apenas os custos com manutenção de veículos utilizados nas atividades de produção e industrialização, indo de encontro com a decisão recorrida que manteve a glosa visto que tais dispêndios “**não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização**”.

Peço vênia, para novamente transcrever o trecho da ementa e do voto, que tratam sobre o tema:

VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. 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 veículos, máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e 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 dos bens imobilizados utilizados em atividades de plantio, reflorestamento, corte e industrialização de produtos derivados de madeira.

(...)

Voto

(...)

A posição intermediária adotada pela Turma para considerar despesas geradoras do direito creditório como aquelas em que o bem/serviço participa do processo produtivo de forma essencial e necessária exige a demonstração pela interessada.

Por um lado, a contribuinte descreveu as etapas de plantio à fabricação de seus produtos, indicando os dispêndios com bens e serviços; de outro, a fiscalização não suscitou qualquer insuficiência probatória, vez que fundamentou seu despacho decisório de glosas na impossibilidade de conceder crédito quando bem ou serviço não integram o processo de fabricação.

Da análise conjunta da relação dos itens glosados e da síntese das contas contábeis que relacionam os dispêndios, apresentadas pela recorrente em atendimento à intimação fiscal, evidenciam-se os itens que segundo as balizas assentadas neste voto são considerados insumos do processo produtivo e de fabricação do produto destinado a venda, ou empregados em veículos, máquinas e equipamentos do processo produtivo e/ou industrial.

Dessa forma revertem-se as glosas de créditos com despesas nos itens a seguir relacionados, atendidos aos demais requisitos da legislação das Contribuições não cumulativas, em especial dos §§ 2º e 3º do art. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, com a observação adicional de que, em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios são incorporados ao Ativo Imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor do encargo de depreciação (e não de despesas na aquisição), conforme as regras contábeis, e art. 3º, inciso VII do caput, e inciso III o §1º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

1. Materiais de manutenção de veículos, empregados nas atividades de produção e industrialização; 2. Combustíveis e lubrificantes, utilizados em máquinas, veículos e equipamentos da produção e industrialização; 3. Material utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação; 4. Material elétrico utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação; 5. Material de consumo do processo produtivo ou industrial (resina, farinha de trigo industrial, farinha de côco, massa matex acrílica, lixa, tinta); 6. Material de embalagem utilizado para armazenagem ou transporte do produto acabado (embalagens plásticas, fitas de aço, cantoneiras plásticas); 7. Serviços de manutenção de veículo e maquinário da produção e fabricação (despesas com corte de madeira).

De outra banda, itens de manutenção não relacionados a veículos, máquinas e equipamentos das **etapas de produção e fabricação**, por ausência de previsão legal e/ou **não essenciais ou relevantes à produção/fabricação**, não admitem o crédito de seus dispêndios.

As despesas efetuadas com serviços relacionados à manutenção e construções de estradas, edificações e instalações prediais são custos necessários e inerentes ao exercício da atividade do Contribuinte, mas que de acordo com a legislação não permitem o aproveitamento do crédito decorrente destas despesas, mas sim

relativas aos encargos com a depreciação do ativo imobilizado, quando comprovados e na forma prevista na legislação.

Dessa forma, **não há como a empresa creditar-se diretamente da contribuição incidente sobre tais gastos, devendo ser observada a legislação vigente quanto às regras atinentes à depreciação.**

Já em relação aos **encargos de depreciação dos softwares**, do confronto com o **Acórdão nº 9303-011.308**, trazido para comprovação da divergência, a lide girou em torno de Recurso Especial proposto pelo contribuinte, cuja insurgência se deu sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito na modalidade encargos de depreciação de despesas com software, que pelas explicações trazidas pelo interessado, mostrou-se essencial e relevante ao processo produtivo, na medida que *“permite o funcionamento dos equipamentos e máquinas da produção, indispensáveis ao regular **desenvolvimento do processo produtivo**”*.

Para melhor compreensão, trago a colação um trecho do voto:

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.

Tal como exposto no Despacho de Admissibilidade, na visão desta relatora, não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pelo contribuinte, pois além da falta de prequestionamento expresso sobre as despesas de depreciação de veículos ou softwares, o que atrai a disposição contida no § 5º do art. 118, do RICARF¹, a rigor, os arestos com entendimentos convergentes com o proferido pelo Colegiado *a quo* no caso concreto.

II – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

¹ **Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023**

Seção II

Do Recurso Especial

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 5º O recurso especial **somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada**, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green