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

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.904195/2013-13

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10925.904195/2013-13 |
| **Recurso** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **3302-009.757 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 21 de outubro de 2020 |
| **Recorrente** | COPERAGUAS COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

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

Ano-calendário: 2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

No âmbito dos processos de restituição, ressarcimento e compensação, é do sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza, liquidez e natureza dos créditos postulados. Não há como reconhecer crédito cuja certeza, liquidez e natureza não restaram comprovadas.

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 unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

> Trata o presente processo de pedido de ressarcimento eletrônico - PER/DCOMP 30326.52125.240809.1.1.11-9114, do período de apuração de 01/07/2008 a 30/09/2008 – 3º. trimestre de 2008, onde foi requerido o valor total de R$ 798.603,26, relativo a créditos de Cofins não-cumulativo – Mercado Interno.
>
> Conforme Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, que fundamenta o Despacho Decisório, foram efetuadas as seguintes glosas de créditos:
>
> 1) "Bens adquiridos para revenda" não alcançados pela incidência das contribuições ou sujeitos à alíquota 0 (zero) (linha 01 do Dacon), consoante o artigo 3º., §2º., II das Leis nº. 10637/2002 e 10.833/2003;
>
> 2) Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos (linha 02 do Dacon): pneus, câmaras, manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados na movimentação e transporte de produtos;

Documento nato-digital

3) Encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado (Linhas 9 e 10 do Dacon): caminhões, semi reboques, terceiro eixo, bi trem, carretas, caminhão trator, etc) e alguns acessórios de veículos (carretas, carrocerias, etc), independentemente se foram utilizados na produção de bens e serviços destinados à venda ou utilizados nas demais atividades da empresa.

Na apuração dos créditos, após glosas, foram efetuadas adequações no sentido de segregar os créditos do mercado interno e externo, considerando que, apenas os créditos relativos às vendas com alíquota zero ou isentas e com exportação são passíveis de restituição ou ressarcimento. O saldo passível de ressarcimento nas operações no mercado interno (alíquota zero) alcançou o montante de R$ 28.073,81.

A interessada apresenta manifestação de inconformidade onde alega, em breve síntese, que:

- no que tange à manutenção dos créditos decorrentes de aquisições de insumos quando ocorre a suspensão na venda, há legislação no sentido do estorno do crédito (art. 8º. da Lei 10.925/2004) e, por outro lado, há legislação a manter o crédito ( art. 17 da Lei nº. 11.033/2004 e art. 16 da Lei nº. 11.116/2005; e que, sendo esta última posterior à Lei nº. 10.925 (esta de julho e aquela de dezembro de 2004), entende que o citado art. 17 da Lei 11.033/2004, de acordo com os permissivos constantes do art. 16 da Lei nº. 11.116/2005 são aplicáveis a toda e qualquer operação suspensa;

- a Instrução Normativa nº. 1.157/2011 se mostra ilegal em seu art. 3º., §1º., porque contrariou o princípio constitucional da legalidade e extrapolou sua competência; que, na qualidade de atos infralegais, as Instruções Normativas são de caráter interpretativo e se dirigem apenas aos funcionários da administração, como já declarou o STF em julgamento de Ação Direta de inconstitucionalidade; e que a decisão recorrida contraria decisões emanadas pelos órgãos encarregados de solucionar dúvidas;

- pelas razões acima mencionadas, merece reforma o Despacho Decisório por sustentar que é vedado o aproveitamento de créditos relacionados à revenda de leite in natura e de feijão em grão (tributadas à alíquota zero);

- o Despacho Decisório se equivoca ao não permitir a inclusão das receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributadas à alíquota zero, no somatório das receitas não cumulativas para fins de 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 (cita a Solução de Consulta nº. 174 de 22 de junho de 2012);

- os gastos efetuados com as aquisições de pneu, câmaras, manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes utilizados na movimentação e transporte de produtos ou destinados à armazenagem de produtos, foram imputados como custo em razão da aquisição de bens para a revenda ou para a comercialização; que o desconto desses créditos encontram respaldo legal nos artigos 3º. das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; e que o custo de aquisição compreende as despesas de transporte, independente de se tratar de frota própria ou de frete pago a terceiros, nos termos do art. 13, §1º., "a" do Decreto-Lei nº. 1.598/77;

- em relação aos encargos de depreciação de ativo permanente (caminhão e outros veículos) utilizados para o transporte de bens adquiridos para venda ou revenda e no transporte de mercadorias vendidas, não há dúvida quanto ao direito de crédito, nos termos do inciso VI dos artigos 3ºs das Lei nº. 10.833/2003 e 10637/2002.

Por fim, requer a produção de provas, por todos os meio em direito admitidos, especialmente a pericial; que o recurso seja recebido nos efeitos suspensivo e devolutivo; e que seja aplicada a taxa Selic entre a data do pedido da restituição até a data da completa satisfação do crédito.

A 4ª Turma da DRJ em Florianópolis julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008
REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

Documento nato-digital

> Os bens adquiridos para revenda, quando sujeitos à tributação monofásica, estão dentre as hipóteses vedadas para o aproveitamento dos créditos.
> MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS, NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.
> No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos previsto no âmbito das contribuições para o PIS/Pasep/Cofins 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.
> INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇOS. TRANSPORTE. ARMAZENAMENTO.
> Os dispêndios com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa para fins de armazenamento, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito aos créditos da não-cumulatividade.
> 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.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual repisa os argumentos trazidos em manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade.

A controvérsia gira em torno das seguintes matérias:

i) glosas de créditos vinculados a bens adquiridos para revenda;
ii) inclusão da receita de bens monofásicos para fins de rateio proporcional;
iii) glosas de créditos de bens e serviços não enquadrados como insumos;
iv) glosas de créditos relativos a despesas com depreciação.

Antes de analisarmos cada um dos tópicos acima enunciados, faz-se necessário trazer considerações fundamentais sobre o conceito de insumos no contexto do PIS/COFINS não-cumulativos que será adotado neste voto.

### I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência do CARF tem, nos últimos anos, afastado, por um lado, a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e, por outro, rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem entendido que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Segundo tal jurisprudência dominante, o conceito de insumos pressupõe a relação de pertinência/inerência aos limites espácio-temporais do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Documento nato-digital

Em que pese o conceito de insumo sustentado, nos últimos anos, pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

> 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. 543C 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. 543C 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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Como se percebe, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições sociais, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam **essenciais ou relevantes** à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN nºs 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foram adotados os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

> Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.
>
> Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Documento nato-digital

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha.

Nesse ponto, importa lembrar que a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI nº 63/2018, esmiuçando, de forma clara e precisa, os contornos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, cuja ementa e excertos do parecer são transcritos a seguir:

> **Ementa:**
> 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 n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.
> Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.
>
> **Excertos do parecer:**
> (...)
> 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.**
> [...]
> 64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:
> "(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.
> 65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.
> 66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).
> 67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da

> COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.
> 68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.
> V
> Encaminhamentos
>
> 69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes: (...)

Também a própria Receita Federal do Brasil procedeu à análise da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, tendo emitido o Parecer Normativo nº 5/2018, cuja ementa segue abaixo:

> Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.
> Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.
> Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:
> **a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":**
> **a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";**
> **a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";**
> **b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":**
> b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";
> b.2) "por imposição legal".
> Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Passo à análise de cada matéria.

Documento nato-digital

**II – Análise das glosas de créditos vinculados a aquisições de bens para revenda**

Como descrito no relatório, o sujeito passivo sustenta que é indevida a glosa de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda não sujeitos à incidência do PIS/COFINS não-cumulativos ou sujeitos à alíquota zero. Nesse contexto, o sujeito passivo tece longa argumentação para sustentar seu entendimento de que o art. . 17 da Lei nº 11.033/2004 e o art. 16 da Lei nº 11.116/ 2005 seriam aplicáveis ao caso concreto, afirmando ser ilegal o art. 3º., §1º. da Instrução Normativa nº. 1.157/2011.

Apesar de substanciais, entendo que os argumentos da recorrente não merecem prosperar, sobretudo porque existia expressa vedação legal ao aproveitamento de créditos pretendido, conforme explica, de forma precisa, o voto condutor da decisão recorrida, a seguir transcrito (destaquei partes):

> Vejamos, inicialmente o que dispõe as 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)
>
> Verifica-se, pois, **que ao adquirir produtos sujeitos à alíquota 0 (zero), ou seja, produtos que já sofreram a tributação concentrada no produtor/vendedor em algum momento da cadeia produtiva, a aquisição desses bens não dará direito aos créditos**.
> Note-se que o art. 17 da Lei nº. 11.033, de 2004, que se originou do art. 16 da MP nº 206, de 2004, consignou a possibilidade da manutenção pelo vendedor, a partir de 09 de agosto de 2004, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção e alíquota zero ou não incidência para a contribuição. **No entanto, tal previsão deve ser observada dentro do contexto da legislação que rege o sistema não-cumulativo de apuração das contribuições, posto que este dispositivo não teve o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição, entre os quais se incluem os créditos da aquisição para revenda dos produtos comercializados pela interessada, uma vez que dentro da cadeia monofásica de tributação. Ou seja, o art. 17 trata-se de norma, portanto, que convive com os arts. 3º das Leis nºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, uma vez que não impede a manutenção de créditos, obviamente, calculados de acordo com estes mesmos artigos.**
> Desta forma, quando o art.17 da Lei nº 11.033, de 2004 se refere à manutenção de créditos está se referindo a créditos já existentes decorrentes da tributação dos bens e serviços adquiridos pelo contribuinte e sobre os quais sofreu a tributação do PIS/Pasep e da Cofins, permitindo o aproveitamento desses créditos, mesmo quando as vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição.
> Em outras palavras, tendo o contribuinte adquirido créditos, na forma do art.3º, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, por haver arcado com o ônus do pagamento dos tributos incidentes na cadeia da produção, esses créditos serão mantidos, ainda que as vendas efetuadas forem efetivadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição, por determinação legal. É o caso, por exemplo, dos próprios custos suportados pela contribuinte, na operação de revenda dos seus produtos, tais como, energia elétrica, transporte, locações e outros créditos vinculados que sofreram a incidência do PIS e da Cofins, não podendo ser incluído aí o custo das compras da mercadoria por ela revendida, quando a tributação é concentrada no fabricante/importador.
> Assim, o art.17 da Lei nº 11.033/2004 permite a manutenção de créditos na tributação concentrada no fabricante ou importador não sendo possível manter crédito do PIS/Pasep e da Cofins nas aquisições para revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica e, por conseguinte, conceder ressarcimento ou compensação.
> A Solução de Consulta 351/2007, cuja ementa foi colacionada à manifestação de inconformidade, é clara no sentido de que é vedado o desconto dos créditos relativos à tributação monofásica dos bens adquiridos para revenda, sendo possível apenas os

Documento nato-digital

> créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº. 10.637/2002 e III a IX da Lei nº. 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel, etc.).

São precisos os fundamentos acima transcritos, de maneira que os adoto como razões complementares de decidir no presente voto, com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019.

Como bem explica o aresto recorrido, havia, à época dos fatos, expressa vedação legal ao creditamento de PIS/COFINS nas aquisições de bens para revenda sujeitos à incidência monofásica.

Tal vedação, ao meu ver, não foi alterada com o advento do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, pois esta última norma possui escopo distinto daquele regulado pelos arts. 3º, inciso I, alínea "b", das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003. O referido artigo 17 tem como objetivo resguardar **a manutenção de créditos** de PIS/COFINS mesmo que estejam relacionados a operações de vendas desoneradas. Nessa esteira, como bem sublinhou a decisão recorrida, a mencionada norma se volta a **assegurar a manutenção de créditos** que já seriam aproveitados na dedução do valor da contribuição devida nas operações de vendas tributadas.

Assim, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não traz uma regra geral aplicável a todas as vedações de creditamento de PIS/COFINS anteriores. Ao contrário do que entende a recorrente, a referida norma apenas assegura que a exoneração de PIS/COFINS nas operações de venda não impossibilite o aproveitamento de créditos nas aquisições de produtos que seriam já passíveis de creditamento se aplicados em vendas oneradas pelas referidas contribuições. Tal dispositivo se volta, portanto, ao afastamento de impedimentos ao creditamento de PIS/COFINS que estejam relacionados às operações de vendas, afirmando a possibilidade de manutenção de créditos nas compras, ainda que as vendas sejam desoneradas..

Desse modo, a norma do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 em nada alterou a vedação expressa de reconhecimento de créditos nas aquisições de bens para revenda não sujeitos à incidência das contribuições sociais ou com alíquota zero.

Registre-se, por oportuno, que a própria decisão do STJ, citada pela recorrente, no julgamento do REsp nº 1.267.003 - RS (2011/0168905-3), Relator Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe: 04/10/2013, apresenta o mesmo entendimento acima consignado, conforme claramente se observa na leitura da ementa e excertos do voto condutor daquela decisão:

> **Ementa**
> RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004, C/C ART. 16, DA LEI N. 11.116/2005. INCIDÊNCIA QUE NÃO SE RESTRINGE AO REPORTO. NECESSIDADE DE REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ QUANTO AO PONTO. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. REGIME ESPECIAL EM RELAÇÃO AO REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVO. APLICAÇÃO DO ART. 2º, §1º, III, IV E V; E ART. 3º, I, "B" DA LEI N. 10.637/2002 E DA LEI N. 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO SALVO DETERMINAÇÃO LEGAL EXPRESSA QUE SOMENTE PASSOU A EXISTIR EM 24.6.2008 COM A PUBLICAÇÃO DO ART. 24, DA LEI N. 11.727/2008.
> 1. O art. 17, da Lei 11.033/2004, e o art. 16, da Lei n. 11.116/2005, não são de aplicação exclusiva ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO. Necessidade de revisão da jurisprudência do STJ, pois equivocados quanto ao ponto os precedentes:AgRg no REsp. n. 1.226.371 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03.05.2011; REsp. n. 1.217.828 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.04.2011; REsp. n. 1.218.561 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.04.2011; AgRg no REsp. n. 1.224.392 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 22.02.2011; AgRg no REsp. n. 1.219.450 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.02.2011; REsp. n. 1.140.723 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 02.09.2010.

Documento nato-digital

2. As receitas provenientes das atividades de venda e revenda de veículos automotores, máquinas, pneus, câmaras de ar, autopeças e demais acessórios, por estarem sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS em Regime Especial de Tributação Monofásica, com alíquota concentrada na atividade de venda, na forma dos artigos 1º, caput; 3º, caput; e 5º, caput, da Lei n. 10.485/2002, e alíquota zero na atividade de revenda, conforme os artigos 2º, §2º, II; 3º, §2º, I e II; e 5º, parágrafo único, da mesma lei, não permitem o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não-Cumulativo, a teor dos artigos 2º, §1º, III, IV e V; e 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. Desse modo, não se lhes aplicam, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei n. 11.033/2004, e 16, da Lei n. 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao Regime Não-Cumulativo, salvo determinação legal expressa que somente passou a existir em 24.6.2008 com a publicação do art. 24, da Lei n. 11.727/2008, para os casos ali previstos.
3. Recurso especial não provido com o alerta para a necessidade de revisão da jurisprudência desta Casa, conforme item "1".

**Excertos do voto condutor**

No entanto, em que pese o tipo de receita se submeter à sistemática monofásica, o contribuinte almeja creditar-se dos valores pagos a título de PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda para si efetuada pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras (pessoas que lhe antecederam na cadeia) por compreender que o advento do art. 17, da Lei n. 11.033/2004, estaria a lhe permitir esse direito já que garantiu o direito para todas as vendas efetuadas com alíquota zero. In verbis:

Lei n. 11.033/2004
Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero)ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Nada mais equivocado.

Efetivamente, é de ver que o artigo de lei invocado somente assegura a manutenção dos créditos. Isto é, o artigo de lei permite que aquelas pessoas que efetivamente adquiriram créditos dentro da sistemática da não-cumulatividade não sejam obrigadas e estorná-los em razão de efetuarem vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Nessa toada, a incidência do art. 17, da Lei n. 11.033/2004, pressupõe o creditamento e o creditamento pressupõe que a atividade esteja inserida dentro da sistemática da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Não basta, portanto, praticar venda submetida à alíquota zero, é preciso que a venda esteja dentro da sistemática da não-cumulatividade, sendo que essa inserção deve ser buscada na legislação pertinente, qual seja a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, respectivamente, que regem o PIS/PASEP e a COFINS não-cumulativos.
(...)
Desse modo, estando a venda de máquinas, veículos, autopeças, pneus e câmaras de ar fora da sistemática da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, as receitas ali auferidas são tributadas à parte e de forma monofásica, não podendo gerar créditos para o contribuinte que adquire tais mercadorias para revenda, salvo determinação legal expressa que somente passou a existir em 24.6.2008 com a publicação da Lei n. 11.727/2008, e, ainda assim, nos seguintes termos:
Lei n. 11.727/2008
Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no §1 do art. 2º da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

> § 1o Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.§ 2oNão se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Como se vê, diversamente do que defende a recorrente, as aquisições – das quais decorre créditos da não-cumulatividade - devem estar sujeitas à sistemática da não-cumulatividade, fato que não se verifica no caso concreto, uma vez que os créditos glosados são decorrentes de aquisições de bens com alíquota zero ou sem incidência do PIS/COFINS.

Pois bem. Diante do exposto, entendo que qualquer argumentação em torno de alegações de violação de princípios jurídicos perde sua força diante da existência de regras legais explícitas, válidas e vigentes, que impedem o reconhecimento dos créditos pleiteados pela recorrente.

Nessa perspectiva, é evidente que não cabe a este Colegiado afastar regra legal sob o argumento de que representaria ofensa a princípios, tais como, segurança jurídica, moralidade, não cumulatividade ou qualquer outro princípio: o reconhecimento do direito creditório, em contradição à explícita proibição legal, sob o argumento de que o não reconhecimento representaria afronta a princípios quaisquer, significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade de norma jurídica válida e vigente.

Tal atribuição não é dada a este Colegiado, como claramente prescreve a consagrada Súmula CARF nº. 2:

> CARF nº 2:
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Saliente-se, ademais, que qualquer interpretação do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 que leve ao esvaziamento do conteúdo de regras legais válidas e vigentes, não afastadas por qualquer ato normativo emanado por órgão ou autoridade competente, como são as vedações enunciadas nos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, representaria, ao meu ver, violação às proibições acima transcritas: não cabe a este Colegiado afastar a aplicação de normas válidas, seja por entender que violaria princípios diversos, seja por adotar qualquer linha hermenêutica que, em última análise, venha esvaziar seu conteúdo.

Assim, não devem prevalecer os argumentos de defesa.

Pontue-se, nesse contexto, que não restou caracterizada qualquer ilegalidade da Instrução Normativa nº. 1.157/2011, tendo tal instrumento normativo se mantido em harmonia com as disposições legais que vedam o creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos na aquisição de bens para revenda não sujeitos àquelas contribuições.

Pontue-se, por fim, que não restou caracterizada qualquer ilegalidade da Instrução Normativa nº. 1.157/2011, tendo tal instrumento normativo se mantido em harmonia com as disposições legais que vedam o creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos na aquisição de bens para revenda não sujeitos àquelas contribuições.

**III – Inclusão da receita de revenda de bens monofásicos para fins de rateio proporcional**

O sujeito passivo aduz que a decisão recorrida se equivoca ao não permitir a inclusão das receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributados à alíquota zero, no somatório das receitas não cumulativas para fins de rateio proporcional, para a obtenção da base de cálculo dos créditos da contribuição calculados sobre as despesas comuns vinculadas às receitas cumulativas e não cumulativas. Cita, para embasar seus argumentos, soluções de consulta da RFB (SC 187/2012, 351/2007 e 174/2012) e sustenta que a decisão recorrida afronta o 17 da Lei nº 11.033/2004.

Documento nato-digital

Apreciando a matéria, o aresto recorrido trouxe o seguinte entendimento:

> Depreende-se do Despacho Decisório que a questão se refere aos percentuais utilizados no rateio para fins de verificar os créditos passíveis de dedução/desconto e aqueles passíveis de compensação/ressarcimento, conforme a natureza das receitas geradas pelas respectivas aquisições.
> Saliente-se que o rateio de receitas é apenas uma ferramenta que permite a distribuição dos créditos passíveis de compensação ou ressarcimento e créditos simplesmente descontáveis na apuração da contribuição (não passíveis de compensação ou ressarcimento).
>
> Em realidade, o art. 3º, I, "b" das Leis nº. 10637/02 e 10833/2003, veda de forma ampla a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda quando sujeitos à incidência monofásica. Além disso, há vedação expressa em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos do art. 3º. §2º., II. Entretanto, nenhuma vedação há no que se refere aos créditos previstos nos outros incisos do citado art. 3º, que seguem a regra geral, ou seja: permite-se a sua apuração quanto a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas no regime não cumulativo dessas contribuições.
> Nesse sentido, vale lembrar a Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004 (posteriormente alterada pela IN SRF nº 437, de 28 de julho de 2004), editada quando da instituição do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), que trouxe as seguintes disposições:
>
> > "Art. 3º O sujeito passivo deverá manter controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições referidas no art. 2º e dos respectivos créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos, na forma dos arts. 2º, 3º, 5º, 5º-A, 7º e 11 da Lei nº 10.637, de 2002, dos arts. 2º, 3º, 4º, 6º, 9º e 12 da Lei nº 10.833, de 2003, especialmente quanto:
> > I - às receitas sujeitas à apuração da contribuição em conformidade com o art 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003;
> > II - às aquisições e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no País;
> > III - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no inciso I;
> > IV - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e de vendas a empresas comerciais exportadoras com fim especifico de exportação, que estariam sujeitas à apuração das contribuições em conformidade com o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno; e
> > V - ao estoque de abertura, nas hipóteses previstas no art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003.
> > Parágrafo único. O controle a que se refere o caput deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas referida no § 8o do art. 3o da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 8o do art. 3o da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 100 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002." (g.n.)
>
> O parágrafo 8.o do artigo 3.º da Lei n.º 10.637/2002 assim determina:
> > Art. 3.º
> > (...)
> >
> > § 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

Documento nato-digital

> 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.(g.n.)

Como se percebe, o rateio proporcional previsto no dispositivo legal destina-se ao cálculo dos percentuais de créditos vinculados a custos, despesas e encargos "comuns", a serem associados a cada uma das operações da pessoa jurídica classificadas de acordo com seu tratamento tributário. Assim, é preciso ressaltar, desde já, que não devem entrar no cálculo, custos, despesas e encargos que, por sua própria natureza, não se caracterizem como comuns ao conjunto de operações da pessoa jurídica.

Deste modo, estando-se diante de custos, despesas e encargos comuns - ou seja, para os quais não exista, via contabilidade de custos, vinculação individualizada com cada receita - há que se fazer o rateio proporcional para fins de que se saiba qual percentual dos créditos deve ser associado a receitas tributadas via regime cumulativo, qual percentual deve estar associado a receitas tributadas pelo regime não-cumulativo, qual percentual deve estar associado a receitas sem incidência de contribuição. Por conta disto é que, na "receita bruta total" prevista no inciso II do parágrafo 8.o do artigo 3.o da Lei n.o 10.637/2002, devem ser incluídas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns, e não aquelas que, por sua natureza, não se caracterizem como tal.

A IN SRF 600/2005 disciplina a matéria em seus artigos 21 e 22:

> Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3 º da Lei n º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3 º da Lei n º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de: (...)
>
> II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou (...)
>
> Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4 do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento. (...)
>
> § 3 Cada pedido de ressarcimento deverá:
>
> I - referir-se a um único trimestre-calendário.
>
> II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.
>
> (...) (g.n)

**Verifica-se, portanto, que os créditos relativos a custos, despesas e encargos em comum vinculados às vendas com alíquota 0 (zero) poderão ser utilizados para compensação ou ressarcimento, desde que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições**.

No caso em concreto, verifica-se que a tabela elaborada pelo fisco no item 2.3 – Apuração dos créditos após as glosas, constam discriminadas no rateio (coluna "Não tributável – Mercado interno"), as despesas, custos e encargos relativos às receitas não tributadas no mercado interno.

**Desta forma, foram apurados saldos passiveis de restituição/compensação com base no rateio entre receitas tributáveis e não tributáveis, não havendo motivos para a irresignação da contribuinte no que tange ao método de rateio utilizado pelo fisco.**

Em relação às alegadas vendas com "suspensão", o fisco coloca, literalmente:

> **A contribuinte não pode computar, no cálculo do rateio, as receitas saídas com suspensão decorrentes da revenda de produtos agropecuários, para efeitos de crédito passível de compensação com outros débitos ou ressarcimento.** Pode, apenas, se creditar para efeitos de dedução da contribuição mensal devida. Até porque, não estão inseridos no contexto da suspensão de incidência de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 as aquisições de produtos agropecuários para revenda – o que ocorreu em larga escala.

Reproduz-se aqui o art. 9º. da Lei nº. 10.925/2004:

> Art. 9o A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:
>
> (...)

Documento nato-digital

> III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8o desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1o do mencionado artigo.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Além disso, o Despacho Decisório remete ao art. 2º. da Instrução Normativa SRF nº. 660/2006, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº. 1.123 de 23 de dezembro de 2011:

> Art.2 Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:
> Iº. de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:
> a) 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30; ( Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.223, de 23 de dezembro de 2011 ) (Vide art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.223, de 2011)
> b) 12.01 e 18.01;
> II - de leite in natura;
> III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e
> IV de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º; (...)
> Art. 4º. Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º. e 3º. é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009) (...)
> § 3º. É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

São precisos os fundamentos acima transcritos, de maneira que os adoto como razões complementares de decidir no presente voto, com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019.

Para efeito de rateio proporcional de que trata o art. 3º, §8º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, 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. Nessa linha, há entendimento fixado pela própria Receita Federal do Brasil, tendo sido exarados, por exemplo, a Solução de Divergência Cosit nº. 3/2016 e o Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 4/2016.

Não obstante, o caso concreto não revela qualquer dissonância com tal entendimento. Na verdade, compulsando o despacho decisório, observa-se que naquela decisão não se apresenta **cálculo de rateio entre as receitas não-cumulativas e a receita bruta total**: a tabela com a apuração dos créditos, constante do item 2.3 do despacho decisório, já parte dos créditos relacionados ao regime não-cumulativo, não existindo qualquer cálculo de rateio entre receitas não-cumulativas e cumulativas.

Neste ponto, revela-se despiciendo o argumento da recorrente de que as receitas auferidas com a revenda de produtos monofásicos, tributados à alíquota zero, devem ser incluídas no somatório das receitas não cumulativas para fins de rateio proporcional, para a obtenção da base de cálculo dos créditos da contribuição calculados sobre as despesas comuns, uma vez que, no procedimento fiscal, não qualquer evidência de exclusão dessas receitas no cálculo de rateio. Neste caso, caberia à recorrente demonstrar, de forma específica e individualizada, onde, precisamente, se encontra o erro, com elucidação do método e valores corretos a serem considerados e com a evidenciação de que a fiscalização tenha, de fato, excluído receitas indevidas na apuração do coeficiente entre receitas não-cumulativas e cumulativas, para fins de determinação da parcela de despesas comuns que poderá ser creditada – é sobre tal rateio que tratam as soluções de consulta citadas pela recorrente.

Documento nato-digital

Pela análise do despacho decisório, depreende-se que a autoridade fiscal considera, no cálculo dos créditos básicos vinculados às despesas comuns, a proporção de crédito vinculado às receitas de revenda com "suspensão" – e, neste caso, a fiscalização adverte a inaplicabilidade do regime de suspensão - e também aquelas tributadas no mercado interno.

Nesse contexto, como bem explicou o aresto recorrido, o despacho decisório apenas segrega, entre os créditos básicos comuns, aqueles que podem ser compensados e ressarcidos - relacionados às vendas não tributadas e de exportação, e aquela parcela que somente pode ser deduzida na apuração das contribuições do PIS/COFINS – neste caso, aqueles créditos básicos comuns vinculado às receitas tributadas no mercado interno e aquelas com "suspensão" – estas, lembre-se mais uma vez, atinentes, na verdade, à revenda de produtos.

Revela-se absolutamente escorreito o despacho decisório quando segrega, na apuração dos créditos comuns, aqueles passíveis tão somente de dedução, pois vinculados às receitas tributadas no mercado interno (incluindo-se as receitas de revenda) - como prescrevem as normas que regem a matéria (vide os fundamentos da decisão recorrida acima transcritos) -, e aqueles outros créditos comuns passíveis de compensação/ressarcimento, pois atrelados às receitas não tributadas.

Diante das considerações acima expostas – incluindo toda a fundamentação consignada nos excertos do aresto recorrido acima transcritos -, entendo que deve ser mantida a decisão vergastada.

**IV – Análise das glosas de créditos de bens e serviços não considerados como insumos**

Foram realizadas glosas de gastos efetuados com as aquisições de pneus, câmaras, manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes utilizados na própria frota do sujeito passivo para a movimentação e transporte de produtos destinados à armazenagem.

Nesse ponto, a recorrente alega que o aproveitamento de tais créditos encontraria respaldo nos arts. 3º. das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, e que o custo de aquisição compreenderia as despesas de transporte, independente de se tratar de frota própria ou de frete pago a terceiros, nos termos do art. 13, §1º., "a" do Decreto-Lei nº. 1.598/77. Assim, na aquisição de insumos e de mercadorias para revenda, seria possível o crédito sobre as "despesas de transporte, à medida que este integre o custo de aquisição independentemente se o custo do frete é próprio ou de terceiros".

Apreciando essas questões, a decisão recorrida assim se pronunciou:

> Todavia, não cabe razão à contribuinte em relação às despesas relacionadas à movimentação dos produtos destinados à armazenagem.
> Diante dos argumentos da contribuinte, é importante frisar que existe disposição legal para o desconto de créditos apenas em relação às seguintes hipóteses de despesas com transporte :
>
> -frete na aquisição do produto, seja como insumo na produção, seja para revenda, neste último caso (revenda) apenas quando o bem é adquirido de pessoa jurídica, e em razão de que o custo se agrega ao produto adquirido (regra contábil/fiscal);
> -frete de produtos em elaboração efetuados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, na medida em que as pessoas jurídicas podem ter processos produtivos conduzidos em unidades fabris diferentes
> -frete como insumo utilizado na prestação de serviços de transportes, quando é esta a atividade produtiva da empresa, ou seja, quando tal frete é associado ao processo de venda de serviços;
> -e frete na venda do produto.
>
> Para valerem os créditos, todos estes custos devem, necessariamente, ser suportados pela contribuinte e ser prestados por pessoas jurídicas, com exceção dos créditos presumidos a que se refere o §19 da Lei nº. 10.833/2003, relativo à sub-contratação de pessoa física autônoma por parte das empresas de transporte rodoviário de cargas.
> As despesas apresentadas pela contribuinte são de natureza diversa, qual seja, tratam-se de despesas com transporte de produtos para armazenamento, o qual não se enquadra em qualquer uma das hipóteses acima descritas.

Documento nato-digital

Entendo que não merece acolhida o pleito da recorrente. Explico.

Como bem explicou a decisão recorrida, há possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, no tocante às despesas com frete, na aquisição de insumos (nesse caso, o valor do frete se agrega ao custo do produto adquirido), no transporte de produtos em elaboração e na operação de venda.

No caso dos autos, analisando as glosas realizadas, observa-se que se referem a gastos com pneus, câmaras, manutenção, combustíveis e lubrificantes, utilizados na movimentação de produtos acabados, hipótese que não gera direito ao crédito de PIS/COFINS, pois não se insere no contexto de (i) transporte na aquisição de insumos e (ii) transporte nas operações de vendas propriamente ditas.

Com efeito, como bem consignou o aresto recorrido, os gastos objeto de glosa estão relacionados ao transporte de produtos para armazenamento.

Neste caso, caberia ao sujeito passivo contestar, com argumentos e provas, as conclusões do acórdão recorrido. Lembre-se, aqui, que é ponto incontroverso que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e compensações, **recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado**, a teor do que dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
> I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Como decorrência lógica, é inerente à análise das declarações de compensação a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado, em especial, que os gastos objeto de glosa se inserem, como alega, no contexto de transporte de insumos, transporte de produtos em elaboração ou transporte em operações de venda. Não obstante, em seu recurso, o sujeito passivo restringe-se a alegações, sem contraditar, com documentos probatórios e explicação analítica e individualizada, as conclusões da decisão administrativa.

No caso dos autos, o sujeito passivo deveria ter provado que os gastos objeto de glosa enquadram-se em uma duas hipóteses contempladas pelo inciso IX do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, identificadas no texto legal como armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou que tratam-se de gastos com o transporte do insumo ou de bem para revenda (tributado) e foram contabilizados como custo de aquisição daqueles bens.

Importa lembrar, no tocante ao frete na aquisição de insumos, que a possibilidade de seu creditamento se dá precisamente pelo fato daquele dispêndio se integrar ao custo dos insumos ou dos produtos para revenda. Nesse caso, gastos com transporte próprio, os quais, naturalmente, não integram o valor de aquisição do insumo, não representam, ao meu ver, possibilidade de creditamento do PIS/COFINS: tratam-se, aliás, de dispêndios com serviços anteriores ao processo produtivo, não podendo, desse modo, se enquadrar no conceito de insumos.

Com relação aos gastos vinculados ao transporte de produtos acabados, esclareça-se, antes de tudo, que, em outras ocasiões, posicionei-me de forma diversa daquela que adoto agora, tendo assumido, com base em entendimento consubstanciado em alguns votos da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que o conceito de "operações de venda" apresentava espectro semântico mais amplo, açambarcando a transferência de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa, com o fim ulterior de venda, ensejando, por isso, o aproveitamento de créditos no contexto das contribuições não cumulativas.

Documento nato-digital

Minha compreensão do assunto foi substancialmente alterada com a decisão, pela 3ª Turma da CSRF, do Acórdão nº. 9303-010.249, de 20 de março de 2020, no qual restou decidido que o frete na transferência de produtos acabados não gera direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos. Em especial, a pesquisa da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciada na Declaração de Voto do Conselheiro Rodrigo Pôssas, trouxe, para mim, nova luz ao assunto. Transcrevo, a seguir, os fundamentos daquela declaração, os quais adoto como razões de decidir no presente voto:

> Em resumo, eu considerava que a redação da referida norma legal sobre "frete na operação de venda" independesse da mudança de titularidade da mercadoria pois o cento de custo "operações de venda" contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, fiz uma minuciosa pesquisa jurisprudencial e o STJ tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.
>
> Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial.
>
> "RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.
>
> 1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omisso, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)
>
> 2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.
>
> 3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).
>
> Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.
>
> Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").
>
> Nesse sentido:
>
> [.....omissis.....]
>
> 2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.
>
> [.....omissis.....]
>
> Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.
>
> No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.
>
> Nesse sentido:
>
> [.....omissis.....]

Documento nato-digital

> 1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.
>
> 2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.
>
> Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.
>
> Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.
>
> 3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).
>
> [....omissis.....]
>
> 2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.
>
> Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.
>
> [.....omissis.....]
>
> 3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.
>
> [.....omissis.....]
>
> 2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.
>
> [.....omissis.....]
>
> Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".
>
> Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".
>
> Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.
>
> (grifos do original)

Diante dos fundamentos acima expostos e considerando que a recorrente não trouxe qualquer contestação fundamentada – com argumentos específicos e provas para embasá-los – da conclusão a que chegou o aresto recorrido, a saber, que os gastos com pneus, câmaras, manutenção de veículos, combustíveis e lubrificantes são relacionados ao transporte, pelo próprio sujeito passivo, de produtos destinados à armazenagem, voto pela manutenção das referidas glosas.

Documento nato-digital

## V – Análise das glosas de créditos relativos a despesas com depreciação

Segundo o despacho decisório, o sujeito passivo valeu-se de créditos relativos a despesas com depreciação da totalidade de seus veículos – entre os quais, caminhões, semi-reboques, terceiro eixo, bi trem, carretas, etc. – e determinados acessórios de veículos – carretas, carrocerias, etc.), independentemente de terem sido utilizados na produção de bens e serviços destinados à venda ou, meramente, utilizados nas demais atividades empresariais.

O sujeito passivo contesta tais glosas, asseverando que, por disposição legal, há que se considerar o direito ao crédito sobre os encargos de depreciação referentes à aquisição de ativo permanente (caminhão e outros veículos), utilizados para transporte de bens adquiridos para venda ou revenda e no transporte de mercadorias vendidas.

Apreciando a matéria, o colegiado de primeira instância assim se manifestou:

> Em relação aos encargos de depreciação de ativo permanente (caminhão e outros veículos) utilizados para o transporte de bens adquiridos para venda ou revenda e no transporte de mercadorias vendidas, alega a contribuinte ter direito aos créditos, nos termos do inciso VI dos artigos 3ºs. das Lei nº. 10.833/2003 e 10637/2002.
>
> Todavia, apenas o creditamento relativo às despesas com depreciação de bens utilizados na produção de bens está previsto, para o PIS e para a Cofins, respectivamente, no inciso III do parágrafo 1.o do artigo 3.o da Lei n.o 10.637/2002 e no inciso III do parágrafo 1º. do artigo 3.o da Lei n.o 10.833/2003:
>
> (...)
>
> Ocorre, porém, que a possibilidade de creditamento sofreu restrições com a edição da Lei n.º 10.865/2004, que assim dispôs em seu artigo 31:
>
> Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subseqüente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.
>
> § 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.
>
> § 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.
>
> § 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. (grifou-se)
>
> Como se vê, com a Lei n.o 10.865/2004, o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação ficou restrito, a partir do último dia do terceiro mês subseqüente ao da publicação da Lei, aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004.
>
> Cruzando-se, assim, os atos legais acima transcritos, tem-se que o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação estão condicionados às seguintes condições:
>
> **(a) os bens incorporados ao ativo imobilizado devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo**;
>
> (b) para períodos de apuração até julho de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, independentemente das datas de suas aquisições;
>
> (c) para períodos de apuração a partir de agosto de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, desde que adquiridos a partir de 01/05/2004.
>
> **Os créditos pleiteados se referem à depreciação de utilizados para o transporte de bens adquiridos para venda ou revenda e no transporte de mercadorias vendidas, ou seja, não são bens envolvidos diretamente com o processo produtivo da cooperativa. Desta forma, a sua depreciação não gera direito aos créditos no regime não-cumulativo.**

Documento nato-digital

Entendo que os fundamentos da decisão recorrida são corretos, de maneira que os adoto como razões de decidir no presente voto, com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019.

Como bem asseverou a decisão recorrida, seguindo a linha assumida no despacho decisório, não gera direito a créditos de PIS/COFINS os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado não utilizados no processo produtivo do sujeito passivo.

No caso concreto, resta evidente que veículos e todos os gastos a eles relacionados não podem ser entendidos como encargos de depreciação do ativo imobilizado destinado à produção de bens ou serviços, uma vez que referem-se a bens utilizados, como reconhece a própria recorrente, **no transporte de bens adquiridos para venda ou revenda** e, ainda, no transporte das mercadorias vendidas.

No primeiro caso, qual seja, no transporte de bens adquiridos para venda ou revenda, não há que se falar em processo produtivo, uma vez que tal etapa é anterior e alheia ao ciclo produtivo. No caso segundo caso, transporte de mercadorias vendidas, está-se diante de fase posterior ao ciclo produtivo, revelando-se improcedente a apropriação de créditos de depreciação.

Sublinhe-se, ademais, que, em seu recurso, o sujeito passivo não faz qualquer esforço para demonstrar que os ativos vinculados às glosas de encargos de depreciação se inserem, como alega, no processo produtivo. Nesse ponto, é de se lembrar que é do sujeito passivo o ônus de provar que os encargos de depreciação e os bens do ativo imobilizado correspondentes se enquadram em uma duas hipóteses contempladas pelo inciso VI do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

## VI - Dispositivo

Diante de todas razões acima apresentadas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães

Documento nato-digital