



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.904955/2017-47</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.564 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TS BRASIL S. A. (INCORPORADORA DE VANGUARDA AGRO S.A.)
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

SISTEMA DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. CONCEITO.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção, como também os gastos utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção dos bens e serviços finais; excetuam-se as despesas na aquisição de bens e serviços prestados em atividades diversas da produção de bens, como ocorre com as despesas havidas no setor administrativo, contábil, jurídico da pessoa jurídica.

AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA SEM O PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

O regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não possibilita a apuração de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

FRETES SOBRE AQUISIÇÕES. TRANSPORTE DE MÃO DE OBRA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O pagamento de frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, bem como os dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção, geram direito ao crédito no sistema da não cumulatividade (art. 176 da IN RFB nº 2121, de 2022).

#### ARMAZENAGEM E FRETES EM OPERAÇÕES DE VENDA.

A autorização legal de apuração de créditos sobre despesas com armazenagem e frete alcança apenas os valores relacionados às operações de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor, de modo que não geram créditos o frete e a armazenagem incorridos em operações prévias à venda.

#### GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO. COMISSÕES. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. DESPESAS COM EXPORTAÇÃO.

Exclui-se do conceito de insumo os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, incluindo dentre eles os gastos com fretes de produtos acabados para formação de lotes para embarque ao exterior, as operações em terminais de embarque e comissões pagas.

#### ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ARRENDAMENTO DE TERRAS. VEÍCULOS. CRÉDITOS.

É possível o aproveitamento de crédito no sistema da não cumulatividade sobre pagamentos quer seja a título de aluguéis de máquinas e equipamentos ou mesmo de arrendamento de terras, quando utilizados na atividade da empresa e devidamente comprovados.

#### ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. CREDITAMENTO.

Os créditos com gastos de energia elétrica são passíveis de aproveitamento apenas em relação à energia consumida, não se estendendo aos custos de transmissão ou de distribuição de energia, ou mesmo à taxa de iluminação pública, demanda contratada, multa e juros, ainda que integrem, como item específico, as contas apresentadas à pessoa jurídica, por não serem considerados insumos do processo produtivo.

#### ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

Poderão ser descontados créditos calculados em relação a encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, quando devidamente comprovados,

considerando as aquisições superiores a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) e os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica que resultem aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.

**ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO. VEÍCULOS.**

Em se tratando de veículos incorporados ao ativo imobilizado utilizado na atividade produtiva, o crédito somente pode ser calculado aplicando-se a alíquota correspondente sobre os encargos de depreciação, sendo vedado o cálculo do crédito sobre o valor de aquisição.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.**

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias estranhas aos autos e, na parte conhecida, por rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em lhe dar parcial provimento, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas decorrentes do aluguel de empilhadeiras utilizadas no processo produtivo e, (ii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos decorrentes da aquisição de bens destinados à revenda submetidos à alíquota zero, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (Relator), que revertia tal glosa, sendo designada para redigir o voto vencedor nesse item a conselheira Flávia Sales Campos Vale.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Helcio Lafeta Reis – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/09 que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o Direito Creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o processo de contestação da contribuinte contra Despacho Decisório emitido pela DRF em Cuiabá/MT, em 06/12/2017, que reconheceu em parte o pedido de ressarcimento, no valor de R\$ 765.180,37 de R\$ 1.950.412,52 solicitado, de Cofins não cumulativa – Exportação, do 1º trimestre de 2013, pleiteado no PER nº 06050.20630.270815.1.5.09-6667.

Consta na Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT nº 0405/2017, de 5/12/2017, que, com base no TDPF – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 01.3.01.00-2017-00211-5, foi realizada ação fiscal para auditoria dos créditos de PIS e Cofins, para o ano calendário de 2013, buscando validar as informações transmitidas em pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, onde, atendendo à intimação emitida, apresentou cerca de 9 mil cópias em PDF de notas fiscais de bens e serviços, faturas de energia elétrica, atas, contratos de arrendamentos e de cessão de direitos, que após a análise dos arquivos digitais, documentos e declarações transmitidas, bem como de informações e esclarecimentos prestados, constantes do PAF nº 10010.033151/0817-30 (e-dossie), foram relatados os procedimentos fiscais adotados e as irregularidades verificadas, nos seguintes termos:

1 - AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA: glosa de créditos apurados sobre bens para revenda, unicamente para o mês de janeiro de 2013, no valor de R\$ 45.220,00, por identificar que a data de emissão da nota fiscal é referente a outro

período, além do que as bases de cálculo do PIS e da COFINS estão zeradas, tratando-se de compra não tributada.

2 – AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO: glosa de créditos sob o fundamento de que somente geram direito a crédito aqueles bens que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda, de acordo com o conceito trazido pelas IN SRF nº 247, de 2002, e IN SRF nº 404, de 2004; itens que não sofreram tributação foram objeto de glosa, com base em seu CST informado no SPED; após cruzamento com a base do SPED, pela chave de acesso e no valor do item (as notas fiscais que não continham chave de acesso foram apresentadas em PDF), os valores de notas emitidas pela própria interessada (nota de entrada emitida pelo próprio detentor do crédito), ou com base de cálculo do PIS e da COFINS zerada, foram glosadas, ressalvados os bens de tributação monofásica; glosa de créditos de notas que não foram encontradas na base do SPED, ou sua cópia em PDF não foi apresentada; e glosa de créditos de partes e peças de manutenção de motos, por não serem aplicados aos produtos destinados à venda.

3 - AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO: foram glosados créditos sobre serviços referentes a aluguéis, transbordo, comissões de vendas, serviços de exportação e serviços de classificação, por não se enquadrarem no conceito de insumo, bem como, notas que não foram apresentadas em pdf.

4 – ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA: foram glosados créditos sobre valores referentes a movimentação interna e fretes sobre compras.

5 – ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR: fundamenta que gera direito a créditos o gasto com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica, como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, créditos diversos, benefícios de ICMS, devoluções de ICMS.

6 – MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (Crédito com Base no Valor de Aquisição): foram glosados valores que se encontravam em duplicidade na relação apresentada pela contribuinte, como também os valores referentes a compras de ativos imobilizados de outras empresas, de compras não tributadas e de compras de veículos, por não se enquadrarem no conceito de máquinas ou equipamentos.

7 – DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA: glosa de valores referentes a aluguéis de veículos por não se enquadrarem no conceito de máquinas, como também foram glosados aluguéis de pessoa física, serviços e os aluguéis não comprovados;

8 – DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA: foram glosados os valores em que consta como arrendatário Otaviano Olavo Pivetta,

com posterior cessão de direitos à empresa Vanguarda do Brasil; foram glosados também aluguéis/arrendamentos de pessoa física e aluguéis/arrendamentos não comprovados.

9 – DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA: glosa de valores de devolução de vendas tributadas em abril, R\$ 16.203,73, e maio, R\$ 4.054,90.

Foi mencionado na Informação Fiscal que *“os valores referentes a exportações informados pelo contribuinte, na EFD, são compatíveis com os valores que constam na base do SPED NF-e”, “por meio da análise, por amostragem, das notas fiscais eletrônicas obtidas na base SPED, não foram encontradas divergências em relação às vendas com suspensão” e “não foram encontradas divergências em relação às vendas com alíquota zero”.*

Após as verificações efetuadas, restou assim demonstrada a análise da base de cálculo dos créditos pleiteados pela contribuinte, aceitos e glosados pela autoridade fiscal:

Mês	Valores EFD	Glosas	Valores Aceitos	Exclusão Suspensão
jan/13	10.614.385,30	5.523.354,99	5.091.030,32	1.096.736,73
fev/13	12.561.200,33	3.877.669,29	8.683.531,04	2.891.870,60
mar/13	17.794.830,68	6.710.951,61	11.083.879,07	4.469.962,02
abr/13	23.345.694,02	13.609.866,69	9.735.827,34	3.203.337,68
mai/13	14.278.444,05	6.510.610,95	7.767.833,10	3.302.892,37
jun/13	9.743.820,25	5.549.278,14	4.194.542,11	2.767.181,76
jul/13	12.746.057,52	4.552.167,41	8.193.890,11	4.472.359,53
ago/13	17.788.239,89	7.508.388,97	10.279.850,92	5.845.587,90
set/13	26.824.492,72	18.996.575,04	7.827.917,68	2.696.073,40
out/13	9.465.306,40	4.126.884,95	5.338.421,45	581.369,95
nov/13	8.812.376,39	4.321.365,70	4.491.010,69	1.043.390,58
dez/13	7.546.775,23	2.517.768,82	5.029.006,41	950.053,84

Em sequência, utilizando-se dos percentuais informados pela contribuinte para o rateio entre as Receitas Tributadas no Mercado Interno, as Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e as Receitas de Exportação, de acordo com os DACON, foram apurados os créditos de PIS e Cofins para o 1º trimestre/2013 ao 4º trimestre/2013, que foram objeto de desconto da contribuição devida (pelo próprio contribuinte), bem como foram aproveitados de ofício para cobrir valores que ficaram descobertos em virtude da apuração realizada. Após realizados os descontos e aproveitamentos de ofício, o saldo de créditos foi utilizado para abater valores de PIS e COFINS que ficaram descobertos.

Foi esclarecido, por fim, que, em 28 de novembro de 2014, a empresa Vanguarda do Brasil, cindiu parcialmente seu patrimônio para a empresa Vanguarda Agro S.A. Os créditos decorrentes do Mercado Interno não tributado do 2º trimestre de 2012 ao 4º trimestre de 2012 e do 2º trimestre de 2013 ao 4º trimestre de 2013, bem como os créditos do Mercado Interno não tributado e de Exportação de todo o ano de 2014, foram cindidos à sua incorporadora. Ressalvados os descontos feitos pela própria contribuinte e respeitada a sua opção pela cisão dos créditos,

os créditos cindidos não foram usados para aproveitamento de ofício na empresa Vanguarda do Brasil S.A. A seguir estão demonstrados os valores cindidos para o ano de 2013:

Mês	Valor Solicitado		Valor Reconhecido		Utilizações		Valor transferido por cisão	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
04/2013	93.754,73	431.839,94	36.175,95	166.628,63	-	-	36.175,95	166.628,63
05/2013	78.257,06	360.456,80	31.388,36	144.576,68	-	-	31.388,36	144.576,68
06/2013	90.062,42	414.832,97	15.682,18	72.233,08	-	-	15.682,18	72.233,08
07/2013	87.729,06	404.085,36	33.627,48	154.890,22	-	-	33.627,48	154.890,22
08/2013	160.549,92	739.502,54	42.458,45	195.566,19	-	-	42.458,45	195.566,19
09/2013	217.364,87	1.001.195,98	43.723,44	201.392,79	-	-	43.723,44	201.392,79
10/2013	31.364,65	144.467,61	16.008,68	73.736,95	-	-	16.008,68	73.736,95
11/2013	43.574,85	200.708,37	18.766,81	86.441,04	-	-	18.766,81	86.441,04
12/2013	30.018,02	138.264,82	17.125,95	78.883,18	-	-	17.125,95	78.883,18

Cientificada do Despacho Decisório, em 13/12/2017, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, datada de 08/01/2018, juntada aos autos conforme registro de Solicitação de Juntada de Documentos em 13/01/2018, ressaltando o seu direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins no sistema da não cumulatividade, alegando que não merece prosperar a aplicação do conceito de insumos estabelecido pela legislação do IPI, considerando apenas aqueles materiais que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda das propriedades físicas ou químicas no processo de produção. De acordo com a sistemática prevista no artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, diz que a pessoa jurídica poderá descontar créditos de PIS e COFINS sobre a aquisição de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Entende que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. Diz que no STJ já foi proferido voto, em processo que está sendo julgado na sistemática dos recursos repetitivos, garantindo o amplo creditamento do PIS e da COFINS sobre todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente.

Salienta que é pessoa jurídica de direito privado e tem como objeto social a exploração de atividades rurais, beneficiamento, industrialização e comercialização de grãos e oleaginosas, dentre outras. Como tal, adquire matéria-prima e insumos para serem utilizados na fabricação de seu produto final. Destaca a sua atividade produtiva, como sendo atividade moderna e dinâmica para o cultivo de soja, milho e algodão, estando sujeita a regime sazonal baseado nos ciclos de plantio, tratamento e colheita do algodão, soja e milho nas diferentes regiões em que se localizam suas fazendas. Diz que possui maquinário próprio (tratores, plantadeiras, pulverizadores, aeronaves agrícolas, colheitadeiras de grãos, colheitadeiras de algodão e caminhões) preparados para atuar adequadamente nos diferentes estágios da safra, os quais se encontram estrategicamente localizados nas unidades produtivas da Companhia, bem como a existência de armazéns que viabilizam o estoque e padronização desses produtos, permitindo a obtenção de melhores preços e rentabilidade para as operações agrícolas. Descreve os procedimentos comuns, desde a abertura de

áreas, correção do solo, terraceamento, manejo do solo, irrigação e outros controles, indo ao plantio, tratos culturais, colheita, beneficiamento, armazenagem e manejo pós-colheita.

Especificamente em relação às glosas, argui a insubsistência das razões fazendárias concernentes as glosas efetuadas, alegando que:

– BENS PARA REVENDA – alega que a fiscalização não se insurgiu quanto à possibilidade de tomada de créditos de bens adquiridos destinados a revenda e que a legislação de regência confere aos contribuintes a liberalidade de proceder ao aproveitamento do respectivo crédito de PIS/COFINS no momento em que entender pertinente, desde que observado prazo prescricional (prazo quinquenal), entendimento trazido pela Solução de Consulta COSIT nº 331/2017. Quanto ao fato de a aquisição do bem a ser revendido ser sujeito à alíquota zero (óleo e adjuvantes), ressalta que não há imposição legal que impeça o creditamento, o que torna válido o procedimento por ela adotado, por força do princípio da legalidade previsto na CF/88. Lembra o entendimento expresso no §3º do art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006, entendendo que não poderia considerar que a atribuição equivocada, pelo fornecedor, da suspensão legal de PIS/COFINS sobre tais operações, possa inviabilizar a apuração de créditos sobre a aquisição de revenda das mercadorias.

– BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: aquisição de insumos não considerados na classificação da RFB – diz que os bens não classificados como insumos são, basicamente, peças de manutenção dos equipamentos empregados no seu processo produtivo, inclusive componentes que, nos termos da legislação de regência, são indispensáveis à manutenção da qualidade e eficiência do processo produtivo; crédito extemporâneo – acredita que não havendo efetuado o creditamento da contribuição no período em que escriturados os documentos das respectivas operações, o contribuinte poderá fazê-lo extemporaneamente, em período posterior ao dos fatos econômicos escriturados, nos termos do § 4º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; nota fiscal não apresentada e item não identificado na nota – alega que as divergências apontadas entre os valores contabilizados e aqueles constantes das notas fiscais se referem ao fato de que tais valores se encontram fracionados ou somados com despesas acessórias, tal como o frete destacado em nota, conforme se depreende das notas apresentadas nesta oportunidade, por amostragem (Doc. 01); aquisição de insumos sem pagamento de PIS/COFINS – diz se tratar de créditos sobre a aquisição de combustíveis e autopeças, insumos sujeito à sistemática de apuração monofásica do PIS e da COFINS, que possibilita o direito ao crédito.

- AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS NO CONCEITO DE INSUMOS: correspondente a glosas a título de aluguel de veículos, despesas com exportação, frete interno, transbordo, serviços de armazenagem, despesas com vendas, fretes sobre compras, dentre outros, descrevendo cada um deles no seu processo produtivo: aluguel de máquinas e equipamentos – entende que as máquinas e

equipamentos, como empilhadeiras, são empregados diretamente no processo produtivo, indo no mesmo sentido da jurisprudência já consolidada a respeito do tema; transbordo – despesas com aluguel de veículos que são utilizados no transbordo de insumos como soja, adubo, sementes de milho, ou seja, os principais insumos utilizados no seu processo produtivo; comissão de venda – gastos necessários para viabilizar suas atividades junto aos vendedores/representantes dos produtos que comercializa, pagando comissão sobre vendas, portanto, essencial para sua atividade-fim; despesas com exportação e classificação – o artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833 autoriza o desconto de créditos das contribuições com despesas incorridas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e as despesas pela contratação de classificação agrícola de seus produtos, secagem e padronização dos grãos por ela produzidos, sendo gastos necessários para atendimento das normas nacionais e padrões internacionais de exigência para operacionalização no mercado interno e de exportação.

- ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA: diz que se trata de serviço indispensável ao transporte de insumos e comercialização das mercadorias produzidas, gerando, por isso, direito ao crédito de PIS/COFINS, entendendo que a acepção da expressão “frete na operação de venda”, contida no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, abarca justamente a conjunção de operações que, em suma, possibilitam o transporte de insumos ou bens acabados, de forma a viabilizar a própria venda. Diga-se, não se fala aqui em simples “frete de venda”, mas dos fretes que possibilitam a operação de venda como um todo. Nesse sentido, é inegável que o frete interno constitui valor econômico que, em último nível, agrega ao custo do produto vendido, entendimento que se mostra claro nas disposições contidas no pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009, quanto aos custos dos estoques.

- ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA: a taxa de iluminação pública, a demanda contratada e os juros e multas integram, de maneira indissociável, o custo de aquisição da energia elétrica, não sendo possível se cogitar da impossibilidade de apuração do crédito correspondente sobre a totalidade do valor pago na operação.

- MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO: aduz que a própria legislação autoriza a constituição de créditos sobre a depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, bem como edificações e benfeitorias em imóveis próprios, utilizados nas atividades da empresa; e quanto às glosas sobre a aquisições de máquinas e equipamento de pessoa física e adquirido com alíquota zero (peças de aeronaves), além das instalações de posto de combustível, que é possível a tomada de créditos, por expressa previsão legal e pela essencialidade do item na atividade desenvolvida.

- ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E PRÉDIOS: diz que por atuar no ramo da produção e comércio de bens agropecuários é imprescindível que se tenha um local para guardar o seu estoque e que para a movimentação interna dos itens sejam empregadas empilhadeiras e demais máquinas e bens que auxiliam na gestão, organização e desenvolvimento dessa atividade e se a autoridade fiscal entende que se trataria de prestação de serviços, deveria ter considerado na base de créditos a contratação de serviços, o que não ocorreu. E quanto à alegação da fiscalização de que as despesas com aluguéis de prédios não possuíam documentos suficientes à sua comprovação, bem como que teriam sido apresentados documentos que não comprovariam a regularidade das despesas, afirma que todos os documentos foram apresentados em sede de fiscalização. Fala-se aqui dos contratos de arrendamento. Cita o inciso III do artigo 784 do Código de Processo Civil onde diz que o instrumento particular assinado por sujeito de direito, atestando a assunção de determinada obrigação, não somente é documento hábil a comprovar a mora, como também se reveste da qualidade de título executivo extrajudicial. Argui que as despesas incorridas no pagamento de aluguéis de imóveis essenciais ao processo produtivo são passíveis de inclusão na base de apuração de créditos de PIS/COFINS, justamente como no caso de terras arrendadas.

- DEVOLUÇÃO DE VENDAS: diz que, em que pese a imputação nas correspondentes notas fiscais de informações equivocadas quanto à situação tributária de cada operação, todas foram oferecidas à tributação e não restando qualquer dúvida quanto ao fato de que se trata de operações de venda desfeitas pela devolução das mercadorias, sendo indevido o fundamento para glosa a ausência de tributação das operações em questão.

- MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS – RATEIO DA RECEITA BRUTA AUFERIDA: cita a definição de receita e sua classificação como definido pelo “portaldecontabilidade.com.br” e o conceito trazido pelo art. 12 do Decreto-lei 1.598, de 1977, e da então Lei nº 12.973, de 2014, para acentuar a confusão feita pela fiscalização, já que em nenhum momento dispõe a legislação a respeito de expurgos da receita bruta, ou seja, para pagamento do imposto deve ser considerado o total da receita bruta, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, porém, para o cálculo do Rateio Proporcional, o fiscal empregou uma interpretação extensiva da legislação, ou seja, não considerou como receita as operações que são equiparadas às operações de exportação e, por óbvio, compõem o rol de receitas.

Por fim, comenta sobre a verdade material, pugna pela possibilidade de apresentação de novos documentos, caso necessário; ressalta a necessidade da conversão do julgamento em diligência para a devida valoração dos argumentos defendidos; que seja determinada a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário até julgamento final da esfera administrativa; que seja aplicada a Taxa Selic, para fins de correção monetária, sobre o valor do crédito que for reconhecido, conforme determinação judicial (Mandando de Segurança nº

1000860-87.2017.4.01.3600); e que se reconheça integralmente os créditos de PIS/COFINS pleiteados.

Em 26/06/2020, a interessada ingressa com Manifestação Complementar, notificando que foi favorável em decisão de Mandado de Segurança nº 5008732-97.2017.4.03.6100, em trâmite na 26ª Vara Cível Federal de São Paulo, para que a RFB procedesse à imediata análise do direito creditório; lembra o entendimento firmado no julgamento do REsp nº 1.221.170 pelo STJ, a respeito do conceito de insumo; e buscando demonstrar que as despesas essenciais incorridas no desenvolvimento de seu processo produtivo, nos termos das Leis nº 10.833 e nº 10.637, faz juntar Laudo Técnico.

Tendo em vista o entendimento dado ao conceito de insumo após a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), e da consequente edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, quando da análise do referido processo por esta Turma de Julgamento da DRJ/09, em 11 de novembro de 2021, o julgamento foi convertido em diligência para que fosse ajustada a análise do direito creditório de acordo com o novo entendimento dado ao conceito de insumo, tendo em vista que nos documentos juntados aos autos e que serviram de base para a apuração do direito creditório constavam planilhas relacionando os produtos e serviços adquiridos, sua descrição, data, motivo da glosa, valor aceito e valor glosado, dentre outros, mas disponibilizadas apenas em arquivo imagem PDF, sem serem planilhas editáveis, ficando, dessa forma, prejudicada a análise de gastos que poderiam ser considerados de acordo com o novo entendimento dado ao conceito de insumo.

Em 21/06/2023, em cumprimento ao solicitado no despacho de diligência, foi anexado o arquivo não-paginável, no qual se encontram planilhas que individualizam os itens e valores dos bens que foram glosados ou validados, bem como Informação EADC1/DRF-GOIÂNIA/GO Nº 3496/2023, de 02 de junho de 2023, que aplicando o novo entendimento sobre o conceito de insumo assim ponderou:

#### Aquisição de bens utilizados como insumo

As operações escrituradas pelo contribuinte, referentes a aquisição de bens utilizados como insumo, foram analisadas considerando os critérios de essencialidade e relevância, definidos no julgamento do RE 1.221.170/PR. Neste sentido, foram revertidas glosas referentes a insumos dos insumos, fretes sobre compras, despesas decorrentes de imposições legais, equipamentos de proteção individual (EPI), e bens de reposição utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado cuja utilização implique em aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano.

Na oportunidade da diligência, foram verificados documentos apresentados pelo contribuinte no momento da manifestação de inconformidade, que haviam sido glosados por falta de apresentação.

Também foram verificadas chaves de acesso ao SPED que haviam sido consideradas como não validadas na auditoria inicial. As chaves de acesso apresentadas inicialmente foram confrontadas com a base do SPED, atestando a validade das mesmas. Logo, as glosas referentes a tais operações foram revertidas.

As únicas glosas que permanecem referentes ao conceito de insumo foram glosas referentes a partes e peças de reposição de veículos UNO, Gol e motos.

Por fim, ainda persistiram glosas não referentes ao conceito de insumo, como operações que ocorreram fora do período de análise (extemporâneas com base em sua data de emissão), documentos cuja cópia em PDF não foi apresentada, operações cujo o CFOP não é referente a venda pelo emitente e glosas referentes à situação tributária (CST) das notas fiscais emitidas.

#### Aquisição de serviços utilizados como insumo

As operações escrituradas pelo contribuinte, referentes a aquisição de serviços utilizados como insumo, foram analisadas considerando os critérios de essencialidade e relevância, definidos no julgamento do RE 1.221.170/PR. Neste sentido, foram revertidas glosas referentes a fretes sobre compras, despesas decorrentes de imposições legais, serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração, realizados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, como o transbordo, testes de qualidade anteriores à comercialização ou por imposição legal, serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado cuja utilização implique em aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano.

Na oportunidade da diligência, foram verificados documentos apresentados pelo contribuinte no momento da manifestação de inconformidade, que haviam sido glosados por falta de apresentação.

Persistiram glosas referentes a serviços de exame admissional/demissional, serviços de vigilância, documentos cuja documentação não foi apresentada, despesas com exportação, tais como taxas portuárias, serviços de unitização, movimentação de contêineres e etc, serviços em ativo imobilizado ainda em andamento, operações referentes alugueis em que não foi possível verificar o fornecimento de mão de obra para prestação do serviço conjuntamente à locação máquina ou equipamento e fretes sobre vendas escriturados como serviços.

Em 02/06/2023, a interessada foi cientificada das informações, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, sendo que em 20/06/2023 solicitou a juntada de petição onde requer a imediata remessa dos autos à Turma da Delegacia de Julgamento, de forma a cumprir as decisões proferidas nos autos do Mandado de Segurança nº 1005550-52.2023.4.01.3600, que deferiu pedido liminar e determinou às Autoridades impetradas DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM CUIABÁ/MT e DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM CURITIBA/PR para proceder à

análise da(s) Manifestações de Inconformidade protocoladas pela Impetrante nos autos dos Processos Administrativos nºs 10183.909286/2016-19, 10183.723253/2017-64, 10183.723298/2017-39, 10183.903403/2017-11, 10183.904955/2017-47, 10183.904958/2017-81, 10183.904954/2017-01, 10183.904957/2017-36, 10183.904959/2017-25, 10183.904962/2017-49, 10183.904963/2017-93, 10183.904961/2017-02, 10183.904965/2017-82, 10183.904964/2017-38, 10183.904968/2017-16, 10183.904967/2017-71, no prazo de 30 (trinta) dias, ressalvada a hipótese de nova exigência administrativa.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, conforme ementa do Acórdão nº 109-018.967 – 3ª TURMA/DRJ09 que apresenta o seguinte resultado:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

SISTEMA DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. CONCEITO.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção, como também os gastos utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção dos bens e serviços finais; excetuam-se as despesas na aquisição de bens e serviços prestados em atividades diversas da produção de bens, como ocorre com as despesas havidas no setor administrativo, contábil, jurídico da pessoa jurídica.

AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA SEM O PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

O regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não possibilita a apuração de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

FRETES SOBRE AQUISIÇÕES. TRANSPORTE DE MÃO DE OBRA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O pagamento de frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, bem como os dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção, geram direito ao crédito no sistema da não cumulatividade (art. 176 da IN RFB nº 2121, de 2022).

**ARMAZENAGEM E FRETES EM OPERAÇÕES DE VENDA.**

A autorização legal de apuração de créditos sobre despesas com armazenagem e frete alcança apenas os valores relacionados às operações de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor, de modo que não geram créditos o frete e a armazenagem incorridos em operações prévias à venda.

**GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO. COMISSÕES. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. DESPESAS COM EXPORTAÇÃO.**

Exclui-se do conceito de insumo os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, incluindo dentre eles os gastos com fretes de produtos acabados para formação de lotes para embarque ao exterior, as operações em terminais de embarque e comissões pagas.

**ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ARRENDAMENTO DE TERRAS. VEÍCULOS. CRÉDITOS.**

É possível o aproveitamento de crédito no sistema da não cumulatividade sobre pagamentos quer seja a título de aluguéis de máquinas e equipamentos ou mesmo de arrendamento de terras, quando utilizados na atividade da empresa e devidamente comprovados, com exceção da locação de veículos, tratores, caminhões e afins.

**ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. CREDITAMENTO.**

Os créditos com gastos de energia elétrica são passíveis de aproveitamento apenas em relação à energia consumida, não se estendendo aos custos de transmissão ou de distribuição de energia, ou mesmo à taxa de iluminação pública, demanda contratada, multa e juros, ainda que integrem, como item específico, as contas apresentadas à pessoa jurídica, por não serem considerados insumos do processo produtivo.

**ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.**

Poderão ser descontados créditos calculados em relação a encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, quando devidamente comprovados, considerando as aquisições superiores a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) e os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo 3 imobilizado da pessoa jurídica que resultem aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.

**ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO. VEÍCULOS.**

Em se tratando de veículos incorporados ao ativo imobilizado utilizado na atividade produtiva, o crédito somente pode ser calculado aplicando-se a alíquota correspondente sobre os encargos de depreciação, sendo vedado o cálculo do crédito sobre o valor de aquisição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando a sua realização se revela prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

**Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**

**Direito Creditório Reconhecido em Parte**

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação além de questionar a legalidade da compensação de ofício realizada pela RFB ao aceitar parte do crédito.

Em 26 de setembro de 2024 a Recorrente apresentou petição informando o trânsito em julgado de decisões no Mandado de Segurança nº 1020973-52.2023.4.01.3600, nas quais determinaram o efetivo ressarcimento e requereu o prosseguimento do processo de ressarcimento dos créditos devidamente reconhecidos.

Ato posterior a RFB cumpriu o quanto determinado pela esfera judicial e dando seguimento a apreciação desse CARF do quanto permanece em discussão do presente processo administrativo.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Da preliminar

A Recorrente alega em sede preliminar que os procedimentos realizados pela fiscalização agiram ilegalmente, ao decorrer com a compensação de ofício.

Todavia ao cumprir com as ordens judiciais a RFB resolveu referida discussão, por isso não sendo necessária sua análise no presente processo administrativo.

Do mérito

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o



V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

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.”

Além disso necessária mencionar que dentro dos documentos apresentados pela Recorrente no decorrer do processo administrativo, foi incluído Laudo produzido informando o uso de materiais e serviços no processo produtivo da Recorrente às Fls. 4560 a 5452.

Adentrando agora nos itens glosados e mantidos pelo acórdão *a quo*.

### **De bens para revenda**

A recorrente alega que a hipótese de suspensão de PIS/COFINS sobre a venda de produtos agrícolas somente comporta provimento caso tais produtos não sejam destinados à revenda, portanto sendo tal alegação somente nesse item de bens para revenda.

A decisão *a quo* decidiu da seguinte maneira:

Como se vê, no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, são claras ao estabelecer que a aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito à apuração de créditos. O transcrito art. 3º das referidas Leis expressamente determina que do valor das contribuições devidas a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos submetidos à substituição tributária (inciso III do § 3º do art. 1º) e às vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II (§ 1º do art. 2º). Pelo dispositivo legal, está-se diante de uma das premissas fundamentais do sistema da não cumulatividade que para a utilização do crédito é necessário que a receita decorrente da aquisição do bem tenha se sujeito ao pagamento das contribuições.

Todavia, não concordo quanto decidido no decisão *a quo* para tanto trago aos autos decisão do STJ sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.093) que por maioria de votos, fixou cinco teses relativas ao creditamento de PIS/Pasep e Cofins no sistema monofásico e à legislação que disciplina o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto). As teses são as seguintes:

“1 – É vedada a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica (artigos 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).

2 – O benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto.

3 – O artigo 17 da Lei 11.033/2004 diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor; portanto, não permite a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à

tributação monofásica, já que vedada pelo artigo 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

4 – Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa, que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

5 – O artigo 17 da Lei 11.033/2004 apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica.”

Dentro desse julgamento é importante ressaltar que foi decidido que o benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto, e, portanto, sendo considerado um benefício e abrangendo todos os contribuintes, porém no seguimento do julgamento fica claro que referido benefício não pode ser utilizado quando da sistemática do monofásico, e deixando claro somente do monofásico.

Importante destacar as diferenças entre a sistemática do monofásico e um produto com alíquota zero, no monofásico existe uma antecipação da tributação existente em toda a cadeia, portando dentro daquela cobrança a alíquota e a margem do valor agregado já é pensado numa forma de não prejudicar a cadeia do produto.

Já o produto com alíquota zero está dentro da sistemática normal do PIS e da COFINS, porém naquele momento o item está elencado como alíquota zero, vinculando esse “benefício” somente ao fornecedor do produto, que este deverá no final de sua apuração demonstrar que esse item está com alíquota zero e portanto não necessário ao pagamento dessas contribuições, mas necessário delimitar que o fornecedor continua sendo contribuinte dessas contribuições e possuindo outros faturamentos ela deverá pagar as contribuições daquele mês.

Além disso o produto com alíquota zero, ao ser revendido pode ser tributado normalmente, pois o “benefício” da alíquota zero pode ser do produto, pode ser por um momento específico, devido ao destinatário, existem diversas possibilidades para determinação da redução da alíquota e na industrialização, ou na revenda do produto em outro momento pode ser alterada a alíquota, gerando um custo para o contribuinte.

Agora voltando para a legislação existente importante destacar que deixa claro que a não possibilidade de creditamento no inciso II, do §2º, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, são para aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como comentado acima o bem com alíquota zero é sujeito ao pagamento das contribuições, porém com alíquota zero, por isso sem dispêndio financeiro, lembrando que no caso do sistema monofásico, o item não está sujeito ao pagamento, pois todo o pagamento já foi realizado num primeiro momento, ficando fora do sistema de pagamento nas demais operações.

Além disso na legislação mencionada acima existe a condição de que o item seja revendido ou utilizado como insumo em produtos ou serviços à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição, fato que segundo argumentação da Recorrente, não ocorre no caso concreto, pois realizam a venda de produtos tributados, e não incluídos nas situações elencadas acima.

Trazendo o futuro da tributação no Brasil, quando o legislador quis deixar claro a necessidade de que tivesse efetivamente o pagamento da etapa anterior, este deixou claro que somente poderia se aproveitar do crédito, no caso de já ter sido realizado o pagamento do imposto da etapa anterior.

Na nossa legislação atual não existe essa determinação clara de que deva existir o pagamento do tributo na etapa anterior para que pudesse ser aproveitado o creditamento das contribuições, ficando no texto somente que não seja sujeito ao pagamento, trazendo essa diferença de entendimento.

Diante do exposto voto por reverter a glosa dos créditos do presente item nos bens de revenda que tiveram a entrada a alíquota zero.

#### **De bens utilizados como insumos**

A Recorrente alega que a decisão *a quo* apresenta novos argumentos para manter a glosa, sendo que o entendimento foi de que poderia tomar crédito dos bens mencionados, porém não por não ter sido incluído no período correto não seria possível o crédito de tais itens.

Todavia, como é possível verificar da planilha inicial da fiscalização “Bens como insumos 2011 x SPED” existe desde o início do processo administrativo linhas de glosa constando que foram glosados tais créditos devido a sua inclusão fora do período de emissão dos documentos fiscais, portanto não havendo o que se falar em inovação na decisão recorrida, sendo que mantenho o entendimento da decisão ora recorrida pelos mesmo motivos, conforme se extrai:

Já com a observação “DT. EMISSÃO FORA DO PERÍODO EM ANÁLISE”, como motivadora das glosas, verifica tratar-se de notas fiscais que, na maior parte dos registros, estão datadas normalmente no final de um mês e que foram registradas nos primeiros dias do mês seguinte, como por exemplo, as notas fiscais com datas de emissão do final do mês de dezembro de 2010 que foram registradas em janeiro de 2011. Os créditos assim registrados decorrem da aquisição de peças e

acessórios de reposição, combustíveis e lubrificantes, que são considerados insumos da atividade produtiva. Uma vez que o registro das operações ocorreram em data próxima à data de emissão da nota fiscal e restando demonstrado que os créditos não foram aproveitados no período de aquisição, mas somente no período imediatamente posterior, quando do seu registro, cabe o restabelecimento dos créditos. Ainda que sabedores sobre o aproveitamento de créditos caracterizados como extemporâneos, cujo entendimento da administração tributária é de que o aproveitamento de créditos solicitados intempestivamente deve, além de obedecer ao prazo decadencial, ter os dados do Dacon e DCTF retificados nas competências dos créditos, para somente depois pleitear o seu ressarcimento, de acordo com o disposto no art. 10 da IN RFB nº 1015, de 2010. Veja-se que essa determinação está reforçada na orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na internet (<http://sped.rfb.gov.br>, especificamente na pergunta “Como informar um crédito extemporâneo na EFD-Contribuições?”), com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores (créditos extemporâneos) no modelo de Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições). Contudo, cabe a aplicação desse entendimento aos créditos que tenham seu aproveitamento em mês ou meses posteriores ao trimestre em que poderia ter solicitado.

Em relação aos demais itens glosados é importante mencionar que a Recorrente somente alega de forma ampla que tais itens são relevantes e essenciais, porém após a diligência foram mantidos parte da glosa, nas quais não foi possível verificar a possibilidade de creditamento por outros motivos e não que poderia ser enquadrado como insumos para o PIS/COFINS, sendo somente com essa questão os itens “ABASTECIMENTO UNO”, “PEÇA VEÍCULO UNO” e “PEÇAS DE MOTO”, que conforme se verifica, não é possível enquadrar no conceito de insumo, mesmo considerando toda a operação da Recorrente.

Restando em discussão os itens “BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS ZERADA”, “PIS/COFINS ISENTO”, “PIS/COFINS SEM INCIDÊNCIA” e “PIS/COFINS TRIB. ALIQ. ZERO” item não questionado pela Recorrente, porém sendo questionado em sede de Manifestação de Inconformidade resumidamente:

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: aquisição de insumos não considerados na classificação da RFB – diz que os bens não classificados como insumos são, basicamente, peças de manutenção dos equipamentos empregados no seu processo produtivo, inclusive componentes que, nos termos da legislação de regência, são indispensáveis à manutenção da qualidade e eficiência do processo produtivo; nota fiscal não apresentada e item não identificado na nota – alega que as divergências apontadas entre os valores contabilizados e aqueles constantes das notas fiscais se referem ao fato de que tais valores se encontram fracionados ou somados com despesas acessórias, tal como o frete destacado em nota, conforme se depreende das notas apresentadas nesta oportunidade, por amostragem (Doc. 01); aquisição de insumos sem pagamento de PIS/COFINS – diz

se tratar de créditos sobre a aquisição de lubrificantes e combustíveis e autopeças, que estão sujeitos à sistemática de apuração monofásica do PIS e da COFINS, possibilitando assim o direito ao crédito (Doc. 02); e, em que pesem os CST informados pelos fornecedores, quando da emissão das notas fiscais, é evidente que todas as operações de aquisição de combustíveis e autopeças para fins de utilização como insumo pela Manifestante se encontram abrangidas pelo regime de incidência monofásica do PIS e da COFINS, no qual todas as operações subsequentes se darão sem a incidência destas exações. Argumenta ainda que, nas notas fiscais juntadas objeto de glosa, algumas aquisições de insumos foram realizadas junto a empresas optantes pelo Simples Nacional, mas isso não afasta o direito creditório da pessoa jurídica adquirente, que poderão descontar os créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

Posto isso podemos ver que nos casos relacionados a creditamento do PIS/COFINS de produtos incluídos ao sistema monofásico não existe a possibilidade de creditamento conforme entendimento do próprio CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

PIS/PASEP. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. REGIME MONOFÁSICO.

REVENDA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade quando a tributação se dá de forma monofásica, pois a existência do fenômeno cumulativo pressupõe a sobreposição de incidências tributárias.

(Acórdão nº 3201-011.704 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 20 de março de 2024 – Relatora: Ana Paula Giglio)

Já a questão de empresas do Simples Nacional na diligência realizada foi verificada se algum dos fornecedores estavam enquadradas no Simples Nacional, porém em todos os casos que foram verificados essa situação o motivo da glosa foram os seguintes “NF não apresentada”, “Destinatário não é Vanguarda B.” e “CFOP Retorno de mercadoria”, sendo que não foram apresentadas provas pela Recorrente para modificar o entendimento exarado pela fiscalização.

Portanto mantenho a glosa do crédito conforme Acórdão *a quo*.

#### **Dos serviços utilizados como insumos**

Cumprе ressaltar num primeiro momento que mais de 85% dos valores glosados pela fiscalização e mantidos pela decisão recorrida estão relacionados com falta de apresentação de documento que comprovasse o serviço e os valores de créditos pleiteados, sendo que não teve apresentação de documentação após a diligência realizada, portanto mantendo a glosa desses itens.

Dos outros serviços relacionados a esse item a Recorrente apresente alegação relacionada a locação de maquinário e de Despesas com comissões, imobilizado em andamento, despesas com exportação, gastos com embarque de produtos para a exportação e despesas portuárias.

Sobre o segundo ponto importante mencionar que no presente processo não teve valores glosados relacionados e esses itens, portanto não necessária a análise.

Sobre a locação de maquinário importante ressaltar que existem algumas glosas relacionadas a veículos, considerando que não é possível o creditamento, porém existem linhas relacionadas a locação de caminhões que são claramente usadas para transporte de insumos e itens que são utilizadas dentro do processo produtivo da Recorrente devem ser considerados, todavia, deve ser verificada a súmula CARF 190, devendo seguir referida súmula por ser vinculante a nossa decisão.

#### Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Já relacionado aos demais itens a Recorrente não apresenta nenhuma comprovação ou relação para que seja possível o creditamento desses itens, portanto devendo manter a glosa em relação a esse item.

#### **ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**

Já aos serviços relacionados com armazenagem e frete na venda cumpre trazer o quanto decidido pela DRJ:

“Na planilha “FRETES S VENDAS 2011”, observa-se na coluna “OBSERVAÇÃO” que as glosas motivadas por “FORA DO PERÍODO EM ANÁLISE” e “NÃO SE REFERE AO PERÍODO EM ANÁLISE” constam a data do conhecimento de transporte como final do ano de 2010 e que foram aproveitadas em janeiro/2011 e de janeiro/2011, apropriados em fevereiro/2011, correspondendo ao transporte de milho em grãos produzido, pelo que se restabelecem os créditos. Como “FRETE S/COMPRA” e “NÃO É FRETE S/VENDA” constam o transporte de adubo, uréia, fertilizantes, algodão em caroço, em fardo, em pluma, sorgo, soja, milho, herbicidas, calcáreo, movimentação de tanque, tratores, plantadeiras, dentre outros, pelo que se reverterem as glosas, por caracterizar transporte de insumo, produtos, máquinas e equipamentos. **Por outro lado, as glosas decorridas das motivações “PAGO PELO COMPRADOR”, “ITEM EM DUPLICIDADE” e “NF NÃO APRESENTADA”, permanecendo sem comprovação, mantém-se o procedimento fiscal.”** (destaca-se)

Portanto os itens mantidos nesse ponto foram os que permaneceram sem comprovação dos valores por parte da Recorrente, sendo que não foram apresentados nenhum documento adicional relacionado a esse item que comprovassem os valores, posto isso mantenho a glosa dos itens conforme diligência e confirmado pelo acórdão da DRJ.

### **ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA**

Foram glosados alguns valores relativos à energia elétrica para efeitos de creditamento de PIS/Cofins. A glosa referiu-se a valores da fatura que não eram intitulados como “consumo”. Destaca a autoridade que a legislação somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas classificadas como: “taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos”, os quais foram integralmente glosados.

A recorrente argumenta que estes valores estariam vinculados ao consumo de energia no processo produtivo da empresa e deveriam ser incluídos nos custos de energia elétrica consumida. Isto porque não haveria restrição legal impedindo o creditamento de Pis e Cofins sobre a totalidade das despesas de energia consumida nos estabelecimentos da empresa, sem qualquer restrição adicional. A exclusão destes valores da base de cálculo dos créditos seria uma interpretação restritiva e equivocada, além de violar o princípio da não cumulatividade.

Em relação à energia elétrica destaque-se que o crédito referente a ela própria fora devidamente reconhecido, apenas os “acessórios cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica”, conforme caracterizou(indevidamente) a recorrente, foram glosados. Tais “acessórios” são a taxa de iluminação pública e multas por atraso no pagamento das despesas de energia elétrica.

Não assiste razão à Recorrente em sua irrisignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito de insumo, mais liberal que a adotada ao tempo da decisão recorrida, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa à taxa de iluminação pública, muito menos multa por atraso no pagamento da fatura, ou qualquer outro “acessório de mesma espécie”. Além disso, a lei especificou em dispositivo próprio, no art. 3º inciso III, a despesa de energia elétrica como geradora de crédito, fora de qualquer discussão acerca do conceito citado.

Assim, os “acessórios” da energia elétrica devem ser discutidos no âmbito do inciso III, do art. 3º, não dentro do conceito geral de insumo.

De fato, o inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não autoriza incluir tais “acessórios” na base de cálculo dos créditos, mas tão-somente a despesa com a própria energia consumida no estabelecimento da empresa:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;”

O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da despesa de energia na base de cálculo de créditos.

Ademais, o caso da multa por atraso ensejaria vantagem indevida ao usuário em mora, em relação ao usuário pontual, premiando e incentivando a inadimplência. E o tributo (taxa ou contribuição de iluminação pública) por sua própria natureza não pode ser considerado um acessório do preço pago pelo consumo de energia.

Decisões neste sentido existem diversos precedentes neste Conselho, conforme se reproduz abaixo:

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. MULTA POR ATRASO. VEDADO.

Somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

(Acórdão 3002-002.569, de 10/02/2021. Processo nº 13227.900245/2014-30. Relator: Wagner Mota Momesso de Oliveira.)

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.

(Acórdão 9303-006.627 de 10/02/2021. Processo nº 10920.001868/2007-83. Relator: Luiz Eduardo De Oliveira Santos)

A taxa de iluminação pública, tributo cobrado pelos municípios, e a multa, cobrada pela concessionária em razão da mora do usuário, assim como “outros serviços diversos” não contemplam a possibilidade de gerar crédito a favor do contribuinte. Desta forma, não cabem reparos à decisão de primeira instância no que diz respeito à glosa dos créditos destas despesas com energia elétrica.

**MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (crédito com base valor de aquisição)**

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, em relação ao método de apuração dos crédito e seu respectivo rateio proporcional, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

“Neste item consta na Informação Fiscal que “O contribuinte apresentou cópias em PDF de notas fiscais de aquisições de bens para o ativo imobilizado. Na relação apresentada pelo contribuinte, vários valores encontravam-se em duplicidade, portanto foram glosados. Os valores referentes a compras de ativos imobilizados de outras empresas, bem como compras não tributadas, também foram glosados. Foram glosadas, ainda, as compras de veículos, por não se enquadrarem no conceito de máquinas ou equipamentos.” A legislação que rege a matéria, contida no art. 3º, inciso VI e § 14 da Lei nº 10.833, de 2003, aplicáveis também à contribuição para o PIS/Pasep por força do art. 15 da referida Lei, dispõe:

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

(...)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 )(...)§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 )(...)III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput , incorridos no mês;

(...)§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)Da leitura dos artigos acima, admite-se os créditos para máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, tendo a base de cálculo do crédito, em regra geral, os encargos de depreciação e amortização aplicados às máquinas, equipamentos e outros bens.

Em se tratando da opção da pessoa jurídica pela utilização do crédito com base no valor de aquisição dos bens, o comando legal do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua interpretação literal, que se deve ter, admite a possibilidade do creditamento imediato, contudo, só alcança “as máquinas e equipamentos destinados à produção”. Note-se que ao permitir os créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aquisição de máquinas e equipamentos de forma diferenciada - no prazo de 4 (quatro) anos

com a aplicação, a cada mês, das alíquotas sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, ou integralmente no mês de aquisição, à opção da pessoa jurídica -, a legislação não alcançou os bens móveis veículos, uma vez que numa análise da legislação tributária, constata-se que a todo momento que o legislador quis se referir a veículos ele escreveu “outros bens” ou foi específico e escreveu “veículos”. A própria Lei nº 10.833, de 2003, permite ver tais acepções, no art. 3º, VI, c/c o § 1º, III referindo-se a “máquinas, equipamentos e outros bens” e no art. 3º, VI, c/c o § 14 não se refere mais à “máquinas, equipamentos e outros bens”, mas apenas à “máquinas e equipamentos”. Desse modo, o crédito relacionado à aquisição de veículo utilizado na atividade produtiva somente pode ser calculado aplicando-se a alíquota correspondente sobre os encargos de depreciação na forma da legislação do Imposto de Renda.

Na petição ingressada pela interessada para juntada complementar de documentos constam documentos fiscais de aquisição de tratores, pulverizadores, plantadeiras, dentre outros. Contudo, observa-se pelas notas fiscais e pela descrição dos bens que foram objeto da glosa de créditos, coluna “DESC\_BEM\_IMOB”, que mesmo não sendo admitidos os créditos pela falta de apresentação de documentos, também os bens adquiridos não se enquadram nas hipóteses para o cálculo do crédito com base no valor de aquisição, por se tratar de aquisição de veículos automotores e autopropulsores. Como já visto, a legislação de regência considera como veículos aqueles bens equipados com motores, essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos, fertilizantes etc., relacionados com o seu uso principal, como é o caso de tratores, caminhões, colheitadeira de grãos, pulverizador, dentre outros.

Dessa maneira, mantém-se as glosas de créditos sobre aquisição de veículos, tratores, caminhões e peças de aeronave e aquisições de pessoa física constantes na planilha “ATIVO IMOB X PDF”. Mantém-se também as glosas de créditos glosados com a motivação “NF NÃO APRESENTADA”, “NÚMERO NF IIEGÍVEL - IMPOSSIBILIDADE DE DIFERENCIAÇÃO” “ITEM EM DUPLICIDADE”, “CRTC” e em relação às datas de emissão dos documentos, seja pela falta de apresentação de documentos fiscais, seja por não se enquadrarem às determinações do § 14 do art. 3º da lei 10.833 de 2003.

O mesmo entendimento aplica-se nos casos de utilização do benefício previsto no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, que, opcionalmente, em relação apenas à aquisição de máquinas e equipamentos, poderão ser descontados créditos sobre o valor de aquisição nos prazos que estabelece, de quatro anos, calculados sobre o valor de aquisição. Também de forma opcional a Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, estabeleceu o desconto do crédito vinculado a máquinas e equipamentos nos prazos que estabelece.

Em relação à motivação de que houve a aquisição sem pagamento de contribuição – alíquota zero, a fundamentação legal dada à infração é o mesmo § 14 do art. 3º da lei 10.833 de 2003, onde se tem a possibilidade de imediato creditamento pelo valor das aquisições dos bens apenas para máquinas e equipamentos. De qualquer forma, vale lembrar o entendimento trazido pela Solução de Consulta Cosit nº 496, de 2017, e o direcionamento do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, em relação à aquisição de bens ou serviços e não ativo imobilizado.

Por outro lado, no que se refere às glosas tidas como “NÃO UTILIZADO PARA PRODUÇÃO DE BENS”, verificando-se tratar-se de aquisição de bombas de abastecimento de combustível, registradora, medidor digital, propulsora automática etc., equipamentos utilizados na atividade produtiva, é de se restabelecer os créditos decorrentes. Exceção se faz a aquisição de “SERVIDOR DELL POWEREDGE T320 - XEON® E5-2403 1.8G” que é de utilização em áreas administrativa da empresa e não à produção de bens.”

Motivo pelo qual mantenho a glosa dos créditos relacionados a esse item.

#### **ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

No caso aqui é necessário esclarecer que a glosa realizada pela fiscalização foi baseada que não seria possível o crédito sobre veículos, por não ter essa possibilidade elencada nas Instruções Normativas.

Todavia discordo desse entendimento sendo possível o creditamento de veículos desde que comprovado a relevância e essencialidade do mesmo na atividade da empresa, no caso em tela, foram glosados créditos de locação de empilhadeira, que devido a operação da empresa é essencial e relevante para sua atividade, motivo pelo qual reverto a glosa relacionado a locação de empilhadeira.

#### **DESPESAS DE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS**

Nessa glosa importante esclarecer quais foram os motivos das glosas, os quais foram “CONTRATO DE ARRENDAMENTO PESSOA FÍSICA”, “LOCADOR PESSOA FÍSICA / DIVERGÊNCIA DIMOB”, “TRATA-SE DE CONDOMÍNIO”, “DOC. COMPROBATÓRIO NÃO APRESENTADO” e “APRESENTADO APENAS CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITOS”

Novamente o argumento trazido pela Recorrente remonta a outro processo administrativo, não sendo questionado os argumentos que foram utilizados para manter a glosa, porém em nenhum momento está sendo glosado os valores por serem arrendamentos rurais, mais sim pelos motivos acima mencionados.

Portanto não sendo apresentado novos documentos para que alterasse o entendimento proferido pela diligência e mantido pelo acórdão ora recorrido, motivo pelo qual voto por manter a glosa referente aos seguintes motivos esclarecidos na planilha de aluguéis de prédios, “CONTRATO DE ARRENDAMENTO PESSOA FÍSICA”, “LOCADOR PESSOA FÍSICA /

DIVERGÊNCIA DIMOB”, “TRATA-SE DE CONDOMÍNIO”, “DOC. COMPROBATÓRIO NÃO APRESENTADO” e “APRESENTADO APENAS CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITOS”

### **DEVOLUÇÕES DE VENDAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA**

A discussão aqui não rebate na possibilidade ou não do crédito, e sim na possibilidade de pedido de ressarcimento em casos de devolução de venda tributadas.

A fiscalização afirma que durante o período fiscalizado o contribuinte apurou créditos sobre devolução de vendas de produtos sujeitos à tributação de Pis/Pasep e Cofins, porém deixou de observar que tais créditos não podem fazer parte da base de cálculo dos créditos vinculados à receitas não tributadas no mercado interno, devendo ser excluídos portanto da base de cálculo sujeita ao rateio proporcional de créditos uma vez que tais créditos são vinculados unicamente a receita tributada de vendas no mercado interno.

Segundo o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

Como se vê, para devoluções de vendas é prevista a apuração de créditos, via de regra em meses subsequentes, desde que o valor da venda devolvida tenha sofrido a incidência das contribuições.

A possibilidade de ressarcimento e compensação prevista no art. 6º da Lei 10.833/03 refere-se aos créditos associados à receita de exportação. Assim, os créditos são apurados separadamente, entre mercado interno (tributado e não tributado) e exportação. A possibilidade de rateio do art. 3º, § 8º combinado com art 6º, § 3º da mesma Lei refere-se aos custos, despesas e encargos comuns.

No caso da devolução de venda, o crédito é específico em relação ao PIS/Pasep ou Cofins apurado na operação, portanto, decorrente do mercado interno tributado, visto que os demais (mercado interno não tributado e exportação) não atende ao inciso VIII acima transcrito, já que não existe tributação.

Pelo exposto nego provimento a pleito de crédito para as devoluções de vendas.

### **MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS – RATEIO PROPORCIONAL**

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, em relação ao método de apuração dos crédito e seu respectivo rateio proporcional, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

Neste item, a fiscalização menciona que “De acordo com as EFDs entregues, o contribuinte optou pelo método de determinação dos créditos de PIS/Cofins com base na proporção da receita auferida no mercado interno e no mercado externo, em relação à receita bruta auferida. Foi verificado que os percentuais informados pelo contribuinte para o rateio entre as Receitas Tributadas no Mercado Interno, as Receitas Não Tributadas no Mercado Interno e as Receitas de Exportação estão compatíveis com os valores que constam nos Dacon entregues pelo contribuinte, bem como são compatíveis com as NF-e emitidas e valores registrados em ECD e DIPJ. Além do rateio da Receita Bruta Auferida, o contribuinte estornou mensalmente os créditos referentes a vendas sujeitas à suspensão das contribuições PIS/COFINS, uma vez que as mesmas não ensejam direito a créditos”.

Observa-se, portanto, acerca do rateio que foi acatada pela fiscalização a opção da contribuinte quanto ao rateio proporcional da receita bruta para fins de cálculo dos créditos a serem utilizados e dos índices informados em relação à receita (tributada e não tributada no mercado interno e de exportação).

Na manifestação apresentada, a interessada cita a definição de receita e sua classificação como definido pelo “portaldecontabilidade.com.br” e o conceito trazido pelo art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977 e da então Lei nº 12.973, de 2014, para acentuar a confusão feita pela fiscalização, já que em nenhum momento dispõe a legislação a respeito de expurgos da receita bruta, ou seja, para pagamento do imposto deve ser considerado o total da receita bruta, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, porém, para o cálculo do Rateio Proporcional, diz que o fiscal empregou uma interpretação extensiva da legislação, ou seja, não considerou como receita as operações que são equiparadas às operações de exportação e, por óbvio, compõem o rol de receitas.

Sobre o assunto, vale lembrar, quanto ao rateio de créditos, que o método escolhido pela contribuinte é o proporcional, onde, de forma geral, são rateados os custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente às receitas tributadas e não tributadas, ou seja, os dispêndios comuns aos dois tipos de receitas. Por outro lado, as despesas vinculadas apenas a receitas tributadas devem ser a elas atribuídas em sua totalidade e o mesmo deve ocorrer com aquelas vinculadas somente às receitas não tributadas.

Especificamente ao caso de operações de “exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação”, enfatizado em sua contestação, é certo que sobre essas operações, para fins de determinar o percentual de rateio a ser aplicado aos créditos existentes, não incidem as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, de acordo com o art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que tratam de forma análoga.

Também é certo que, de acordo com a norma, há expressa vedação para a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, em operações de

empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadoria com o fim específico de exportação, como se depreende do parágrafo 4º do art. 6º da referida lei. Tal dispositivo está reproduzido nas IN SRF nº 600/2005, no seu art. 21, § 2º, IN RFB nº 900/2008, em seu art. 42, § 2º, e posteriormente IN RFB nº 1.300/2012, em seu art. 27, § 1º.

Nesse contexto, não sendo permitida a apuração de créditos sobre essas operações, ou seja, operações com mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, elas não podem, evidentemente, compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio; caso contrário, estar-se-ia permitindo o ressarcimento de valores vinculados à exportação por empresa comercial exportadora, o que é vedado pela legislação.

Esse, aliás, é o entendimento adotado pela administração tributária, conforme se observa na interpretação exposta na Solução de Consulta Interna nº 11, de 22/02/2008, proferida pela Cosit, em relação ao rateio dos custos à receita bruta total, na seguinte ementa:

**MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS, NO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE.**

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, a ser utilizado na apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

As receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

Dispositivos Legais: Art. 1º, § 3º e art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Fundamentos(...)7. Constata-se que os § 2º dos arts. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 estabelecem que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor do faturamento conforme definido nos respectivos caput, ou seja, a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

8. Por outro lado, os § 3º dos arts. 1º das mencionadas leis, estabelecem que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas relacionadas nos respectivos incisos dos citados § 3º dos arts. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

9. Isto posto, pode se concluir que o legislador ordinário ao estabelecer o método do rateio proporcional previsto nos incisos II dos § 8º dos arts. 3º, das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, 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, quis, efetivamente, dizer que somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, a incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, nas alíquotas de 1,65% e de 7,6% é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

9.1. A receita de aluguel integra tanto a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa quanto à receita bruta total, auferidas em cada mês, porque referida receita compõe, efetivamente, o montante da receita bruta mensal que servirá de base de cálculo para a incidência e recolhimento das alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9.2. Por sua vez, as receitas financeiras por estarem com alíquota zero (Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005), não integram o montante da base de cálculo a ser oferecido mensalmente à incidência e recolhimento das aludidas contribuições no regime da não-cumulatividade, portanto, o valor correspondente às referidas receitas não compõe nem montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferida em cada mês, para não distorcer o percentual a ser encontrado para a utilização do método do rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

10. Logo, às receitas auferidas pela pessoa jurídica, em decorrência de vendas realizadas com isenção, não alcançadas pela incidência, com alíquota zero, de bens do ativo permanente, por não integrarem a receita bruta mensal sujeita à incidência não-cumulativa, base de cálculo para a aplicação e recolhimento das respectivas alíquotas não-cumulativas, também não integram o montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa utilizado na definição do percentual para o método do rateio proporcional, porque, de fato, sobre referidas receitas não há incidência e recolhimento, efetivo, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

10.1. Por outro lado, as receitas relacionadas no item 10, também não integram o montante da receita bruta total, auferidas em cada mês, para efeito de

estabelecimento do percentual existente entre ambas as receitas, a ser aplicado na apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

10.2. Isto posto, chega ao entendimento de que o montante da receita bruta total, auferida em cada mês, para efeito de determinação do percentual existente entre ambas as receitas, para fins de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele encontrado após o somatório dos valores das receitas que foram, efetivamente, oferecidos às incidências e recolhimentos das citadas contribuições, nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

Dessa forma, é de se manter o percentual de rateio utilizado pela fiscalização, para fins de determinação do percentual existente entre todas as receitas, a ser aplicado para rateio de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

### **Conclusão**

Diante todo o exposto, voto para no mérito julgar parcialmente procedente o Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas decorrentes do aluguel de empilhadeiras e de dar crédito relacionada a bens utilizados para revenda que foram adquiridos com alíquota zero.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Flávia Sales Campos Vale, redatora designada.

Ouso discordar do ilustre relator apenas acerca do reconhecimento do crédito relacionado a bens utilizados para revenda que foram adquiridos com alíquota zero.

No presente caso, de acordo com o despacho decisório foram glosados os créditos apurados sobre bens para revenda, unicamente para o mês de janeiro de 2013, no valor de R\$ 45.220,00, em razão da data de emissão da nota fiscal ser referente a outro período e pelas bases de cálculo do PIS e da COFINS estarem zeradas, tratando-se de compra não tributada.

A DRJ não reconheceu o direito ao crédito relacionado a bens utilizados para revenda que foram adquiridos com alíquota zero e manteve a glosa, nos seguintes termos:

Na planilha “AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA”, consta aquisição de bens para revenda de óleos adjuvantes adquiridos em 14/12/2012, no montante de R\$ 45.220,00, cujos créditos foram apropriados em janeiro de 2013, mas que

sofreram glosa sob a fundamentação de “DT. EMISSÃO FORA DO PERÍODO E BC PIS/COFINS ZERADA”.

Ao contrário do entendimento da interessada, de que não há imposição legal que impeça o creditamento sobre a aquisição de bem a ser revendido ser sujeito à alíquota zero, vale lembrar o disposto no art. 3º, inciso II do § 2º, das Leis nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações posteriores, que assim estabelece:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Como se vê, no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, são claras ao estabelecer que a aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito à apuração de créditos. O transcrito art. 3º das referidas Leis expressamente determina que do valor das contribuições devidas a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos submetidos à substituição tributária (inciso III do § 3º do art. 1º) e às vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II (§ 1º do art. 2º). Pelo dispositivo legal, está-se diante de uma das premissas fundamentais do sistema da não cumulatividade que para a utilização do crédito é necessário que a receita decorrente da aquisição do bem tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições.

Sobre o assunto, cumpre mencionar o entendimento constante da Solução de Consulta COSIT nº 227, de 12/05/2017, publicada no DOU em 18/05/2017 (a qual tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 2021):

9. A primeira parte do texto do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003 (da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição) refere-se a bens ou serviços que são objetos de uma operação ocorrida na etapa imediatamente anterior da cadeia econômica e que não foi alcançada pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, refere-se a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram, para a primeira dessas pessoas (o fornecedor), receitas que não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9.1. Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, nessas situações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos

da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

A segunda parte desse dispositivo (inclusive no caso de isenção, esse último [...] pela contribuição) destaca que a isenção é uma dessas operações de fornecimento não sujeitas ao pagamento das contribuições e determina que, nos casos de aquisição de bens ou serviços cuja operação foi contemplada com isenção das contribuições (apenas neles), a regra geral de não apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica restrita às situações em que os bens ou serviços fornecidos sejam:

a) revendidos (em qualquer hipótese); ou b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com isenção dessas contribuições.

10.1 Assim, a contrario sensu, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins.

11. Sistematizando o que foi dito anteriormente, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas:

a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições;

b) com isenção das contribuições e posteriormente:

b.1) revendidos; ou b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.

Portanto, uma vez que a aquisição de mercadorias para revenda com suspensão da contribuição por substituição tributária e aquisições sujeitas à incidência com alíquota zero impossibilita a utilização de crédito básico sobre as referidas operações, mantém-se a glosa efetuada.

Diante do exposto, entendo acertada a manutenção da glosa realizada pelo Fisco. Isso porque, conforme preveem expressamente o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não é permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de bens destinados à revenda quando tais operações estão submetidas à alíquota zero. A sistemática da não cumulatividade pressupõe que a etapa anterior da cadeia econômica tenha suportado a incidência das contribuições, de modo que, não havendo

recolhimento na origem, inexistente crédito a ser apropriado. Nesse mesmo sentido, o entendimento consolidado na Solução de Consulta COSIT nº 227/2017 reforça que a incidência à alíquota zero, assim como as hipóteses de não incidência e suspensão, não geram direito ao creditamento.

Assim, a decisão recorrida alinha-se não apenas ao texto legal, mas também à interpretação administrativa vigente, razão pela qual merece integral concordância. Dessa maneira, mantenho a glosa.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**