Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.904185/2013-88

Processo nº	10925.904185/2013-88
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-010.477 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de abril de 2023
Recorrente	COPERAGUAS COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico e jurídico de insumo, para fins de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos, é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória. Somente os dispêndios essenciais e relevantes às atividades econômicas da empresa podem gerar crédito.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

Os bens adquiridos para revenda, quando sujeitos à tributação monofásica, estão dentre as hipóteses vedadas para o aproveitamento dos créditos do PIS/COFINS não-cumulativos.

CRÉDITOS DE DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PARA FINS DE DEDUÇÃO OU COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos previsto no âmbito das contribuições não-cumulativas, na "receita bruta total" devem ser incluídas todas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns. Nesse caso, também as receitas decorrentes das vendas de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica devem ser incluídas no cálculo da relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, ainda que tais operações estejam submetidas à alíquota zero.

Tal critério de rateio não se confunde, contudo, com aquele outro utilizado para determinar quais créditos comuns poderão ser compensados/ressarcidos e quais poderão apenas ser deduzidos na apuração das contribuições não-cumulativas:

no caso de créditos comuns vinculados a receitas tributadas no mercado interno, há apenas a possibilidade de sua dedução na apuração das contribuições não-cumulativas.

BENS E SERVIÇOS. NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Cabe ao sujeito passivo demonstrar e comprovar que os gastos com bens e serviços se inserem no contexto produtivo e se enquadram nas hipóteses legalmente previstas para a tomada de crédito no contexto do regime não-cumulativo: sem a necessária comprovação, não há como reconhecer direito creditório.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

Cabe ao sujeito passivo demonstrar e comprovar que os encargos de depreciação se referem a ativos que estão, de fato, relacionados ao processo produtivo da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para, observados os requisitos da lei, (i) reverter a glosa de créditos decorrentes de aquisições de pneus, câmaras e manutenção de veículos, mas desde que tais dispêndios não acarretem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que utilizados, bem como de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na prestação de serviços e (ii) reconhecer o direito de crédito com base nos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção ou na prestação de serviços, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, que negavam provimento ao recurso. O conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado) acompanhou o relator pelas conclusões. Inicialmente, o relator propôs a conversão do julgamento do recurso em diligência, proposta essa rejeitada pelos conselheiros Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário e Hélcio Lafetá Reis, vencidos, nessa proposta, os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), Ricardo Sierra Fernandes e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Original

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

O presente processo administrativo fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 123, apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/SC de fls. 108, que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls. 54, apresentada em defesa do créditos glosados no Despacho Decisório de fls. 5.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório utilizado no Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

> "Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento – PER de créditos decorrentes da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, não cumulativa, no montante de R$ 602.075,99 , decorrentes das operações no mercado interno não tributadas, face a manutenção dos créditos que remanesceram ao final do 1º trimestre de 2007, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações, inobstante as vendas tenham se dado com alíquota "zero", isentas ou não alcançadas pela tributação. O crédito pleiteado foi utilizado em Declaração de Compensação – Dcomp.
>
> Do procedimento fiscal O PER foi parcialmente deferido e as Dcomp parcialmente homologadas como segue:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DRF JOAÇABA

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 082655515

DATA DE EMISSÃO: 06/05/2014

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CNPJ	NOME EMPRESARIAL
04.463.344/0001-98	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL AGUAS FRIAS

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
27974.19688.240809.1.1.11-6920	1º trimestre de 2007 - 01/01/2007 a 31/03/2007	COFINS NÃO-CUMUL M INTER	10925-904.185/2013-88

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, foi confirmado direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

	Janeiro	Fevereiro	Março	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	86.171,05	109.502,43	406.402,51	602.075,99
VLR CRÉDITO CONFIRMADO	5.739,28	1.657,27	5.142,20	12.538,75

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:
HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 02166.07738.290110.1.3.11-5000
NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:
30564.21242.300110.1.3.11-3197
Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP:
27974.19688.240809.1.1.11-6920
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/05/2014.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
64.244,76	12.848,95	30.150,39

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".
Enquadramento Legal: Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004; art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

Original

O crédito pleiteado não foi integralmente reconhecido, pois em análise aos livros, documentos e memória de cálculo apresentados pela interessada, a autoridade fiscal identificou inconsistências e/ou ajustes necessários que deram causa às glosas que seguem:

- valores a maior informados no Dacon, que não foram confirmados nos documentos eletrônicos elaborados pela contribuinte (planilhas), detectados nas linhas 1 e 7, referentes a valores de aquisição de bens para revenda e despesas com armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda;

- valores de aquisição de bens para revendas adquiridos com alíquota zero, isentos ou não alcançados pela tributação;

- valores de aquisição de bens que não consistem de insumo (linha 2 do Dacon),

por não serem aplicados ao processo produtivo;

- valores de despesas com depreciação de veículos e alguns acessórios de veículos, não utilizados na produção de bens e serviços destinados a venda, mas nas demais atividades da empresa.

Da manifestação de inconformidade A interessada inicia sua manifestação de inconformidade afirmando que "O recurso de inconformismo refere-se, apenas, a parte da decisão recorrida que glosou o crédito sobre as vendas e revenda de mercadorias com suspensão ou alíquota zero".

Nesse sentido, inicialmente menciona que o art. 3° das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, traz rol taxativo das modalidades de créditos das contribuições e aduz que, no que tange a manutenção desses créditos, quando a venda do produto ocorre suspensa, "há legislação no sentido do estorno do crédito e, por outro lado, há legislação a manter o crédito": em relação ao "estorno de crédito", cita o art. 8° da Lei 10.925, de 2004, destacando o §4º; em relação à "manutenção e ressarcimento dos créditos acumulados", cita o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. E argumenta que a manutenção dos créditos na forma do artigo 17 da Lei n° 11.033, de 2004, e respectiva utilização de acordo com os permissivos constantes do artigo 16 da Lei n° 11.116, de 2005, são aplicáveis "a toda e qualquer operação suspensa", vez que estas leis são posteriores à vedação constante da lei n° 10.925, de 2004.

Adicionalmente suscita a ilegalidade da Instrução Normativa nº 1.157, de 2011, que segundo alega "aparentemente, estabeleceu o estorno do crédito" decorrente da aquisição de bens utilizados na elaboração de produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições (em no §1º do art. 3º). E defende a reforma da decisão: no que concerne à vedação ao "aproveitamento de créditos, em geral, relacionados a venda de leite in natura, por ser esta operação ao amparo da suspensão"; e em "relação ao despacho segundo o qual a receita de revenda de feijão em grão (revenda tributadas à alíquota zero), fica vedado o aproveitamento de créditos, em geral, relacionadas às revendas tributadas à alíquota zero". Por fim, defende que é permitida a inclusão das receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributadas à alíquota zero, no somatório das receitas não cumulativas para fins do rateio proporcional, com vistas à obtenção da base de cálculo dos créditos da contribuição calculados sobre as despesas comuns, vinculadas às receitas cumulativas e não cumulativas.

Sobre a glosa de "aquisições de pneu, câmaras, manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes utilizados na movimentação e transporte de produtos ou destinados a armazenagem de produtos produzidos" que, segundo alega, ocorreram pois não estariam ligados ao processo produtivo, a interessada aduz que os gastos efetuados "foram imputados como custo em razão da aquisição de bens para a revenda ou para comercialização" e defende o direito ao crédito alegando que o "desconto de créditos possui respaldo legal nos artigos 3°s das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833,de 2003, sendo que o inciso IX refere-se ao "frete nas operações de venda" enquanto que os incisos I e II se referem ao frete sobre as aquisições de bens para revenda ou para

Original

> utilização como insumo, que também servem ao direito ao crédito do frete pago no transporte de tais produtos, haja vista integrarem o valor do bem adquirido.
>
> Em relação à glosa dos créditos dos encargos da depreciação, referente a "aquisição de ativo permanente (caminhão e outros veículos), utilizados para transporte de bens adquiridos para venda ou revenda e no transporte de mercadorias vendidas", defende o direito ao crédito com fundamento no inciso VI do mesmo artigo 3º das mencionadas leis.
>
> Aduz que a depreciação de "um caminhão adquirido para o transporte de bens adquiridos para venda ou revenda, bem assim para a venda de mercadorias", gera crédito a ser descontado das contribuições, em razão da depreciação ou a amortização desses bens incorrida no mês (§ 1° inciso III do art. 3° das Leis 10833 de 2003 e 10637 de 2002).
>
> Face ao todo exposto, pleiteia: a reforma da decisão prolatada; a produção de provas, por todos os meios em direito admitidos, inclusive perícia; o presente recurso seja recebido nos efeitos suspensivo e devolutivo; a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de restituição até a data da completa satisfação do crédito; o provimento do recurso, julgando procedente a pretensão.
>
> É o relatório."

A ementa do acórdão de primeira instância foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

> "ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007
>
> ACÓRDÃO SEM EMENTA
>
> Acórdão não contém ementa em atendimento ao que disciplina a Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido"

Após o protocolo do Recurso Voluntário os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, o direito tributário, os precedentes, as provas, os fatos, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria de competência desta 3.ª Seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Original

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º **779** no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

> "**É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003."
>
> "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."**

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Original

Na obra que escrevi em 2021, "Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de "Insumos Pandêmicos", tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

> "As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:
>
> "EMENTA 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**"
>
> Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:
>
> "(...).**Essencialidade** -considera-se 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;**Relevância** -considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel

Original

da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...).” (negritado pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

- Atividade Comercial, Bens Adquiridos para Revenda em Regime Monofásico, Aquisições de Pneus, Câmaras, Manutenção de Veículos, Combustíveis e Lubrificantes;

Original

É relevante subtrair da possibilidade de aproveitamento do crédito toda a atividade comercial exercida pelo contribuinte, como informado no Recurso Voluntário no trecho transcrito e negritado a seguir:

> "Ocorre que a recorrente exerce atividade de **comércio atacadista de matérias-primas agrícolas, de animais vivos, de soja, de defensivos agrícolas, de cereais e de leguminosas, além do cultivo de soja, milho, feijão, arroz e girassol**, como também da fabricação de alimentos para animais, do transporte rodoviário de carga e do depósito de mercadorias para terceiros. Comprova tal assertiva o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral – CNPJ da recorrente, veja-se: ..."

As leis 10.833/03 e 10.637/02 limitaram o aproveitamento de crédito de Pis e Cofins às empresas que prestam serviços, produzem ou fabricam bens destinados à venda, conforme inciso II do Art. 3.º da Lei 10.833/03 reproduzido a seguir:

> "Art. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:(Regulamento)
>
> (...)
>
> 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 oart. 2ºda Lei nº10.485, 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 daTipi;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)"

As atividades comerciais mencionadas (comércio atacadista de matérias-primas agrícolas, de animais vivos, de soja, de defensivos agrícolas, de cereais e de leguminosas), portanto, não podem gerar crédito.

Os bens adquiridos para revenda e sujeitos à incidência monofásica, por possuírem vedação expressa em lei[1], também não devem gerar crédito. A matéria foi explicitada no julgamento do Acórdão 3302-009.757, do mesmo contribuinte.

De outro lado, por serem fruto da prestação de serviço e da fabricação de bens para venda, no presente caso em concreto, somente poderiam gerar crédito, em tese, o cultivo de soja, milho, feijão, arroz e girassol, fabricação de alimentos para animais, transporte rodoviário de carga e depósito de mercadorias para terceiros.

Dentro dessas mencionadas categorias de dispêndios restou controverso nos autos somente as aquisições de pneus, câmaras, manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes

[1] Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu art. 3º., §2º
§ 2o Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)
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)

Original

utilizados na própria frota do sujeito passivo para a movimentação e transporte de produtos destinados à armazenagem.

Restou demonstrado nos autos exatamente em qual etapa de suas atividades econômicas e produção esses bens e serviços foram aplicados, para qual finalidade e qual a relação de essencialidade e relevância desses bens e serviços com as suas atividades econômicas.

Os créditos foram glosados com base no equivocado entendimento de que os pneus, câmaras, manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes adquiridos foram utilizados após a produção (venda) e, por não sofrerem desgaste direto na produção não poderiam gerar crédito.

Como já citado anteriormente, o inciso II do Art. 3.º da Lei 10.833/03, ao tratar da possibilidade de aproveitamento de crédito sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos, previu expressamente a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes sem qualquer restrição.

Portanto, deve ser reconhecido o crédito sobre combustíveis e lubrificantes.

Os demais gastos com o pneus, câmaras, manutenção de veículos enquadram-se inicialmente na categoria dos insumos, e, por esta razão, devem ser avaliados sob à luz do mencionado conceito intermediário de insumos.

Não são todas as aquisições de pneus, câmaras e nem todas as manutenções de veículos que podem gerar crédito, como aquelas realizadas em veículos de passeio ou utilizados para a área comercial.

Como não houve nos autos esta diferenciação, nem por parte do contribuinte e nem por parte da fiscalização, o crédito deve ser permitido em tese e de forma condicionada, de modo que o crédito deve ser reconhecido somente sobre as aquisições de pneus, câmaras e manutenção de veículos, desde que tais dispêndios não acarretem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que utilizados, bem como de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na prestação de serviços, excluídas da hipótese de créditos as operações comerciais, administrativas e os veículos de passeio.

- Ativo Imobilizado;

A análise sobre os créditos a serem aproveitados com depreciação sobre o ativo imobilizado é diferente, pois os caminhões, semireboques, terceiro eixo, bi trem, carretas, acessórios de veículos e carrocerias e outros bens que integram o ativo imobilizado devem ter relação direta com a produção.

A legislação exige expressamente que o crédito sobre a depreciação dos bens imobilizados precisam ter relação direta com a produção, conforme Art. 3.º, inciso IV, da Lei 10.833/03, reproduzido abaixo:

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

Original

> VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)"

Portanto, somente podem gerar crédito aquelas máquinas e equipamentos que foram utilizadas na produção.

Diante do exposto, voto por reconhecer o direito de crédito com base nos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção ou na prestação de serviços.

- Rateio Proporcional;

Conforme determinação dos parágrafos 7º e 8º do art. 3º, das Leis nº 10.637/02[2] e nº 10.833/03, o método do rateio proporcional dos créditos deve ser aplicado aos custos, despesas e encargos que sejam comprovadamente comuns entre receitas de exportação, receitas de vendas não tributadas no mercado interno e receitas de vendas tributadas no mercado interno.

Sem o rateio proporcional a própria análise do crédito resta prejudicada, uma vez que o crédito pode ser equivocadamente aproveitado mais de uma vez sobre o mesmo dispêndio ou em porcentagem/escala maior do que a permitida.

Em recente Acórdão n.º 3302-009.757 deste Conselho, do mesmo contribuinte, a turma julgadora decidiu no mesmo sentido, conforme ementa reproduzida parcialmente a seguir:

> "CRÉDITOS DE DESPESAS, CUSTOS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PARA FINS DE DEDUÇÃO OU COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO.
>
> No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos previsto no âmbito das contribuições não-cumulativas, na "receita bruta total" devem ser incluídas todas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns. Nesse caso, também as receitas decorrentes das vendas de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica devem ser incluídas no cálculo da relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, ainda que tais operações estejam submetidas à alíquota zero.
>
> Tal critério de rateio não se confunde, contudo, com aquele outro utilizado para determinar quais créditos comuns poderão ser compensados/ressarcidos e quais poderão apenas ser deduzidos na apuração das contribuições não-cumulativas: no caso de

[2] § 7o Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Original

> créditos comuns vinculados a receitas tributadas no mercado interno, há apenas a possibilidade de sua dedução na apuração das contribuições não-cumulativas. “

Diante do exposto, deve ser negado provimento ao Recurso neste tópico.

- Conclusão.

Diante do exposto, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos da lei:

(i) reverter a glosa de créditos decorrentes de aquisições de pneus, câmaras e manutenção de veículos, mas desde que tais dispêndios não acarretem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que utilizados, bem como de combustíveis e lubrificantes utilizados na produção e na prestação de serviços;

(ii) reconhecer o direito de crédito com base nos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção ou na prestação de serviços.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Original