



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10850.720379/2013-43</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.253 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TEREOS AÇÚCAR E ENERGIA BRASIL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZO. DCOMP RETIFICADORA. NÃO OCORRÊNCIA.

Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo de 5 (cinco) anos se inicia na data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

CRÉDITO DE PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CONCEITO DE INSUMO. RESP 1.221.170.

O conceito de insumo foi fincado pelo resultado proferido no Recurso Especial 1.221.170, com objetivo de delimitar o que confere o direito ao crédito das contribuições sociais PIS e Cofins, quando utilizados no processo produtivo do contribuinte ou em sua prestação de serviços, sendo essencial e relevante todo montante utilizado especificamente nesse recorte da atividade econômica exercida pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Somente os gastos com bens e serviços adquiridos que estejam vinculados a uma das etapas do processo de produção de bens destinados à venda ou utilizados na manutenção de bens do ativo da pessoa jurídica responsáveis pela produção de insumo ou de bens podem ser considerados como insumos geradores de créditos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica,

utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo o aluguel de veículos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o processo de contestação da contribuinte contra Despacho Decisório, da DRF em São José do Rio Preto/SP, emitido em 30/05/2014, que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$ 86.212,83, de Cofins (código 5856), do período de 07/2007, do valor pleiteado de R\$ 212.017,65, e, em consequência, homologou parcialmente a compensação declarada na Dcomp nº 12026.61116.040413.1.7.04-5004, até o limite do crédito reconhecido.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 06-67.513, da 3ª Turma da DRJ/CTA:

Trata o processo de contestação da contribuinte contra Despacho Decisório, da DRF em São José do Rio Preto/SP, emitido em 30/05/2014, que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$ 86.212,83, de Cofins (código 5856), do período de 07/2007, do valor pleiteado de R\$ 212.017,65, e, em consequência, homologou parcialmente a compensação declarada na Dcomp nº 12026.61116.040413.1.7.04-5004, até o limite do crédito reconhecido.

O crédito solicitado é decorrente de pagamento de Cofins (código 5856), de 07/2007, conforme DARF no valor de R\$ 147.986,15, e compensações de R\$ 453.757,55 e R\$ 9.721,10, declaradas em DCTF, que foi vinculado ao débito de contribuição apurado no mês de R\$ 611.464,80, informado no Dacon retificador e na DCTF retificadora do período, resultando num pagamento a maior de R\$ 212.017,65.

Em decorrência da análise procedida pela autoridade fiscal, com base memórias de cálculo, planilhas, documentos fiscais e escrituração fiscal e contábil apresentados pela contribuinte, constatou-se que o aumento dos créditos a descontar do valor apurado da contribuição e que motivou a glosa deu-se por não haver autorização na legislação de regência para desconto de créditos relativos a bens e serviços que não são considerados insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como no caso de: 1) aquisição de combustível, porque a incidência da contribuição sobre o óleo diesel é concentrada (incidência monofásica) no produtor ou importador e por não se tratar de insumo destinado à produção do açúcar e do álcool; 2) aquisição óleo diesel, utilizado no abastecimento de tratores que são utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola); 3) locação de máquinas e equipamentos, utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola) da produção do açúcar e do álcool; 4) partes e peças, utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola); 5) serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola) da produção do açúcar e do álcool; e 6) outros serviços, relacionados a máquinas e equipamentos utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola).

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, em 16/07/2014, onde requer inicialmente a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional, e ressalta a tempestividade da contestação, de acordo com art. 23, § 2º, III, b, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Suscita a homologação tática da compensação, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos entre a entrega da Dcomp (nº 13700.48914.170209.1.3.04-2405), efetuada em 17/02/2009, e a ciência do despacho decisório, ocorrida em 16/06/2014. Diz que o prazo para a homologação não pode ser dado como interrompido ou suspenso, nem mesmo pela entrega de eventuais declarações retificadoras, quanto mais porque não houve alteração da origem dos créditos indicados na compensação, mas apenas correções formais quanto aos valores dos créditos postulados.

No mérito, diz que o indeferimento da compensação pela autoridade fiscal viola o princípio da não cumulatividade e a posição sedimentada pelo CARF em casos semelhantes. A seguir, faz um breve histórico do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, apontando a inconstitucionalidade das Leis nº 10.637, de

2002, e nº 10.833, de 2003, que não encontravam respaldo constitucional no momento de sua edição.

Patente a inconstitucionalidade da vedação imposta pelo Fisco, na parte que assegura o irrestrito exercício do princípio da não cumulatividade, destaca o entendimento que vem consolidando no CARF, segundo o qual o conceito de insumo deve ser entendido como toda mercadoria e serviço utilizados no processo produtivo do estabelecimento e não apenas aqueles utilizados no processo industrial.

Ressalta que o fundamento central do despacho decisório é que a fase agrícola de sua atividade não se relaciona com o processo de fabricação dos produtos finais (açúcar e álcool), razão pela qual todos os produtos e serviços utilizados nessa fase não poderiam gerar o crédito de PIS e Cofins.

Segue com a análise das despesas citadas pela fiscalização cujos créditos foram glosados:

- das despesas com óleo diesel: para o abastecimento de caminhões e tratores que são utilizados no processo agrícola, que integra essencialmente o seu processo produtivo, já que este não ocorre apenas na sua unidade industrial, mas no próprio campo, com a plantação e colheita da cana-de-açúcar. Há necessidade de preparo do solo, plantio, colheita, transporte das matérias-primas no campo até os caminhões que as transportam até as indústrias; - da aquisição de insumos, equipamentos e serviços utilizados no processo agrícola: são todos essenciais à sua atividade produtiva, permitindo verificar que todos eles são, de alguma forma, usados diretamente na fabricação de açúcar ou álcool, uma vez que o processo de industrialização desses produtos passa por diversas etapas, dentre as quais o preparo do solo, o plantio da cana, a colheita, o transporte para a Usina, análise laboratoriais, moagem, dentre outras; e Por fim, protesta pela posterior juntada de eventuais documentos suplementares, realização de diligências e perícia, formulando os quesitos a serem respondidos, a fim de que seja comprovado o direito de crédito e a regularidade da compensação efetuada.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada parcialmente procedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007 NULIDADE. ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA.

Editada a norma legal, o controle de constitucionalidade fica sob o controle jurisdicional e não administrativo.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZO. DCOMP RETIFICADORA. NÃO OCORRÊNCIA.

Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo de 5 (cinco) anos se inicia na data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

É prescindível o pedido de perícia quando se tratar de matéria que não exige conhecimento técnico específico diferente da análise que deve ser realizada pela autoridade reconhecimento do crédito.

administrativa competente para o ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/07/2017 a 31/07/2017 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

**ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO DO INSUMO. EMPRESA INDUSTRIAL. ATIVIDADE AGRÍCOLA.**

Os gastos com a produção de matéria-prima (cana-de-açúcar) em atividade (agrícola) anterior à fabricação do bem do final (açúcar, álcool, energia etc.), que será destinado à venda, também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para efeito de creditamento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.**

Somente os gastos com bens e serviços adquiridos que estejam vinculados a uma das etapas do processo de produção de bens destinados à venda ou utilizados na manutenção de bens do ativo da pessoa jurídica responsáveis pela produção de insumo ou de bens podem ser considerados como insumos geradores de créditos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins.

**LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO.****IMPOSSIBILIDADE.**

A legislação de regência garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo o aluguel de veículos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório  
Reconhecido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

.III. DA NECESSÁRIA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO .III. a. DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO

.III. b. DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA NÃO CUMULATIVIDADE

.III. c. DAS DESPESAS COM LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

.III. d. DAS DESPESAS COM PARTES E PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO AGRÍCOLA

PEDIDOS Pelas razões expostas, requer-se o reconhecimento da homologação tácita da compensação ou, caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, o integral provimento do recurso e a reforma do acórdão recorrido nos pontos atacados, para reconhecer a procedência da integralidade do crédito indicado nas declarações de compensação e extinguir os débitos compensados, na forma do art. 156, II do CTN.

Com base no princípio da verdade material, a Recorrente protesta pela determinação das diligências necessárias, para que sejam elucidadas eventuais matérias acerca do direito de crédito e a regularidade das compensações efetuadas.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

### **DA ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO**

A recorrente reitera que a declaração de compensação foi entregue pela Recorrente no dia 17.02.2009 (n.º 13700.48914.170209.1.3.04-2405). Nesta declaração foram indicadas todas as informações relativas ao crédito utilizado e o débito compensado, de forma a possibilitar a averiguação, pela Autoridade Fiscal, da validade e da suficiência do crédito. A Recorrente foi intimada do despacho decisório que homologou parcialmente a compensação apenas em 16.06.2014, quando já transcorrido o prazo do art. 74, §5º da Lei n.º 9.430/96. No caso, portanto, a Autoridade efetuou a homologação após o transcurso do prazo de cinco anos, o que importa

dizer que ocorreu a homologação tácita do lançamento e que o débito compensado deve ser considerado definitivamente extinto.

Não nega a Recorrente que tenha formalizado declarações de compensação retificadoras (DCOMPs 20994.36430.251012.1.7.04-2625, 21152.74648.250113.1.7.04 0081 e 12026.61116.040413.1.7.04-5004). Entretanto, este fato não tem o condão de suspender ou interromper o prazo para a homologação da compensação pela Autoridade Fiscal.

Isso porque a DCOMP original continha todas as informações necessária à identificação do crédito e do débito compensado, de modo que o prazo para a homologação não pode ser dado como interrompido ou suspenso, nem mesmo pela entrega de eventuais declarações retificadoras, quanto mais porque não houve alteração da origem dos créditos de COFINS indicados na compensação e dos valores compensados.

No entanto, verifica-se que a Dcomp nº 12026.61116.040413.1.7.04-5004, objeto do Despacho Decisório emitido pela autoridade administrativa, foi transmitida em 04/04/2013 e a ciência à contribuinte do referido despacho se deu em 16/06/2014, resta evidente que não ocorreu a homologação tácita da compensação declarada, com a extinção do crédito tributário correspondente.

Conforme detalhado pela DRJ, o que quer a recorrente pretende é que se tome como termo inicial para a contagem do prazo para a homologação tácita a data da entrega da Dcomp original nº 13700.48914.170209.1.3.04-2405, efetuada em 17/02/2009. Contudo, tendo sido essa Dcomp retificada pelas de nºs 13700.48914.170209.1.3.04-2405, 20994.36430.251012.1.7.04-2625, 21152.74648.250113.1.7.04-0081 e por fim pela 39069.10281.251012.1.7.04-7708, essas anteriormente transmitidas e retificadas não mais têm validade, por isso, não teria qualquer fundamento a análise pela autoridade administrativa de créditos pleiteados e de débitos ali declarados que foram substituídos por novos valores em decorrência da transmissão de Dcomp retificadora. Os dados que se analisam, portanto, são os constantes da Dcomp ativa no sistema, nº 12026.61116.040413.1.7.04-5004, e não os da Dcomp retificada de nº 13700.48914.170209.1.3.04-2405.

Logo, uma vez que a Dcomp nº 12026.61116.040413.1.7.04-5004, objeto do Despacho Decisório emitido pela autoridade administrativa, foi transmitida em 04/04/2013 e a ciência à contribuinte do referido despacho se deu em 16/06/2014, resta evidente que não ocorreu a homologação tácita da compensação declarada, com a extinção do crédito tributário correspondente.

Na verdade, o que quer a interessada é que se tome como termo inicial para a contagem do prazo para a homologação tácita a data da entrega da Dcomp original nº 13700.48914.170209.1.3.04-2405, efetuada em 17/02/2009. Contudo, tendo sido essa Dcomp retificada pelas de nºs 13700.48914.170209.1.3.04-2405, 20994.36430.251012.1.7.04-2625, 21152.74648.250113.1.7.04-0081 e por fim pela 39069.10281.251012.1.7.04-7708, essas anteriormente transmitidas e

retificadas não mais têm validade, por isso, não teria qualquer fundamento a análise pela autoridade administrativa de créditos pleiteados e de débitos ali declarados que foram substituídos por novos valores em decorrência da transmissão de Dcomp retificadora. Os dados que se analisam, portanto, são os constantes da Dcomp ativa no sistema, nº 12026.61116.040413.1.7.04-5004, e não os da Dcomp retificada de nº 13700.48914.170209.1.3.04-2405.

No tocante à alegação de ocorrência da homologação tácita, vale citar que o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelece o prazo para homologação das declarações de compensação, in verbis:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (...)§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação” (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

Dessa forma, não houve homologação tácita da compensação, uma vez que deve ser considerada a data de apresentação da Declaração de Compensação retificadora, em 04/04/2013, e a ciência da contribuinte acerca do referido despacho ocorreu em 16/06/2014, portanto dentro do prazo legal de cinco anos.

#### **CONCEITO DE INSUMO - ENTENDIMENTO DO STJ – RESP 1.221.170-PR**

A recorrente tem por atividade a fabricação de açúcar, etanol, energia elétrica e outros produtos derivados da cana-de-açúcar, como bagaço, óleo fusel, torta de filtro, dentre outras, além de estabelecimentos (filiais) que têm como atividade o cultivo da cana-de-açúcar e a industrialização, o empacotamento e o comércio atacadista de açúcar.

Conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que os gastos dispendidos nas atividades anteriores à fabricação (atividade agrícola) do bem que será destinado à venda, ou seja, os gastos com a produção da matéria-prima (no caso, a cana-de-açúcar) que será utilizada na produção do bem final (açúcar, álcool, energia etc.), também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para fins de aproveitamento de créditos na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Resta verificar, contudo, se os gastos assim dispendidos nessa fase do sistema produtivo da interessada enquadram-se no conceito de insumo, de acordo com o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, nos termos trazidos após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, ou, então, se estão contemplados para a utilização dos respectivos créditos de acordo com demais incisos listados por esse mesmo dispositivo legal.

#### **DAS DESPESAS COM LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

A DRJ manteve a glosa do crédito decorrente de despesas com locação. A DRJ sustenta que a legislação prevê a possibilidade de creditamento apenas de despesas relacionadas à locação de máquinas e equipamentos e que alguns dos bens locados pela Recorrente teriam a natureza de veículos e não de máquinas, propriamente. Eis o trecho do acórdão que reproduz este entendimento, verbis:

#### Locação de Máquinas e Equipamentos

No “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTES A LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS”, juntado aos autos à fl. 227, “DOCUMENTOS DIVERSOS – PR CURITIBA DRJ Fl. 501 OUTROS – DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE LOCAÇÃO DE MÁQ. E EQUIP.”, **consta a locação de tratores, semi-reboque, carregadeira de cana, utilizados no cultivo e transporte da cana-de-açúcar (matéria-prima)**, que totaliza R\$ 2.549,84 (R\$ 2.612,09 x 97,62%).

A legislação de regência da matéria (inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, de conteúdos idênticos), que instituíram a não cumulatividade das contribuições do PIS e da Cofins garante o direito ao crédito relativamente às despesas com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.” De imediato, percebe-se a inexistência taxativa no dispositivo legal de aluguel de veículos que lhe permitisse garantir o crédito no sistema não cumulativo. Resta verificar, contudo, qual a extensão do termo trazido na legislação: “máquinas e equipamentos” e se pode abarcar também os tipos de veículos utilizados na atividade agrícola da empresa. Sobre o assunto, cabe citar o entendimento da administração tributária trazido, por exemplo, na Solução de Consulta Interna COSIT nº 5, de 27/03/2017, que ao fazer a interpretação da expressão “veículo automotor”, utiliza-se do conceito contido no Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503, de 23/09/1997), ressaltando que “como ‘veículos automotores’ estão compreendidos os veículos que circulem por seus próprios meios, transportando pessoas ou coisa, e os veículos que tracionem tais veículos, incluídos os tratores, e estão excluídos os veículos que circulem sobre trilhos.”. Continua a referida SCI, citando a classificação na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) dos produtos incluídos e excluídos da expressão “veículos automotores”, em particular os Capítulos 84 e 87 que classificam os produtos que poderiam, em tese, ser enquadrados como veículos:

Capítulo 84 Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes (...)

Capítulo 87 Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende os veículos concebidos para circular unicamente sobre vias férreas.

2.- Consideram-se “tratores”, na acepção do presente Capítulo, os veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos,

veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., relacionados com o seu uso principal.

Os instrumentos e órgãos de trabalho concebidos para equipar os tratores da posição 87.01, enquanto material intercambiável, seguem o seu regime próprio, mesmo apresentados com o trator, quer estejam ou não montados neste.

Por sua vez, a Solução de Consulta – COSIT nº 355, de 13/07/2017, que, como já se disse, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, ao analisar a possibilidade de direito ao crédito sobre os valores pagos a título de aluguel de empilhadeiras, entendeu que “quanto às empilhadeiras, não resta dúvida que se trata de veículos, sendo vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos dispêndios com sua locação”. Esse entendimento, frise-se, respaldou-se em outra Solução de Consulta Cosit, a de nº 1, de 02/01/2014, que, especificando as restrições para apuração de créditos em relação à aluguel de veículos, elencou várias ocorrências onde o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

Assim, não havendo previsão expressa na legislação para o aproveitamento de crédito sobre os valores pagos à pessoa jurídica a título de aluguéis de veículos, considerando como tal os valores de aluguel de tratores, semi-reboque e carregadeira de cana, mantém-se a glosa efetuada.

No entanto, a recorrente defende que o singelo argumento de não enquadramento da hipótese de creditamento na legislação não mais sobrevive, conforme reconheceu o próprio acórdão recorrido ao analisar outros itens da Manifestação de Inconformidade. Trata-se de argumento obsoleto, na medida em que o critério para se aferir a possibilidade do creditamento concerne à essencialidade e relevância no âmbito do processo produtivo. No que diz respeito especificamente à despesa com aluguel, antes mesmo do precedente firmado pelo STJ no rito dos recursos repetitivos, o CARF vinha entendendo pela possibilidade da tomada do crédito respectivo. Em acórdão recente, restou decidido que, para efeito de manter/afastar a glosa sobre créditos tomados na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, há de se perquirir a relação de inerência ou pertinência com a atividade econômica, ainda que não haja uma comunicação direta com a produção.

Além disso, a recorrente reitera que no tocante à questão envolvendo o conceito de veículos e máquinas, a glosa não deve prevalecer. Afinal, trata-se de expressões equivalentes e se a lei não fez distinção, não cabe ao intérprete (Fiscalização) o fazer. Nesse sentido, convém rememorar a Solução de Consulta COSIT nº 331/2017, a qual, embora verse sobre arrendamento e locação, tem aplicabilidade no presente caso quanto à técnica interpretativa empregada.

Com efeito, a negativa do crédito mediante distinções sem respaldo legal não se coaduna com a lógica inerente à não cumulatividade, frustrando direito legítimo da Recorrente. Notadamente, quando se está diante de termos juridicamente idênticos ou no mínimos intercambiáveis como “máquinas” e “veículos”.

É dizer, tal medida desrespeita princípio geral de hermenêutica, nos termos da citada Solução de Consulta, tratando-se de interpretação restritiva e não fundamentada. Daí que a glosa ser revertida também quanto ao ponto.

No entanto, a Súmula CARF nº 190 estabelece que gastos com aluguel de veículos (carga ou passageiros) não geram créditos de PIS/Pasep e COFINS não cumulativos, pois não se encaixam nos requisitos para aproveitamento de créditos previstos nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Além disso, à luz do quanto decidido no acórdão recorrido e dos demais elementos constantes dos autos, competia à Recorrente o esclarecimento acerca das conclusões apontadas pela DRJ, bem como a comprovação efetiva do direito alegado, mediante o detalhamento das despesas com locação de máquinas, de modo a possibilitar a aferição de sua essencialidade e relevância para a execução da atividade, o que não ocorreu.

Com efeito, a Recorrente limita-se a reiterar, de forma genérica, a alegada essencialidade e relevância das referidas despesas, sem demonstrar, de maneira concreta, a imprescindibilidade desses dispêndios para o desenvolvimento de suas atividades.

No caso concreto, não foram apresentados argumentos específicos ou elementos probatórios aptos a evidenciar eventual equívoco no acórdão recorrido, tendo a Recorrente restringido suas razões recursais à reprodução das mesmas alegações já deduzidas na manifestação de inconformidade.

Diante dessas considerações, impõe-se a manutenção da decisão proferida pela DRJ quanto ao tópico supracitado.

#### **DAS DESPESAS COM PARTES E PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO AGRÍCOLA**

Foram mantidas glosas dos créditos relacionados às despesas com as partes, peças e serviços de manutenção agrícola, que não seriam ligados à atividade produtiva da Recorrente. Eis o trecho do acórdão que reproduz este entendimento, verbis:

Nas planilhas referentes à “PARTES E PEÇAS”, juntadas aos autos às fls. 185/226, “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE PARTES E PEÇAS”, onde teve se glosado o montante de R\$ 18.220,56 (97,62% de 18.665,38) de créditos. Contudo, consta como “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO” o uso

em equipamentos e implementos agrícolas, caminhões, tratores, colhedora, processo de irrigação, utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar e, por isso, deve ser revertida a glosa efetuada no montante de R\$ 18.027,88.

Excluem-se dessa reversão, todavia, os valores de créditos que importam em R\$ 192,67 (97,62% de 2.597,05 \* 7,6%), por não estarem os gastos vinculados a qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda, cuja “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO” tem-se: “proj investimento – ampliação escritório central”, “outros investimentos - ucao” e “restaurante”.

O mesmo fundamento deve ser aplicado aos gastos com “SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO AGRÍCOLA”, constantes da planilha anexada a “DOCUMENTOS DIVERSOS – OUTROS – DEMONSTRATIVO DE SERV. MAN. AGRÍCOLA”(fls. 171/181), onde consta a glosa do montante de créditos de R\$ 6.780,24 (97,62% de 6.945,77). Desse valor deve ser revertida a glosa de créditos de R\$ 5.300,35, por corresponderem a gastos como por exemplo: serviços reboque-carreta, substituição de cilindro embreagem, recuperar pistão, recuperar auxiliar hidráulico, recuperar haste de pistão de direção, confecção de pistão do acelerador, soldar trinca cabeçote, recuperar carcaça de caixa, recuperar roda aro, etc.

Por outro lado, mantém-se a glosa de créditos que somam R\$ 1.479,89 (97,62% de 19.947,62 \* 7,6%), que não poderão ser restabelecidos, uma vez que estão relacionadas a atividades não produtivas da pessoa jurídica: balanço em projeto duplicação cruz alta, solda de condensador de sandero e instalação de tubulação da instrumentação elétrica – projeto montagens, e por isso não há como considera-los insumos.

Por outro lado, mantém-se a glosa de créditos que somam R\$ 1.479,89 (97,62% de 19.947,62 \* 7,6%), que não poderão ser restabelecidos, uma vez que estão relacionadas a atividades não produtivas da pessoa jurídica: balanço em projeto duplicação cruz alta, solda de condensador de sandero e instalação de tubulação da instrumentação elétrica – projeto montagens, e por isso não há como considera-los insumos.

No entanto, a recorrente reitera que as despesas objeto da glosa, “seja no tocante à partes e peças, seja na aquisição de serviços de manutenção agrícola, relacionam-se com a atividade produtiva, notadamente porque essenciais e relevantes para a execução da atividade industrial. Basta notar que estão comprovadamente relacionados com situações como a ampliação das instalações da Recorrente e do parque industrial (“proj. investimento – ampliação escritório central”, “outros investimentos – UCAO”, “restaurante”). Vale esclarecer que UCAO quer dizer Usina Cruz Alta, que é uma das Usinas da Recorrente”.

Quanto às demais despesas (“balanço em projeto de duplicação da cruz alta”, “solda de condensador de sandero e instalações de tubulação da instrumentação elétrica”, “projeto montagens”), resta claro que estão igualmente ligadas à

atividade produtiva da Recorrente, na medida em que são relevantes para propiciar uma maior produtividade, mesmo de modo indireto, como a ampliação da capacidade produtiva e investimentos em manutenção do empreendimento industrial.

Com efeito, a natureza destas despesas restou incontroversa, ou seja, foi reconhecido que se tratam de despesas realizadas para ampliação de capacidade e para a realização de investimentos no parque fabril da Recorrente.

A despeito disso, de forma restritiva, o acórdão entendeu que não guardaria relação com o processo produtivo, desconsiderando a relevância destes investimentos não só para a realização do processo produtivo, mas como para ampliação dos negócios da Recorrente e aumento do potencial de geração de receita – fato gerador de incidência das contribuições ao PIS e COFINS.

Daí que faz qualquer sentido exigir que o contribuinte se abstenha de tomar créditos sobre determinadas despesas que lhe conferirão maior eficiência e competitividade no segmento de mercado em que atua, despesas, portanto, claramente relevantes e essenciais, sendo temeroso de que venha a sofrer glosas de viés subjetivo e sem qualquer razoabilidade.

(...)

Nessa linha, fica evidente que as despesas relacionadas com investimento para aprimoramento da infraestrutura, porque claramente terá repercussão no processo produtivo reveste-se da qualidade de crédito passível de apropriação na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS.

No entanto, à luz do quanto decidido no acórdão recorrido e dos demais elementos constantes dos autos, competia à Recorrente o esclarecimento acerca das conclusões apontadas pela DRJ, bem como a comprovação efetiva do direito alegado, mediante o detalhamento das despesas com partes e peças e serviços de manutenção agrícola, de modo a possibilitar a aferição de sua essencialidade e relevância para a execução da atividade industrial, o que não ocorreu.

Com efeito, a Recorrente limita-se a reiterar, de forma genérica, a alegada essencialidade e relevância das referidas despesas, sem demonstrar, de maneira concreta, a imprescindibilidade desses dispêndios para o desenvolvimento de suas atividades.

No caso concreto, não foram apresentados argumentos específicos ou elementos probatórios aptos a evidenciar eventual equívoco no acórdão recorrido, tendo a Recorrente restringido suas razões recursais à reprodução das mesmas alegações já deduzidas na manifestação de inconformidade.

Quanto ao pedido de diligência, como bem detalhado pela DRJ, não se vislumbra tal necessidade, por considerá-la prescindível para a solução da controvérsia, nos termos do que dispõe o art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993. Isso porque a realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico

especializado, fora do campo de atuação do Julgador, o que não é o caso dos presentes autos, pois, como restou consignado neste Voto, a discussão está afeta apenas à interpretação e à aplicação da legislação que comanda o regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, para efeito de ressarcimento e/ou compensação, de acordo com as provas e documentos trazidos aos autos.

Diante das considerações, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**