



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10410.721300/2011-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.167 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	USINA CAETÉ S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. INSUMOS. APLICAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. MATERIAIS DIVERSOS. SERVIÇOS DIVERSOS. GRAXAS. MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.

As aquisições de antenas para rádio amador, lâminas de serra, paletes de madeira, lixa e discos de lixa, escova de aço, lima, disco de corte, estopas, lanternas, lacres, lenha, graxa, material de limpeza de máquinas e equipamentos e ferramentas essenciais ou relevantes no processo produtivo e os serviços de análise de calcário e fertilizantes, manutenção em ferramentas e de chicote para esmerilhadeiras, manutenção de rádios-amadores, manutenção em roçadeiras, serviços e demais despesas com carregamento, análise de solo e adubos, análise residual de pesticidas, serviço de atualização de software das máquinas industriais, colheita da cana-de-açúcar destinada à industrialização de açúcar e álcool, serviço de lavanderia necessário aos sacos "big bag" que armazenam açúcar, calibração de instrumentos laboratoriais, hidrojateamento para limpeza de máquinas e equipamentos industriais, serviços de análise de água/óleo/solo/adubos, serviços topográficos, transporte de bagaço, transporte de equipamentos e materiais agrícolas e industriais, transporte de terra e tocos, transporte de calcário e fertilizantes, transporte de grãos e sementes, transporte de mudas de cana, transporte de vinhaça,

transporte de adubo e gesso, transporte de barro e argila, transporte de combustível, transporte de fuligem e cascalho, transporte de resíduos industriais e transporte de torta de filtro, por serem essenciais e necessários à fabricação dos produtos finais destinados à venda, configuram-se insumos no contexto da não cumulatividade das contribuições.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA. IMPOSSIBILIDADE.

Os bens e serviços adquiridos que não se enquadram no conceito de insumos e em relação aos quais inexistente previsão legal específica não geram direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas.

CRÉDITO. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para o desconto de crédito em relação a dispêndios com arrendamento de imóveis rurais ou prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa. O termo prédio abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. DATA DE AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE LIMITAÇÃO.

A lei autoriza o desconto de créditos apurados com base nos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados no processo produtivo e de edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, sem limitação quanto à data de sua aquisição.

CRÉDITO. GASTOS COM ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito a desconto de crédito em relação a dispêndios com armazenagem, abrangendo, por conseguinte, os dispêndios com serviços de estivagem, despesas pela utilização de infraestrutura portuária, serviços de controle de estoque e pagamento de demurrage, observados os demais requisitos da lei.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO. DECISÃO DEFINITIVA. PRECLUSÃO.

Torna-se definitiva a decisão administrativa não contestada pelo interessado no momento processual previsto na legislação.

STJ. RECURSOS REPETITIVOS. DECISÃO DEFINITIVA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

No âmbito do CARF, reproduzem-se, obrigatoriamente, as decisões definitivas prolatadas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática dos recursos repetitivos.

## 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 preclusão, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento, para reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, em relação aos seguintes itens: (I.i) aquisições de antenas para rádio amador, lâminas de serra, paletes de madeira, lixa e discos de lixa, escova de aço, lima, disco de corte, estopas, lanternas, lacres e lenha, (I.ii) serviços de análise de calcário e fertilizantes, manutenção em ferramentas e de chicote para esmerilhadeiras, manutenção de rádios-amadores, manutenção em roçadeiras, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, análise residual de pesticidas, serviço de atualização de software das máquinas industriais, colheita da cana-de-açúcar destinada à industrialização de açúcar e álcool, serviço de lavanderia necessário aos sacos "big bag" que armazenam açúcar, calibração de instrumentos laboratoriais, hidrojateamento para limpeza de máquinas e equipamentos industriais, serviços de análise de água/óleo/solo/adubos e serviços topográficos, (I.iii) aquisições de graxa, material de limpeza de máquinas e equipamentos e ferramentas consideradas essenciais ou relevantes no processo produtivo, (I.iv) serviços de transporte de bagaço, transporte de equipamentos e materiais agrícolas e industriais, transporte de terra e tocos, transporte de calcário e fertilizantes, transporte de grãos e sementes, transporte de mudas de cana, transporte de vinhaça, transporte de adubo e gesso, transporte de barro e argila, transporte de combustível, transporte de fuligem e cascalho, transporte de resíduos industriais e transporte de torta de filtro, (I.v) dispêndios com arrendamento agrícola, (I.vi) despesas com carregamento e (I.vii) depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados no parque produtivo e, tratando-se de edificações ou benfeitorias em imóveis, também nas demais atividades da empresa, adquiridos antes de 01/05/2004; e, (II) por maioria de votos, em relação a dispêndios com estivagem, utilização de infraestrutura portuária e serviços de controle de estoque e pagamento de *demurrage*, no contexto da exportação do açúcar, vencido o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, que negava provimento.

Sala de Sessões, em 16 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafeté Reis** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em face da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu apenas parcialmente o crédito pleiteado, relativo à Contribuição para o PIS não cumulativa, decorrente de saídas para exportação no período de apuração dos autos, e se homologaram as compensações até o limite do direito creditório reconhecido.

As razões de decidir da autoridade administrativa constam do Relatório Fiscal (fls. 3.299 a 3.301) e do Termo de Encerramento Parcial (fls. 1.920 a 1.962) que embasaram o despacho decisório, dos quais se extraem as seguintes conclusões:

- a) a auditoria se baseou em arquivos magnéticos contábeis e fiscais, planilhas com memória de cálculos, Dacon, notas fiscais (por amostragem), dentre outros documentos;
- b) a partir do mês de fevereiro de 2007, a empresa passou a considerar parte de sua comercialização de álcool junto ao mercado externo como sendo "para outros fins", implicando no aproveitamento de créditos da não cumulatividade, com base no rateio proporcional, decorrentes de aquisições de insumos utilizados na produção;
- c) a empresa não apresentou à fiscalização laudos que comprovassem que o álcool exportado era "para outros fins", e não "para fins carburantes", sendo que, nas notas fiscais de saída, constava a informação de se tratar de "álcool hidratado carburante ou álcool anidro carburante", tendo sido apurado, ainda, que as empresas compradoras atuavam, em seus respectivos mercados, na área de comercialização de biocombustíveis, razão pela qual se descaracterizaram as receitas com venda de álcool no mercado externo como vinculadas ao regime da não cumulatividade;
- d) a definição do que seja insumo para aproveitamento dos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, apesar de ampla, deve se referir a bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, mas desde que aplicados diretamente na produção, nos termos do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e do § 4º do art. 8º da IN 404/2004;
- e) glosaram-se créditos apurados em janeiro de 2008 decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos antes de 01/05/2004;
- f) glosaram-se créditos decorrentes da aquisição dos seguintes bens ou serviços: (i) sujeitos à alíquota zero, (ii) utilizados em "aplicação diversa", (iii) comissão de vendas,

(iv) construção civil, (v) ferramentas, (vi) produtos fornecidos pela própria Usina Caeté, (vii) graxas, (viii) locações diversas, (ix) locação de rádio amador e rádio portátil, (x) locações de veículos leves, (xi) material de limpeza, (xii) materiais diversos, (xiii) motocicletas, (xiv) mudas e sementes, (xv) serviços de assessoria e consultoria, (xvi) serviços de carregamento, (xvii) serviços diversos, (xviii) serviços logísticos, (xix) transporte de adubo e gesso, (xx) transporte de bagaço, (xxi) transporte de barro e argila, (xxii) transporte de calcário e fertilizante, (xxiii) transporte de combustível, (xxiv) transporte de pessoal, (xxv) transporte de sementes, (xxvi) transportes diversos, (xxvii) transporte e limpeza agrícola, (xxviii) transporte de equipamentos e materiais agrícolas, (xxix) transporte de equipamentos e materiais da indústria, (xxx) transporte de fuligem, cascalho, pedras, terra e tocos, (xxxi) transporte de materiais diversos, (xxxii) transporte de muda de cana, (xxxiii) transporte de resíduos da indústria, (xxxiv) transporte de “torta filtro”, (xxxv) transporte de vinhaça e (xxxvi) veículos leves;

g) glosaram-se créditos baseados na contabilidade decorrentes dos seguintes dispêndios: (i) despesas com exportação e importação (conta 6.1.5.630.04), (ii) comissões sobre vendas (conta 6.1.4.614.09), (iii) arrendamentos PJ (conta 6.1.5.630.12 – arrendamentos agrícolas) e (iv) empacotamento e carregamento (conta 6.1.1.607.03);

h) glosaram-se créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos a partir de 01/05/2004 não utilizados na produção (móveis e utensílios, veículos leves, equipamentos e aparelhos de telefonia, equipamentos e aparelhos de computação e software).

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento integral do crédito pleiteado, com a homologação das compensações respectivas, aduzindo o seguinte:

1) a empresa tem como objeto social (i) cultivo, extração e industrialização da cana-de-açúcar e seus derivados industriais, (ii) produção e comercialização de energia elétrica, (iii) comercialização da produção própria de seus produtos e de terceiros, (iv) comercialização de produtos e mercadorias de terceiros, (v) exportação de produção própria e de terceiros, (vi) importação e (vii) participação no capital de outras empresas;

2) o seu processo produtivo agroindústria engloba desde o cultivo e a extração da matéria-prima, industrialização, até a comercialização dos produtos;

3) para o cultivo e extração da cana-de-açúcar, há necessidade de utilização dentro da sua cadeia produtiva de uma frota completa de veículos;

4) as peças aplicadas em manutenção de rádio amador, equipamento esse extremamente necessário para comunicação interna nas áreas industriais e agrícolas, comunicação na logística entre transportes e as frentes de colheita da cana-de-açúcar, destinam-se a evitar, por exemplo, colisões entre os veículos que trabalham no transporte da cana-de-açúcar e auxiliar na logística de veículos nas frentes de colheita;

5) os serviços diversos que foram, equivocadamente, glosados pela fiscalização, compreendem análise de calcário e fertilizantes, cálculos estruturais, serviços de assessoria e consultoria, serviços de carregamento, serviços logísticos, implantação de sistema de automação, implantação e adequação de norma regulamentadora, desenhos e projetos, elaboração de projetos, manutenção em ferramentas, manutenção de rádios-amadores, topografia, análise de solo e adubos, laudo técnico sobre condições ambientais de trabalho, manutenção em roçadeiras, dentre outros, serviços esses necessários à boa e regular execução de suas atividades, pois uma empresa agroindustrial do setor sucroalcooleiro faz uso operacional de análise do solo e fertilizantes, serviços de topografia, controle ambiental etc.;

6) as graxas, na condição de lubrificantes, são efetivamente utilizadas como insumos e têm previsão expressa na lei (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03);

7) as ferramentas são utensílios utilizados nas oficinas mecânica e elétrica, sendo indispensáveis à manutenção de máquinas e equipamentos industriais e agrícolas, caminhões, tratores, carregadeiras, dentre outros veículos, interferindo, portanto, diretamente no processo produtivo, compreendendo enxadas, picaretas, pás quadradas e redonda, enxadecos, chibancas, facões e foices para corte de cana, facas e facões de corte para uso em colheitadeiras, foices, lanças chamas etc.;

8) os gastos efetuados com os veículos leves, utilizados no suporte e apoio, tanto na área rural como na área urbana, envolvem os materiais, serviços e combustíveis consumidos nos seguintes veículos: Gol, Saveiro, Hillux, Mitsubshi L200, Ford Ranger, VW Kombi, dentre outros;

9) as peças e equipamentos destinados aos veículos são indispensáveis à sua manutenção e conservação para que possam circular em estradas de condições adversas entre as plantações de cana-de-açúcar, com o objetivo de fiscalizar o plantio, transporte, colheita e determinar os tratos culturais que deverão ser aplicados em cada região (Fundo Agrícola);

10) os veículos e máquinas pesadas integram o processo produtivo das usinas de açúcar e álcool, encontrando-se os veículos leves no campo, dia e noite, dando suporte ao departamento agrícola, ou dando apoio ao parque industrial, para que se possa executar o processo de industrialização com eficiência, todos eles e seus respectivos combustíveis integram o complexo processo produtivo de uma agroindústria;

11) os materiais e serviços utilizados na construção civil não são utilizados em benfeitorias de bens do ativo imobilizado, mas, na verdade, se referem à manutenção de suas construções existentes na unidade agroindustrial;

12) o transporte do pessoal é um serviço necessário à cadeia produtiva da Impugnante, para a consecução de suas atividades, sobretudo para o cultivo, extração e industrialização de seus produtos, possibilitando que os trabalhadores cheguem ao campo das plantações;

13) os serviços de transporte diversos, tais como, transportes de bagaço, transportes de equipamentos/materiais agrícolas, transportes de terra/tocos, transportes de calcário/fertilizantes, transportes de grãos/sementes, transporte de mudas de cana, transporte de vinhaça, dentre outros, são necessários ao processo produtivo, enquadrando-se, portanto, como insumos;

14) a fiscalização glosou créditos decorrentes da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado sob o argumento de que, por se tratar basicamente de móveis e utensílios, veículos leves, equipamentos e aparelhos de telefonia, equipamentos e aparelhos de computação e *software* de computação, tais bens não integrariam a cadeia produtiva do Impugnante, não se dando conta de que tais bens são necessários ao regular funcionamento das atividades da empresa, sem os quais a consecução do seu produto final estaria comprometida;

15) as despesas com exportação abrangem serviços de despachantes aduaneiros, serviços de desembarço aduaneiro, serviços de estivagem, serviços de recebimento e embarques, despesas pela utilização de infraestrutura portuária, pagamento de *demurrage*, dentre outros, e se enquadram no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 (armazenagem das mercadorias e despesas aduaneiras nos portos para fins de remessa dos produtos ao exterior);

16) as despesas com comissões sobre vendas são próprias das atividades de comercialização da produção, gerando, portanto, direito ao desconto de créditos da não cumulatividade;

17) o arrendamento agrícola é um aluguel de imóvel rural, por meio do qual o proprietário (arrendador) transfere a posse do imóvel rural ao arrendatário, a fim de que esse use o bem para fins de exploração agrícola, mediante o pagamento de retribuição, gerando direito ao desconto de créditos com base no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

18) as despesas com carregamento estão dentro do conceito de insumos, mas também geram créditos com base no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003;

19) o art. 31 da Lei nº 10.865/2004 violou o direito adquirido, o princípio da segurança jurídica, bem como o princípio da irretroatividade da lei tributária, razão pela qual realizou perante a sua contabilidade um levantamento de todos os créditos decorrentes da depreciação de seus bens incorporados ao ativo imobilizado da companhia, que deixaram de ser utilizados em razão de terem sido adquiridos antes de 1º de maio de 2004.

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) denegatório do pedido restou ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação destinado à venda, ou então que seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Considera-se insumo também o serviço prestado por terceiros aplicado na produção do produto destinado à venda ou na prestação de serviço.

ARMAZENAGEM. SERVIÇOS DECORRENTES. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Para a apuração da Cofins não cumulativa, a legislação prevê a dedução de créditos relativos às despesas com armazenagem, hipótese esta que não pode ser estendida a despesas com serviços que seriam decorrentes da armazenagem.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

DEPRECIÇÃO. CRÉDITO.

Na apuração da Cofins não cumulativa, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode ser deduzido quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo vedado ainda o aproveitamento de créditos referentes a itens adquiridos até 30/04/2004.

ARRENDAMENTO RURAL. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Não existe na legislação previsão para dedução na apuração da Cofins não cumulativa de créditos sobre despesas com arrendamento rural.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/05/2018 (fl. 3.500), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 20/06/2018 (fl. 3.501) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, contrapondo-se às conclusões da fiscalização acerca da descaracterização de parte de suas receitas como submetidas à regra da não cumulatividade, sendo destacado o conceito de insumo adotado em vários julgamentos do CARF e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1.221.170, este proferido na sistemática dos recursos repetitivos.

Em 19 de fevereiro de 2020, por meio da Resolução nº 3201-002.591, esta turma julgadora converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem para que se intimasse a Recorrente para apresentar laudo conclusivo detalhando o seu processo produtivo e indicasse, de forma minuciosa, qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de créditos, nos moldes do REsp 1.221.170 do STJ, do

Parecer Normativo Cosit n.º 5 e da Nota SEI/PGFN nº 63/2018, elaborando-se, ao final, novo Relatório Fiscal, para o qual deveria considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, o Parecer Normativo Cosit n.º 5 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018.

Realizada a diligência, a fiscalização elaborou novo Relatório Fiscal e informou que os Relatórios Técnicos apresentados pelo Recorrente demonstravam apenas genericamente as atividades da exploração agrícola de produção de cana-de-açúcar, o processo de produção de álcool e o processo de produção de açúcar, cujas planilhas espelhavam basicamente os mesmos valores que já haviam sido apresentados durante a fiscalização original, sendo que, considerando-se especialmente o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, balizado pelo Recurso Especial nº 1.221.170/PR e pela Nota SEI/PGFN 63/2018, bem como pelos referidos Relatórios Técnicos apresentados pela Recorrente, os valores dos créditos de PIS/Cofins originalmente apurados pela fiscalização foram reajustados, acarretando aumentos favoráveis à Recorrente nos valores passíveis de ressarcimento.

Informou a fiscalização que o Recorrente apresentou cópias de partes da Ação Ordinária nº 0807471-21.2017.4.05.8000 impetrada na Justiça Federal de Alagoas, 3ª Vara Federal, na qual ele pleiteou, dentre outros, o reconhecimento de créditos de insumos que haviam sido glosados pela fiscalização relativamente aos anos de 2005 a 2007, anos esses imediatamente anteriores aos de 2008 e 2009, objeto do Relatório Fiscal.

A fiscalização faz referência, no relatório de diligência, ao acórdão nº 3403-002.319, prolatado em 25/06/2013 pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, informando que a nova apuração de créditos também se baseara nele, assim como no acórdão nº 9303-007.535, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CRSF), proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 10410.721891/2011-24.

Nas planilhas identificadas como “LISTAGEM DOS PRODUTOS/SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS/COFINS - EXTRAÍDOS DO RELATÓRIO DE ITENS APRESENTADO PELA EMPRESA - ANO 2008 AJUSTADO CONFORME ACÓRDÃO CARF Nº 3403-002.319 E POSTERIORMENTE REAJUSTADO CONFORME PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05 - GLOSAS MANTIDAS (RATEIO)” e “LISTAGEM DOS PRODUTOS/SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS/COFINS - EXTRAÍDOS DO RELATÓRIO DE ITENS APRESENTADO PELA EMPRESA - ANO 2008 AJUSTADO CONFORME ACÓRDÃO CARF Nº 3403-002.319 e POSTERIORMENTE REAJUSTADO CONFORME PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05 - GLOSAS MANTIDAS (EXCLUSIVO AÇÚCAR)”, anexas ao relatório de diligência, a fiscalização elenca os itens cujas glosas de créditos foram mantidas, abarcando, dentre outros, dispêndios com (i) ferramentas (alicates, esmerilhadeira, chaves, termômetro, manômetro, lima, disco de corte, bico de solda, trena, brocas, macaco hidráulico, martelo, soquetes, calibrador pneus etc.), (ii) materiais diversos (válvula, chuveiro, bebedouro, poste, porta cadeado, lenha, clarificante piscina, escada, escova lixadeira, armários etc.), (iii) bens e serviços sujeitos à alíquota zero, (iv) bens adquiridos do próprio Recorrente, (v) serviços de assessoria/consultoria (consultoria agrícola, assessoria técnica industrial etc.), (vi) serviços diversos (confecção de móveis, confecção de tapete de carro, confecção de capas,

manutenção elétrica, instalação de ar condicionado etc.), (vii) mudas e sementes, (viii) transporte de pessoal, (ix) comissão sobre vendas, (x) locação de veículos leves, (xi) locações diversas (locação de data show, de equipamentos etc.), (xii) transporte de materiais diversos (equipamento de escritório, mudanças, materiais diversos etc.) e (xiii) transporte de fuligem e cascalho.

Cientificado dos resultados da diligência, o Recorrente se manifestou nos autos, aduzindo que o agente fiscal mantivera glosas relativas aos insumos sem indicar qualquer motivo que desse respaldo a tal procedimento, sendo, então, apresentado planilha demonstrando-se a relevância e a essencialidade dos bens e serviços correspondentes aplicados em sua atividade agroindustrial.

Ainda segundo ele, a fiscalização valera-se da tese ventilada em voto do Ministro Mauro Campbell, intitulada de “teste de subtração”, tese essa não aprovada pela maioria dos Ministros do STJ, não integrando, portanto, o conceito de insumos firmado no julgamento do REsp nº 1.221.170-PR, e que, apesar de a Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2017 trazerem considerações importantes quanto à definição de insumos firmada pelo STJ, tais normativos também trouxeram equivocadas interpretações e restrições que tentam limitar o referido conceito.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem, em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado em ressarcimento, relativo à Contribuição para o PIS não cumulativa – Exportação, e se homologaram as compensações até o limite do crédito deferido.

De pronto, deve-se ressaltar que embora o Recorrente tenha ajuizado a Ação Ordinária nº 0807471-21.2017.4.05.8000 junto à Justiça Federal de Alagoas, na qual se discute a quase totalidade das matérias controvertidas nestes autos, tal ação se refere especificamente ao auto de infração lavrado no processo administrativo nº 10410.721891/2011-24, abrangendo as contribuições PIS/Cofins do período de apuração 30/06/2006 a 31/12/2007, período esse diverso do ora sob análise, razão pela qual aqui não se reconhecerá a concomitância da discussão de matérias nas esferas judicial e administrativa (súmula CARF nº 1).

Deve-se salientar, também, que o Recorrente, na Manifestação de Inconformidade, não se pronunciou e, portanto, não se contrapôs às conclusões da fiscalização acerca da descaracterização de parte de suas receitas como submetidas à regra da não cumulatividade,

abarcando a exportação de álcool para fins carburantes, razão pela qual têm-se por definitivas, na esfera administrativa, tais conclusões, por preclusão.

No Recurso Voluntário, o Recorrente aduz que lhe fosse dado provimento para reconhecer o direito ao crédito decorrente da exportação do álcool para outros fins e respectivo rateio de despesas com exportação, sem se dar conta de que não se manifestara sobre essa matéria na primeira instância, tratando-se, portanto, de inovação dos argumentos de defesa, em desconformidade com a regra do Decreto nº 70.235/1972 a seguir transcrita:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á **não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (g.n.)

Assim, por se tratar de matéria não contestada na primeira instância, o referido argumento de defesa não será conhecido neste voto.

As glosas de créditos originalmente efetuadas pela fiscalização decorreram, precipuamente, do entendimento por ela adotado de que, para se caracterizarem como insumos na não cumulatividade das contribuições, nos termos da IN SRF nº 247/2002 e da IN SRF nº 404/2004, os bens adquiridos e os serviços contratados deviam ser consumidos diretamente no processo produtivo.

Após a realização da diligência demandada por esta turma julgadora, a fiscalização posicionou-se favoravelmente à reversão de parte das glosas de créditos, amparando-se no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, balizado pelo Recurso Especial nº 1.221.170/PR, pela Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e pelos Relatórios Técnicos apresentados pela Recorrente, bem como no acórdão nº 3403-002.319, prolatado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF e no acórdão nº 9303-007.535 da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CRSF), proferidos no bojo do processo administrativo Fiscal nº 10410.721891/2011-24.

Após a diligência, mantiveram-se as glosas de créditos decorrentes das aquisições dos seguintes bens e serviços: (i) ferramentas (alicates, esmerilhadeira, chaves, termômetro, manômetro, lima, disco de corte, bico de solda, trena, brocas, macaco hidráulico, martelo, soquetes, calibrador pneus etc.), (ii) materiais diversos (válvula, chuveiro, bebedouro, poste, porta cadeado, lenha, clarificante piscina, escada, escova lixadeira, armários etc.), (iii) bens e serviços sujeitos à alíquota zero, (iv) bens adquiridos do próprio Recorrente, (v) serviços de assessoria/consultoria (consultoria agrícola, assessoria técnica industrial etc.), (vi) serviços diversos (confecção de móveis, confecção de tapete de carro, confecção de capas, manutenção elétrica, instalação de ar condicionado etc.), (vii) mudas e sementes, (viii) transporte de pessoal, (ix) comissão sobre vendas, (x) locação de veículos leves, (xi) locações diversas (locação de data

show, de equipamentos etc.), (xii) transporte de materiais diversos e (xiii) transporte de fuligem e cascalho.

O Recorrente tem como objeto social o seguinte: “(i) cultivo, extração e industrialização da cana-de-açúcar e seus derivados industriais, (ii) produção e comercialização de energia elétrica, (iii) comercialização da produção própria de seus produtos e de terceiros, (iv) comercialização de produtos e mercadorias de terceiros, (v) exportação de produção própria e de terceiros, (vi) importação e (vii) participação no capital de outras empresas.”

Sua atividade de produção de açúcar e álcool abarca, conforme demonstrado na peça recursal e nos Relatórios Técnicos apresentados durante a diligência, o cultivo e a extração da matéria-prima (preparo do solo, plantio, tratos culturais, extração - corte, carregamento e transporte), industrialização e comercialização dos produtos fabricados.

Para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II,<sup>1</sup> em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos de defesa.

#### **I. Crédito. Materiais diversos.**

O Recorrente aduz que a autoridade fiscal e a decisão recorrida sustentaram que alguns produtos por ele adquiridos não se enquadravam como insumos, abrangendo (i) antenas para rádio amador, (ii) baterias, (iii) broxas para caiação, (iv) cadeados, (v) câmara de ar para carro de mão, (vi) carregadores de baterias/pilhas, (vii) fontes de alimentação, (viii) lâminas de serra, (ix) paletes de madeira, (x) peças diversas, dentre outros.

Segundo ele, o desconto de crédito decorrente da aquisição de peças aplicadas em manutenção de rádio amador se justifica por se tratar de um equipamento extremamente necessário na comunicação interna nas áreas industriais e agrícolas, comunicação na logística entre transportes e nas frentes de colheita da cana-de-açúcar, tendo por objetivo evitar, por exemplo, colisões entre os veículos que trabalham no transporte da cana de açúcar e auxiliar na logística de veículos nas frentes de colheita.

---

<sup>1</sup> 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;

Aduz, ainda, que os demais materiais elencados são, todos eles, necessários ao bom andamento do processo produtivo, pois os raticidas são utilizados na plantação de cana-de-açúcar, as lanternas utilizadas no acompanhamento da plantação durante o período noturno, os discos de lixa utilizados no maquinário da indústria, os postes de concreto indispensáveis à iluminação no campo e aos fios do sistema de irrigação das plantações.

No relatório fiscal que embasou o despacho decisório, a fiscalização identificou os itens que se encontravam sob a rubrica “materiais diversos” nos seguintes termos: “adesivos como estou dirigindo, adesivos diversos, antenas p/ rádio amador, armários, baldes, baterias, bebedouros, bolsas de lona, broxas para caiação, cadeados, caixas plásticas, câmara de ar p/ carro de mão, carregadores de baterias/pilhas, catálogos de peças, colas, compressor de ar condicionado, correntes de ferro, discos de lixa, escada de alumínio, escova de aço, estopas, etiquetas, fitas adesivas, fones de ouvido, fontes de alimentação, lacres, lâminas de serra, lâmpadas para geladeira, lanternas, lixas, lonas, luminárias, microfones, paletes de madeira, peças diversas, peneiras de pedreiro, pilhas, pincéis, postes de concreto, regador plástico, sifão sanfonado, rolos de espuma p/ pintura, serras, solventes, super bonder, thinner, tintas diversas, vaselina, zarcão e outros.”

O Recorrente, assim como o fez o agente fiscal que realizou a diligência, se ampara no acórdão do CARF nº 3403-002.319 para defender esse seu alegado direito, cuja ementa assim dispõe:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RATEIO DOS INSUMOS. ART. 3º, § 7º, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. PROPORÇÃO ENTRE RECEITAS SUJEITAS AOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO-CUMULATIVO.

A venda de álcool para fins carburantes deve ser tratada como receita sujeita ao regime cumulativo de incidência, para a determinação da proporção entre receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo, que será aplicada no rateio das aquisições dos insumos que geram direito de crédito.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO.

O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à **atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool**, configuram **insumos** as aquisições de **serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.**

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 01/05/2004. VEDAÇÃO DO ART. 31 DA LEI 10865/2004. SÚMULA CARF 2.

Por força do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, é vedado o crédito relativo à depreciação ou amortização de bens e direito de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004. Disposição legal que não pode ser afastada por Tribunal Administrativo, conforme entendimento cristalizado na Súmula CARF nº 2.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Nota-se, na transcrição supra, que a turma julgadora reverteu somente a glosa referente à manutenção em ferramentas e de rádios-amadores, sem alcançar os demais bens identificados no introito deste item do voto.

Na diligência, a fiscalização, também se baseando no referido acórdão, dentre outros fundamentos, posicionou-se desfavoravelmente à reversão da glosa de créditos decorrentes das aquisições de “materiais diversos” (válvula, chuveiro, bebedouro, poste, porta cadeado, lenha, clarificante piscina, escada, escova lixadeira, armários etc.).

No acórdão CARF nº 9303-007.535, de 17/10/2018, que também serviu de fundamento à diligência e à defesa do Recorrente, assim decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou

inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PIS/PASEP. DIREITO AO **CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS**. INSUMOS DE INSUMOS. CUSTOS DE FORMAÇÃO DAS LAVOURAS. POSSIBILIDADE.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se **reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os bens e serviços utilizados nas lavouras, quais sejam, sobre transportes de bagaço, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas**, vez que, subtraindo tais itens, não seria possível o sujeito passivo conduzir sua atividade, produzindo e vendendo o produto final.

Com esse mesmo fundamento, revela-se a **impossibilidade, no vertente caso, em relação aos créditos** com (i) transporte de barro e argila; (ii) transporte de fuligem, cascalho, pedras, terra e tocos; (iii) transporte de materiais diversos e (iv) **manutenção de rádios amadores**, pois tais itens não superam o teste da subtração.

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03. Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 - Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

A CSRF afastou o direito ao desconto de créditos em relação à manutenção de rádios-amadores, mas reconheceu o direito em relação à manutenção em ferramentas, máquinas e equipamentos, serviços de carregamento e de movimentação de mercadorias e material de limpeza de máquinas e equipamentos.

A Solução de Consulta Cosit nº 99.013, de 19/01/2017, assim dispõe:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO.

**Os serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria.**

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016. DISPOSITIVOS LEGAIS: Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, “b” e § 4º. (g.n.)

Há que se destacar que, na verificação de enquadramento de determinado bem no conceito de insumo, torna-se imprescindível que se demonstre que ele se mostra essencial e relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviços.

A descrição de determinados produtos pode indicar que eles, a princípio, se mostram relevantes à produção, mas sua caracterização como insumo vai depender em grande medida da demonstração por parte do interessado de sua efetiva inserção no processo produtivo. Por exemplo, o item “bateria” não se encontra contextualizado nos documentos apresentados pelo Recorrente, inexistindo qualquer especificação quanto a ele e nem em que setor ou atividade ele se aplica, situação em que se mostra dificultada a reversão da glosa de crédito pretendida.

Nos casos em que o produto possa compor um bem do ativo imobilizado, por exemplo, um manômetro ou um poste de iluminação, ele até poderia gerar crédito com base na depreciação, mas não como insumo, nos termos pretendidos pelo Recorrente.

Além disso, tratando-se de edificações, a manutenção correspondente não se encontra prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 como geradora de créditos, salvo se se tratar de benfeitorias, podendo ocorrer, nesses casos, a ativação para desconto de crédito com base em depreciação.

Considerando o acima exposto e tendo-se em conta, precipuamente, a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, vota-se, em face do objeto social da pessoa jurídica, por reverter a glosa de créditos em relação aos bens a seguir identificados, observados os demais requisitos da lei, por se mostrarem necessários e relevantes ao processo produtivo, abarcando os setores agrícola e industrial, a saber: (i) antenas para rádio amador, (ii) lâminas de serra, (iii) paletes de madeira, (iv) lixa e discos de lixa, (v) escova de aço, (vi) lima, (vii) disco de corte, (viii) estopas, (ix) lanternas, (x) lacres e (xi) lenha.

## II. Crédito. Serviços diversos.

O Recorrente aduz que a autoridade fiscal e a decisão recorrida sustentaram que alguns serviços por ele contratados não se enquadravam como insumos, abrangendo (i) análise de calcário e fertilizantes, (ii) cálculos estruturais, (iii) serviços de assessoria e consultoria, (iv) serviços de carregamento, (v) serviços logísticos, (vi) implantação de sistema de automação, (vii) implantação e adequação de norma regulamentadora, (viii) desenhos e projetos, (ix) elaboração de projetos, (x) manutenção em ferramentas, (xi) manutenção de rádios-amadores, (xii) topografia, (xiii) análise de solo e adubos, (xiv) laudo técnico sobre condições ambientais de trabalho, (xv) manutenção em roçadeiras, dentre outros.

Segundo ele, nos acórdãos nº 3403-002-318 e 3403-002-319 do CARF, reverteram-se as glosas em relação aos seguintes serviços: a) análise de calcário e fertilizante; b) análise de solo e topografia; c) manutenção em roçadeiras e ferramentas; c) manutenção em rádio amadores e d) carregamento.

Ainda de acordo com o Recorrente, todos os demais serviços são imprescindíveis em relação à existência, funcionamento, aprimoramento e manutenção do processo produtivo agrícola e industrial, tratando-se de custos e despesas operacionais necessários, essenciais e relevantes à regular execução de suas atividades, em particular, no cultivo e preparo do solo.

Aduz, ainda, que a glosa abarcou a) o serviço de lavanderia necessário aos sacos "big bag" que armazenam até 1.250 kg (mil duzentos e cinquenta quilogramas) de açúcar, b) o serviço de atualização de software das máquinas industriais, c) a confecção de tochas para sinalização no campo, d) a logística no transporte e colheita da cana-de-açúcar destinada a industrialização e do próprio açúcar e álcool produzido, e) o serviço em móveis e utensílios destinados aos alojamentos e laboratório industrial, f) o hidrojateamento que é essencial à limpeza das colunas industriais, máquinas e equipamentos industriais, g) a manutenção em posto de combustível que é utilizado no abastecimento de veículos próprios do campo, dentre outros.

No relatório fiscal que embasou o despacho decisório, a fiscalização identificou os itens que se encontravam sob a rubrica "serviços diversos" nos seguintes termos: serviços de assessoria e consultoria, serviços de carregamento, serviços logísticos, análises de água/óleo/solo/adubos, confecção de capas, confecção de móveis e utensílios, análise residual de pesticidas, calibração de instrumentos laboratoriais, colocação forro de madeira, conserto em porta/janela, cópia de planta industrial, hidrojateamento, inspeção e avaliação geral, serviços de instalação de ar-condicionado tipo split, lavagem de carros/motos/caminhonetes/caminhões, serviço de outorga de uso de água, serviços de desenhos técnicos, elaboração projeto industrial, serviço em posto de combustível, manutenção em bebedouros, manutenção em toldos, serviços topográficos, atualização de firmware, desenhos e projetos industriais, montagem forros e divisórias moduladas, reforma em extintores, licença de uso de software, serviços de fusão óptica em cabos de rede de informática, manutenção em bombas lava-jato e outros.

Na diligência, a fiscalização, também se baseando no acórdão nº 3403-002-319, dentre outros fundamentos, posicionou-se desfavoravelmente à reversão da glosa de créditos

decorrentes de instalação de vidro/janelas, confecção e colocação de vidro, conserto em portas e janelas, licença de uso de software, confecção de móveis e utensílios, confecção de tapete de carro, confecção de capas para bancos de veículos, serviços de suporte técnico Econnect, manutenção elétrica e instalação de ar condicionado, montagem de forros e divisórias, serviços de manutenção elétrica da Administração, cópia para planta industrial, manutenção de elevadores residenciais, manutenção de bebedouro e serviços de chicote para esmerilhadeira.

Considerando todas as observações contidas no item anterior deste voto, constata-se, de pronto, inexistir vínculo de essencialidade entre o objeto social do Recorrente e nem previsão legal específica autorizativa do desconto de crédito, razão pela qual as glosas devem ser mantidas, em relação aos seguintes serviços: (i) cálculos estruturais, (ii) laudo técnico sobre condições ambientais de trabalho, (iii) serviço em móveis e utensílios destinados aos alojamentos, (iv) manutenção em posto de combustível que é utilizado no abastecimento de veículos próprios do campo, (v) serviços logísticos genericamente referenciados, (vi) confecção de capas, (vii) confecção de móveis e utensílios, (viii) colocação forro de madeira, (ix) conserto em porta/janela, (x) cópia de planta industrial, (xi) hidrojateamento, sem maiores explicações, (xii) inspeção e avaliação geral, (xiii) serviços de instalação e manutenção de ar-condicionado tipo split, (xiv) lavagem de carros/motos/caminhonetes/caminhões, (xv) serviço de outorga de uso de água, (xvi) serviços de desenhos técnicos, (xvii) elaboração projeto industrial, (xviii) serviço em posto de combustível, (xix) manutenção em bebedouros, (xx) manutenção em toldos, (xxi) montagem de forros e divisórias moduladas, (xxii) reforma em extintores, (xxiii) licença de uso de software e de firmware genericamente referenciados, (xxiv) serviços de fusão óptica em cabos de rede de informática, (xxv) manutenção em bombas lava-jato, (xxvi) confecção e instalação de vidro/janelas, (xxvii) conserto em portas e janelas, (xxviii) confecção de tapete de carro, (xxix) confecção de capas para bancos de veículos, (xxx) serviços de suporte técnico Econnect, (xxxi) manutenção elétrica, (xxxii) serviços de manutenção elétrica da Administração, (xxxiii) hidrojateamento para limpeza das colunas industriais e (xxxiv) manutenção de elevadores residenciais.

Vale aqui ressaltar, como feito no item anterior deste voto, que, nos casos em que o produto possa compor um bem do ativo imobilizado, por exemplo, colocação forro de madeira ou confecção e instalação de vidro/janelas, ele até poderia gerar crédito com base na depreciação, mas não como insumo, nos termos pretendidos pelo Recorrente.

Além disso, tratando-se de edificações, a manutenção correspondente não se encontra prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 como geradora de créditos, salvo se se tratar de benfeitorias, podendo ocorrer, nesses casos, a ativação para desconto de crédito com base em depreciação.

Por outro lado, tendo-se em conta as informações contidas nos autos, bem como o regramento legal, revertem-se as glosas de créditos, mas desde que observados os demais requisitos legais, em relação aos seguintes itens: (i) análise de calcário e fertilizantes, (ii) manutenção em ferramentas e de chicote para esmerilhadeiras, (iii) manutenção de rádios-

amadores, (iv) manutenção em roçadeiras, (v) serviços de carregamento, (vi) análise de solo e adubos, (vii) análise residual de pesticidas, (viii) serviço de atualização de software das máquinas industriais, (ix) colheita da cana-de-açúcar destinada à industrialização de açúcar e álcool, (x) serviço de lavanderia necessário aos sacos "big bag" que armazenam açúcar, (xi) calibração de instrumentos laboratoriais, (xii) hidrojateamento para limpeza de máquinas e equipamentos industriais, (xiii) serviços de análise de água/óleo/solo/adubos e (xiv) serviços topográficos.

Por falta de maiores esclarecimentos acerca da essencialidade no processo produtivo, mantêm-se as glosas de créditos em relação a: (i) serviços de assessoria e consultoria, (ii) serviços logísticos, sem especificação, (iii) implantação de sistema de automação, sem especificação, (iv) implantação e adequação de norma regulamentadora, (v) logística no transporte, (vi) confecção de tochas para sinalização no campo e (vii) atualização de software e de firmware, sem especificação.

Há que se destacar que, na diligência, foi oportunizada ao Recorrente a apresentação de laudo técnico demonstrando a essencialidade dos bens e serviços adquiridos, vindo ele a trazer aos autos Relatórios Técnicos abordando aspectos funcionais das atividades agrícola e industrial, mas sem detalhar o papel ou a função de muitos dos itens ora sob análise no contexto de sua possível utilização como insumos, nos termos definidos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

### **III. Crédito. Material de limpeza de máquinas e equipamentos. Graxas. Ferramentas.**

O Recorrente argumenta que a fiscalização, equivocadamente, entendeu que os materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas seriam "insumos indiretos" e, como tais, não eram aptos a gerar créditos na sistemática não cumulativa das contribuições PIS/Cofins, não se dando conta de que "nem a legislação, tampouco a Constituição Federal, estabeleceu qualquer suposta diferença entre insumos diretos e indiretos, não cabendo - portanto - à Administração restringir a aplicação da não cumulatividade das contribuições em questão."

Em relação à graxa, os argumentos do Recorrente são os mesmos adotados nos acórdãos do CARF nº 3403-002.319 e 9303-007.535, cujas ementas encontram-se reproduzidas no item I deste voto, sendo acolhidos aqui os mesmos fundamentos, pois, tratando-se de lubrificantes, há previsão expressa autorizando o desconto de crédito na condição de insumo aplicado na produção, *verbis*:

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; (g.n.)

Da mesma forma, baseando-se nos mesmos acórdãos acima identificados, reverte-se a glosa de créditos decorrentes da aquisição de material de limpeza de máquinas e equipamentos, ressaltando-se que, em relação ao item identificado como “hidrojateamento para limpeza de máquinas e equipamentos industriais”, o desconto de crédito já foi reconhecido no item anterior deste voto.

Contrapõe-se, também, o Recorrente em relação às glosas de créditos decorrentes da aquisição de ferramentas.

Segundo ele, “apesar do Relator dos Acórdãos nº 3403-002-318 e nº 3403-002-319 do CARF ter reconhecido integralmente o direito aos créditos de PIS e COFINS elencados (...), os outros dois Conselheiros do CARF não concordaram com o crédito relativo às ferramentas necessárias ao corte, trato, formação e colheita da cana-de-açúcar, o que não merece prevalecer”, pois “se trata de utensílios utilizados pelas oficinas mecânica e elétrica indispensáveis à manutenção de máquinas e equipamentos industriais e agrícolas, caminhões, tratores, carregadeiras, dentre outros veículos.”

E continua: “A utilização das ferramentas interfere diretamente no processo produtivo da empresa, uma vez que são exercidas sobre bens usados, deteriorados ou desgastados com a finalidade de renovar ou restaurar máquinas, equipamentos industriais e agrícolas, para que possam ser utilizados em condições normais de funcionamento”, sendo “extremamente essenciais, relevantes e imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte em apreço.”

Na diligência, a fiscalização opinou por se manterem as glosas de créditos referentes a ferramentas, contexto esse, portanto, totalmente desfavorável ao Recorrente.

Há que se destacar que, em relação ao acórdão 9303-007.535, que serviu de base aos trabalhos fiscais realizados durante a diligência, inobstante não ter havido a reversão de glosas quanto às ferramentas, houve reversão no que tange à manutenção de ferramentas.

Contudo, há no CARF jurisprudência relevante reconhecendo o direito de desconto de crédito na aquisição de ferramentas consideradas essenciais ao processo produtivo, conforme se verifica das ementas a seguir transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. FERRAMENTAS.

As **ferramentas**, bem como os itens nelas consumidos, **caracterizam-se como insumos desde que essenciais e relevantes ao processo produtivo** e, portanto,

geram créditos da contribuição. Entendimento em conformidade com a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170. (Acórdão 3402-011.045, rel. Alexandre Freitas Costa, j. 27/09/2023)

[...]

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

Data do fato gerador: 31/05/2005

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à **atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool**, configuram **insumos as aquisições de ferramentas operacionais** e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool. (Acórdão 3201-009.175, rel. Márcio Robson Costa, j. 27/08/2021 – g.n.)

[...]

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

(...)

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte**, nos presentes autos, os dispêndios com insumos florestais/silviculturais; as despesas com combustíveis e lubrificantes; e **as despesas com equipamentos de comunicação e suas ferramentas de manutenção**. (Acórdão 9303-010.735, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, j. 17/09/2020 - g.n.)

No presente caso, não se controverte quanto ao âmbito de aplicação das ferramentas, razão pela qual, diante do afastamento do crédito com base apenas no seu não enquadramento, segundo a fiscalização, no conceito restritivo de insumo por ela adotado, considera-se que todas elas são necessárias à produção.

Assim, aderindo à jurisprudência supra, vota-se por reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei, decorrentes da aquisição de ferramentas (alicates, esmerilhadeira, chaves, termômetro, manômetro, lima, disco de corte, bico de solda, trena, brocas, macaco hidráulico, martelo, soquetes, calibrador pneus etc.), conforme identificação constante do anexo ao relatório fiscal de diligência, ressaltando-se que parte desses créditos já foi reconhecida no item I deste voto na condição genérica de insumos.

Neste item, portanto, vota-se por reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei, em relação a (i) graxa, (ii) material de limpeza de máquinas e equipamentos e (iii) ferramentas consideradas essenciais ou relevantes no processo produtivo.

#### **IV. Crédito. Materiais, serviços e combustíveis utilizados em veículos leves.**

O Recorrente contesta a desconsideração dos gastos efetuados com os veículos leves, utilizados, segundo ele, para dar suporte e apoio tanto na área rural como na área urbana, abarcando materiais, serviços e combustíveis utilizados em Gol, Saveiro, Hillux, Mitsubshi L200, Ford Ranger, VW Kombi, dentre outros.

De acordo com ele, “a fiscalização “julgou” que apenas os veículos pesados (caminhões, tratores, colheitadeiras e outros implementos agrícolas] é que dariam ensejo ao creditamento”, conduta essa irrazoável por desconsiderar o conceito de insumos, uma vez que as peças e os equipamentos destinados aos veículos “são indispensáveis à sua manutenção e conservação para que possam circular em estradas de condições adversas entre as plantações de cana-de-açúcar, com o objetivo de fiscalizar o plantio, transporte, colheita e determinar os tratos culturais que deverão ser aplicados em cada região (Fundo Agrícola).”

E continua, “da mesma forma que os veículos e máquinas pesadas integram o processo produtivo das usinas de açúcar e álcool, os veículos leves que estão no campo dia e noite dando suporte ao departamento agrícola, assim como os veículos leves que estão constantemente dando apoio ao parque industrial, para que se possa executar o processo de industrialização com eficiência, todos eles e seus respectivos combustíveis integram o complexo processo produtivo de uma agroindústria.”

O art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 assim 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**; (g.n.)

Nota-se do dispositivo supra que a lei autoriza o desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação a “outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, mas desde que utilizados na produção.

A fiscalização considerou que os veículos leves podiam ser utilizados tanto em atividades de apoio quanto nos setores administrativos, glosando os créditos em razão desse entendimento.

O Recorrente, por seu turno, aduz que “não há como exercer o processo produtivo sem a utilização de veículos, sejam próprios ou terceirizados, sejam leves ou pesados, tudo para fins de transporte dos produtos, dos implementos agrícolas, de trabalhadores, dentre tantos outros.”

Informa, ainda, que os veículos leves são “utilizados pela empresa para dar suporte e apoio, tanto na área rural, como na área urbana.”

No Relatório Técnico apresentado na diligência, o Recorrente argumenta que os veículos leves são “utilizados por diretores, agrônomos, técnicos agrícolas, fiscais de campos e trabalhadores no trajeto entre a cidade e as frentes de trabalhos.”

Nota-se que se trata de veículos destinados ao uso geral por parte da administração e do corpo técnico da empresa, inclusive no transporte de empregados no trajeto da cidade ao parque industrial, não se encontrando demonstrado ou comprovado de forma inequívoca que sejam, todos eles, efetivamente utilizados na produção.

Ainda que, eventualmente, possam ser utilizados em vistorias nas atividades agrícolas, não se mostra verossímil que se destinem de forma preponderante a tais funções, situação em que se descaracteriza o requisito legal de “utilização na produção”, dado o amplo leque de possibilidades de uso, destacando-se o deslocamento do corpo administrativo e dos empregados de casa ao trabalho.

Dessa forma, não se reconhecendo o direito ao desconto de créditos em relação a tais bens, tal conclusão deve também ser estendida aos materiais, serviços e combustíveis consumidos em sua manutenção, ressaltando-se que a previsão de desconto de crédito em relação a combustíveis presente no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 se refere àqueles utilizados como insumos na produção, hipótese essa afastada neste voto.

Portanto, mantêm-se as glosas em relação a materiais, serviços e combustíveis utilizados em veículos leves.

#### **V. Crédito. Materiais e serviços utilizados na construção civil.**

O Recorrente se contrapõe ao entendimento da fiscalização de que os materiais e serviços utilizados na construção civil configuram benfeitorias, cujo desconto

de crédito encontra-se autorizado pela lei apenas se tais dispêndios forem incorporados ao ativo imobilizado, gerando direito de crédito apenas em relação aos encargos de depreciação.

Segundo ele, “esses materiais e serviços que foram utilizados na construção civil não se trata de benfeitorias. Em verdade tais insumos dizem respeito a custos e despesas que a empresa teve, dentro do seu processo produtivo, para realizar a manutenção de suas construções”.

De pronto, deve-se destacar que o Recorrente não atua na atividade de construção civil ou na prestação de serviços de manutenção predial, não havendo que se falar, portanto, no enquadramento de tais gastos como insumos aplicados na produção ou na prestação de serviços.

Além disso, inexistente previsão legal para o desconto de créditos das contribuições não cumulativas em relação à manutenção de edificações, ainda que se refiram a imóvel utilizado como fábrica no contexto do processo produtivo.

O art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 assim 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;

(...)

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

(...)

§ 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:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos **VI, VII** e XI do **caput**, incorridos no mês; (g.n.)

Conforme se verifica dos dispositivos supra, há previsão legal de crédito apenas em relação aos encargos de depreciação de edificações, benfeitorias e outros bens do ativo imobilizado, hipótese normativa essa que não alcança os dispêndios com manutenção desses mesmos bens, como pretende o Recorrente.

Mantém-se, portanto, a glosa de créditos decorrentes de dispêndios com materiais e serviços utilizados na manutenção de imóveis.

## **VI. Crédito. Transporte de pessoal.**

O Recorrente pleiteia o direito ao desconto de créditos com base nos gastos com transporte de pessoal, alegando tratar-se de insumo, pois, no seu entendimento, “o inciso II, do artigo 3º da legislação (...) dispõe com clareza que estão aptos a gerar créditos **todos** os *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*. (destaques nossos)

Nota-se que o Recorrente introduz, furtivamente, no dispositivo legal termo inexistente na lei, qual seja, a palavra “todos”, pois a lei restringe o referido direito na delimitação por ela mesma definida: “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção”, hipótese essa que não abrange transporte com pessoal.

Nesse sentido, considerando-se também a abordagem presente no item IV deste voto, mantém-se a glosa de créditos respectiva.

#### **VII. Crédito. Transportes diversos.**

O Recorrente pleiteia a reversão da glosa de créditos decorrentes “da prestação de serviços de transporte diversos, tais como: transportes de bagaço, transportes de equipamentos/materiais agrícolas, transportes de terra/tocos, transportes de calcário/fertilizantes, transportes de grãos/sementes, transporte de mudas de cana, transporte de vinhaça, entre outros”, pois, no seu entendimento, trata-se de custos que se inserem no processo produtivo.

No acórdão CARF nº 3403-002.319, acórdão esse que também serviu de base à apuração conduzida pela fiscalização na diligência, tais dispêndios foram reconhecidos como geradores de créditos das contribuições não cumulativas nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

(...)

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à **atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool**, configuram insumos as aquisições de **serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a**

**aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.**  
(g.n.)

Já no acórdão nº 9303-007.535, que também serviu de base à análise da fiscalização na diligência, a reversão de glosas se deu em âmbito menos extenso, *verbis*:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

(...)

**PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS DE INSUMOS. CUSTOS DE FORMAÇÃO DAS LAVOURAS. POSSIBILIDADE.**

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os bens e serviços utilizados nas lavouras, quais sejam, sobre transportes de bagaço, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, vez que, subtraindo tais itens, não seria possível o sujeito passivo conduzir sua atividade, produzindo e vendendo o produto final.

Com esse mesmo fundamento, revela-se a **impossibilidade, no vertente caso, em relação aos créditos** com (i) transporte de barro e argila; (ii) transporte de fuligem, cascalho, pedras, terra e tocos; (iii) transporte de materiais diversos e (iv) manutenção de rádios amadores, pois tais itens não superam o teste da subtração. (g.n.)

No relatório fiscal decorrente da diligência, a fiscalização posicionou-se no sentido de manter as glosas apenas em relação a (i) transporte de materiais diversos (equipamento de escritório, mudanças, materiais diversos etc.) e (ii) transporte de fuligem e cascalho, manifestando-se favoravelmente a sua reversão quanto às demais.

No que tange às despesas com transporte de materiais diversos (equipamento de escritório, mudanças, materiais diversos etc.), verifica-se que elas fogem do conceito de insumos, seja em razão da generalidade de sua identificação, seja por se referir a transporte de bens utilizados em atividades administrativas. Por isso, tais glosas devem ser mantidas.

Quanto aos créditos decorrentes do transporte de fuligem e cascalho, eles se mostram consentâneos com a atividade agrícola do Recorrente, pois se referem a resíduos do preparo do solo para plantação de cana, que precisam ser removidos da área produtiva, encontrando-se, portanto, inserido no contexto produtivo, razão pela qual as glosas respectivas devem ser revertidas.

Dessa forma, vota-se por reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei, em relação aos seguintes serviços: (i) transporte de bagaço, (ii) transporte de equipamentos e materiais agrícolas e industriais, (iii) transporte de terra e tocos, (iv) transporte de calcário e fertilizantes, (v) transporte de grãos e sementes, (vi) transporte de mudas de cana, (vii) transporte de vinhaça, (viii) transporte de adubo e gesso, (ix) transporte de barro e argila, (x) transporte de combustível, (xi) transporte de fuligem e cascalho, (xii) transporte de resíduos industriais e (xiii) transporte de torta de filtro.

#### **VIII. Crédito. Encargos de depreciação.**

O Recorrente contesta a glosa de créditos relativamente à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, por ter a fiscalização considerado que se tratava de móveis e utensílios, veículos leves, equipamentos e aparelhos de telefonia, equipamentos e aparelhos de computação e *software* de computação, bens esses não integrantes da cadeia produtiva do contribuinte.

Para ele, tais máquinas, equipamentos e outros bens são necessários ao regular funcionamento das atividades da empresa, sem os quais a consecução do seu produto final estaria comprometida, havendo previsão expressa de desconto de créditos nessa situação pelo inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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**;

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de **depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (g.n.)

A fiscalização identificou os bens em relação aos quais a glosa se efetivou nos seguintes termos: (i) móveis e utensílios (armários, microondas consul, câmara digital, retroprojetor, condicionadores de ar consul, cadeiras giratórias, calculadora HP, estantes de aço, cama estofada, bebedouro, vídeo cassete, DVD *player*, equipamento de som, televisor 40 polegadas LCD Sony, cadeira empilhável, gelágua, mesa corbusier, sofá, puff em couro, mesa lateral, *buffet* em madeira, conjunto de mesa de jantar, cadeira para mesa de jantar, conjunto de

sofá com 08 poltronas, mesa de centro em aço, frigobar, micro system e CD player, esculturas em madeira, luminária tolomeu terra, secador de mão, banheira cortina com aquecedor e acessórios, forno elétrico digital, lavalouça, espreguiçadeira em talisca, cafeteira, camas beliche), (ii) veículos leves (Gol, Saveiro ambulância, Clio, Uno Mille, Hillux, motocicletas, bicicletas, veículo Ômega blindado, automóvel BMW modelo X5 FB31), (iii) equipamentos e aparelhos de telefonia, (iv) equipamentos e aparelhos de computação e software de computação.

Considerando tão somente a identificação dos bens acima relacionados, constata-se, de pronto, que se trata de móveis, utensílios, eletrodomésticos e veículos leves, em relação aos quais inexistente previsão legal autorizativa de crédito, bens esses que não se confundem com máquinas e equipamentos utilizados na produção, cujos créditos são apurados com base nos encargos de depreciação, *ex vi* do art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, acima reproduzidos.

Ressalte-se que, em relação aos veículos leves, a decisão neste item do voto deve ser compreendida em conjunto com a análise empreendida no item IV supra.

Assim, mantém-se a glosa de créditos respectiva.

#### **IX. Crédito. Despesas com exportação.**

Segundo o Recorrente, a fiscalização desconsiderou as despesas com exportação lançadas na contabilidade na conta 6.1.5.630.04 - Despesas com Exportação e Importação -, despesas essas referentes a serviços de despachantes aduaneiros, serviços de assessoria aduaneira, serviços de desembaraço aduaneiro, reembolso de despesas com taxas pagas a sindicatos, serviços de estivagem, serviços de recebimento e embarques, serviços de controle de estoque, despesas pela utilização de infraestrutura portuária, despesas com emissão de certificados, serviços de supervisão, serviços de coleta e análise de álcool, serviços de assessoria na exportação, pagamento de *demurrage*.

Segundo ele, tais despesas encontram-se, além de abrangidas pelo conceito de insumos na sistemática não cumulativa das contribuições, acobertadas pela previsão de crédito contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

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

A fiscalização glosou tais créditos aduzindo que os referidos dispêndios não se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições, tendo-se em conta que nem todos os bens ou serviços que geram despesas necessárias para a atividade da empresa podem assim ser considerados, mas apenas aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica,

efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Na planilha anexa ao relatório fiscal de diligência, referente ao ano 2008, não consta que as glosas de créditos relativos a tais dispêndios tenham sido mantidas, pois nenhum desses serviços foi nela inserido, do que se constata que a fiscalização, na diligência, postou-se favoravelmente à reversão de tais glosas.

Por outro lado, por falta de previsão legal, deve-se afastar o pretendido direito a crédito em relação aos dispêndios relacionados a serviços de despachantes aduaneiros, serviços de assessoria aduaneira, serviços de desembaraço aduaneiro, reembolso de despesas com taxas pagas a sindicatos, despesas com emissão de certificados, serviços de recebimento e embarques, serviços de supervisão, serviços de coleta e análise de álcool e serviços de assessoria na exportação.

Já em relação aos serviços de estivagem, despesas pela utilização de infraestrutura portuária, serviços de controle de estoque e pagamento de *demurrage*,<sup>2</sup> verifica-se que se trata de serviços utilizados no ambiente portuário, onde os produtos vendidos para o exterior ficam armazenados até que se efetive o embarque para exportação.

O desconto de créditos decorrentes de tais dispêndios encontra supedâneo no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, cujo texto, conforme acima transcrito, assim dispõe: “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Deve-se entender o termo “armazenagem” como o conjunto de dispêndios suportados pelo vendedor na guarda e conservação de mercadorias, abarcando, por conseguinte, os gastos despendidos nos portos nessa condição.

Ressalte-se que o referido termo “armazenagem” não se encontra vinculado apenas aos custos de locação de depósitos ou armazéns, pois se assim o fosse, o texto da lei devia ter sido formulado valendo-se de termos gramaticais mais restritivos e não de um termo abrangente a respaldar os custos de guarda, depósito, conservação e preparação para entrega.

O desconto de crédito em decorrência do custo de locação/aluguel de imóvel já encontra fundamento no inciso IV do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833/2003, fato esse que denota que os gastos com armazenagem previstos no inciso IX do mesmo artigo abrangem outros dispêndios, para além do aluguel, necessários à guarda, controle, conservação e distribuição de mercadorias vendidas.

---

<sup>2</sup> Demurrage é uma taxa cobrada quando o contêiner de uma importação fica no terminal por mais tempo do que o prazo contratado. A contagem do período começa assim que o contêiner chega ao porto de destino.

Nesse sentido, vota-se, observados os demais requisitos da lei, por converter as glosas de créditos relativos aos serviços de estivagem, despesas pela utilização de infraestrutura portuária, serviços de controle de estoque e pagamento de *demurrage*.

#### **X. Crédito. Comissões sobre vendas.**

O Recorrente alega que a fiscalização desconsiderou os créditos relativos a despesas com comissões sobre vendas, sustentando que elas não se enquadravam no conceito de insumo, procedimento esse, segundo ele, em desconformidade com a lei, pois o seu objeto social compreende tanto o cultivo, a extração e a industrialização da cana-de-açúcar, como também a comercialização da produção própria e de terceiros e a produção e comercialização de energia elétrica.

De pronto, deve-se destacar que inexistente previsão legal para o desconto de crédito em relação a despesas dessa natureza, seja por não se enquadrar no conceito de insumos aplicados na produção ou na prestação de serviços, seja por não haver previsão específica autorizando-o.

Ressalte-se que, em relação à revenda de mercadorias, o direito a crédito, nos termos do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003,<sup>3</sup> se restringe aos bens adquiridos para revenda, não abrangendo, portanto, quaisquer tipos de insumos.

Nega-se, portanto, provimento quanto a este item.

#### **XI. Crédito. Arrendamento agrícola.**

A fiscalização, por falta de previsão legal, glosou créditos relativos a despesas com arrendamentos agrícolas lançadas na conta 6.1.5.630.12 (Arrendamentos PJ), identificadas como despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, considerando que elas, na verdade, se referiam a arrendamentos agrícolas, conforme análise efetuada nos contratos celebrados entre a Usina Caeté S/A e as seguintes empresas: Agropecuária Santa Efigênia Ltda, Auxiliar S/A, Canabrava Agropecuária Ltda e São Miguel Agropecuária Ltda.

Segundo a fiscalização, “a pretensão da empresa em creditar-se dos valores lançados na conta 6.1.5.630.12 não encontra respaldo na legislação por não serem as respectivas despesas consideradas insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins, por não serem consideradas como despesas de aluguéis de prédios e também por não serem despesas de contraprestação de arrendamentos mercantis.”

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento, aduzindo que “arrendamento agrícola não mais é do que um aluguel de imóvel rural, por meio do qual o proprietário (arrendador) transfere a posse do imóvel rural ao arrendatário, a fim de que esse use o bem para fins de exploração agrícola, mediante o pagamento de retribuição”, cujo

<sup>3</sup> 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: (...)

crédito encontra respaldo no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

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

No acórdão CARF nº 9303-007.535, de 17/10/2018, que também serviu de fundamento à diligência e à defesa do Recorrente, assim decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

(...)

PIS/PASEP. DIREITO AO **CRÉDITO** DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. **ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.**

**Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.** Para tanto, é de se considerar que **o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado**, vez que a Lei 4.504/64 - Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Alinhando-se à decisão supra da CSRF, vota-se, com base no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, por reverter, observados os demais requisitos da lei, a glosa de créditos decorrentes de arrendamento agrícola.

## **XII. Crédito. Despesas com carregamento.**

O Recorrente se contrapõe ao procedimento da fiscalização de glosar créditos relativos a despesas com carregamento, quais sejam, despesas decorrentes da armazenagem das suas mercadorias, sob o argumento de ausência de previsão legal, pois, segundo ele, elas se inserem no conceito de insumos, bem como na previsão expressa do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Na planilha anexa ao relatório fiscal de diligência, referente ao ano 2008, não consta que as glosas de créditos relativos a tais dispêndios tenham sido mantidas, pois tal rubrica

não foi nela inserido, do que se constata que a fiscalização, na diligência, postou-se favoravelmente à reversão de tais glosas.

O Recorrente, assim como o fez o agente fiscal que realizou a diligência, se ampara no acórdão do CARF nº 3403-002.319 para defender esse seu alegado direito, cuja ementa assim dispõe:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

(...)

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à **atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool**, configuram **insumos** as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, **serviços de carregamento**, **análise de solo e adubos**, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, **serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria**, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

Nota-se, na transcrição supra, que a turma julgadora reverteu a glosa referente aos serviços de carregamento e de movimentação de mercadorias.

No acórdão CARF nº 9303-007.535, de 17/10/2018, que também serviu de fundamento à diligência e à defesa do Recorrente, assim decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

(...)

PIS/PASEP. DIREITO AO **CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS**. INSUMOS DE INSUMOS. CUSTOS DE FORMAÇÃO DAS LAVOURAS. POSSIBILIDADE.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se **reconhecer o direito ao crédito** das contribuições sobre os bens e serviços utilizados nas lavouras, quais sejam, sobre transportes de bagaço, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais,

transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, **serviços de carregamento e de movimentação de mercadoria**, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, vez que, subtraindo tais itens, não seria possível o sujeito passivo conduzir sua atividade, produzindo e vendendo o produto final.

Com esse mesmo fundamento, revela-se a impossibilidade, no vertente caso, em relação aos créditos com (i) transporte de barro e argila; (ii) transporte de fuligem, cascalho, pedras, terra e tocos; (iii) transporte de materiais diversos e (iv) manutenção de rádios amadores, pois tais itens não superam o teste da subtração.

Na mesma linha das decisões supra, vota-se por reverter, observados os demais requisitos da lei, a glosa de créditos referentes às despesas com carregamento.

### **XIII. Crédito. Depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos antes de 01/05/2004.**

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 019, de 03/10/2011, a empresa foi intimada a apresentar explicações pormenorizadas a respeito das diferenças entre os valores das depreciações informados nos relatórios utilizados pela empresa para preenchimento dos Dacons e os valores informados pela empresa em seus relatórios de depreciação dos bens adquiridos a partir de 05/2004.

No relatório fiscal que deu origem ao despacho decisório, a fiscalização informou que, devidamente intimado acerca da origem dos valores declarados no campo "Outros créditos a descontar" do Dacon de janeiro de 2008, o contribuinte informou que "[constatara] a não conformidade do artigo 31 da lei nº 10.865/2004 com o ordenamento jurídico vigente, momento em que efetuou em sua contabilidade um levantamento de todos os créditos decorrentes da depreciação de seus bens incorporados ao ativo imobilizado da companhia, que deixaram de ser utilizados", por se referirem a aquisições anteriores a 01/05/2004.

Sobre essa matéria, há que se esclarecer que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 599.316/SC, submetido à sistemática de repercussão geral, decidiu definitivamente pela inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, que vedava a possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições PIS/Cofins decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado ocorridas até 30 de abril de 2004.

Assim, uma vez afastada a única restrição apontada pela fiscalização, qual seja, a delimitação legal julgada inconstitucional, o presente voto se restringirá a confirmar o direito ao desconto de créditos com base na depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados no parque produtivo ou, tratando-se de edificações ou benfeitorias em imóveis, também nas demais atividades da empresa, adquiridos antes de 01/05/2004, dado que não se controverte nos autos sobre a materialidade dos referidos créditos.

Afastada a referida restrição e advindo eventual decisão administrativa definitiva no mesmo sentido, caberá à unidade executora verificar o enquadramento ou não dos créditos correspondentes aos encargos de depreciação na previsão contida nos dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, neste item, vota-se, observados os demais requisitos da lei, por afastar a glosa de créditos apurados com base na depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados no parque produtivo e, tratando-se de edificações ou benfeitorias em imóveis, também nas demais atividades da empresa, adquiridos antes de 01/05/2004.

#### **XIV. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, por lhe dar parcial provimento, para reverter as glosas de créditos, observados os demais requisitos da lei, em relação aos seguintes itens:

- a) aquisições de (i) antenas para rádio amador, (ii) lâminas de serra, (iii) paletes de madeira, (iv) lixa e discos de lixa, (v) escova de aço, (vi) lima, (vii) disco de corte, (viii) estopas, (ix) lanternas, (x) lacres e (xi) lenha;
- b) serviços de (i) análise de calcário e fertilizantes, (ii) manutenção em ferramentas e de chicote para esmerilhadeiras, (iii) manutenção de rádios-amadores, (iv) manutenção em roçadeiras, (v) serviços de carregamento, (vi) análise de solo e adubos, (vii) análise residual de pesticidas, (viii) serviço de atualização de software das máquinas industriais, (ix) colheita da cana-de-açúcar destinada à industrialização de açúcar e álcool, (x) serviço de lavanderia necessário aos sacos "big bag" que armazenam açúcar, (xi) calibração de instrumentos laboratoriais, (xii) hidrojateamento para limpeza de máquinas e equipamentos industriais, (xiii) serviços de análise de água/óleo/solo/adubos e (xiv) serviços topográficos.
- c) aquisições de (i) graxa, (ii) material de limpeza de máquinas e equipamentos e (iii) ferramentas consideradas essenciais ou relevantes no processo produtivo.
- d) serviços de (i) transporte de bagaço, (ii) transporte de equipamentos e materiais agrícolas e industriais, (iii) transporte de terra e tocos, (iv) transporte de calcário e fertilizantes, (v) transporte de grãos e sementes, (vi) transporte de mudas de cana, (vii) transporte de vinhaça, (viii) transporte de adubo e gesso, (ix) transporte de barro e argila, (x) transporte de combustível, (xi) transporte de fuligem e cascalho, (xii) transporte de resíduos industriais e (xiii) transporte de torta de filtro.
- e) dispêndios com (i) estivagem, (ii) utilização de infraestrutura portuária e (iii) serviços de controle de estoque e pagamento de *demurrage*.

- f) dispêndios com arrendamento agrícola;
- g) despesas com carregamento;
- h) depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados no parque produtivo e, tratando-se de edificações ou benfeitorias em imóveis, também nas demais atividades da empresa, adquiridos antes de 01/05/2004.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis**