

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

<b>PROCESSO</b>	<b>10865.902016/2013-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.501 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ABENGOA BIOENERGIA AGROINDÚSTRIA LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS. CONCEITO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS X CONCEITO DE VEÍCULO. LOCAÇÃO/ALUGUEL VERSUS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Para efeitos de concessão de créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002, a legislação faz distinção entre os conceitos de “máquinas e equipamentos” do conceito de “veículos”.

As máquinas e equipamentos que concedem o direito ao crédito não são apenas aquelas classificadas na TIPI (NCM) nos capítulos 84 e 85, que se refere a “máquinas e aparelhos”, pois diversos bens classificados nos capítulos 86 e 87, que se referem a “veículos”, bem como nos capítulos 88 (aeronaves) e 89 (embarcações), seja pela sua própria natureza ou pelo acréscimo de dispositivos e acessórios que alteram suas características básicas, podem ser considerados incluídos no conceito de “máquinas”, pouco importando se esse acréscimo forma um todo homogêneo ou se os dispositivos são intercambiáveis, desde que a operação de locação tenha sido do conjunto.

O direito creditório sobre o aluguel de máquinas e equipamentos não pode ser concedido com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, pois este dispositivo se refere a bens e serviços. O “aluguel de uma máquina” não é um bem, e o STF já decidiu, no julgamento do RE 626.706/SP (Tema 212 do STF - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis), com repercussão geral, que é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço, conforme a tese fixada.

Os veículos que se encontram excluídos da hipótese de concessão de direito creditório estabelecida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são aqueles destinados exclusivamente ao transporte de passageiros ou misto de mercadorias e passageiros, como picapes, camionetas, station wagons etc., posições 87.02 e 87.03 da NCM.

**AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente.

Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes a (i) serviços de manutenção de pneus utilizados em conjunto de irrigação, semirreboque utilizado na colheita da cana de açúcar, grade aradora utilizada no preparo do solo, transbordos utilizados no transporte da cana de açúcar até a usina e tratores empregados no preparo do solo para cultivo de cana de açúcar; (ii) serviços de manutenção em caminhão bombeiro, manutenção em caminhão oficina, manutenção em máquina de solda utilizada na oficina de manutenção, manutenção em gerador de energia elétrica da oficina mecânica, manutenção em empilhadeiras utilizadas no armazém de açúcar, manutenção em macaco hidráulico, manutenção na sala de frotas, manutenção em ônibus de transporte de pessoal rural, serviços de acompanhamento de sistema logístico, serviços de

planejamento; (iii) locação de veículos utilizados no processo produtivo; (iv) encargos de depreciação referentes a caminhões, tratores e demais veículos necessários ao processo produtivo, bem como aqueles referentes a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, no caso, serviços de concretagem, materiais de construção civil, serviços de edificação de canaletas, caixas de passagem e reservatórios de vinhaça; e (v) fretes internos. Votaram pelas conclusões em relação ao crédito extemporâneo os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca das Chagas Lemos e José Renato Pereira de Deus, por entenderem que não é necessária a retificação dos DACONS e DCTFs.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

Trata o presente processo do pedido de ressarcimento nº 13841.18630.180512.1.5.09-6730, no valor de R\$9.409.383,19, relativo à Cofins Não-Cumulativa – Exportação apurada no 3º trimestre de 2011.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, por meio do Despacho Decisório de fls. 551/553, deferiu parcialmente o pedido, em razão de glosas na análise da documentação que lastreia o pedido inicial, por meio da fiscalização levada a efeito e concluída conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 516/533.

Ao examinar a contabilidade e os demonstrativos (Dacon) da empresa, a fiscalização apurou divergências em relação aos procedimentos por ela adotados e às disposições legais que regem as contribuições, procedendo a ajustes e glosas, conforme segue:

### *5.1 DESPESAS COM PEDÁGIO*

*(...)*

### *5.2 SERVIÇOS CONTRATADOS NO EXTERIOR*

*(...)*

*5.3 BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO DE INSUMO**(...)**5.4 FRETE INTERNO**(...)*

**A 11ª Turma da DRJ-RPO**, em sessão datada de 16/08/2018, por unanimidade de votos,  **julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão nº 14-87.382, às fls. 757/787, com a seguinte Ementa:

## NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

## ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

## PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 23/08/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 790), **apresentou Recurso Voluntário em 21/09/2018**, às fls. 793/832.

Em 28/08/2019 apresentou MANIFESTAÇÃO COMPLEMENTAR ao Recurso Voluntário interposto em 21/09/2018, de modo a expor o entendimento firmado no julgamento do REsp nº 1.221.170 pelo STJ e consequente Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

A Turma 3402 deste Conselho, na sessão de 25/10/2023, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, através da Resolução nº 3402-003.834, para que a Unidade Preparadora da Receita Federal:

**(i)** refaça a análise das glosas referentes a “CRÉDITOS NO SETOR AGRÍCOLA”;

**(ii)** refaça a análise das glosas referentes a “FRETE INTERNO”, discriminando a eventual existência de **(a)** fretes na aquisição de produtos tributados; **(b)** fretes na aquisição de produtos não tributados (alíquota zero, isentos etc); **(c)** frete interno para transporte de insumos e/ou produtos intermediários (produtos em elaboração/inacabados) dentro da área da empresa

ou entre unidades produtoras; **(d)** frete para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte (frete intercompany); **(e)** frete na operação de venda (transporte de produtos acompanhados de notas fiscal de venda);

**(iii)** elabore relatório circunstanciado, com quaisquer outras informações que entender relevantes para a solução da lide;

**(iv)** providencie a ciência do contribuinte sobre todos os documentos produzidos nesta diligência, conferindo-lhe o prazo de 30 dias para sua manifestação.

Em atendimento a esta determinação, foi realizado o procedimento, cuja conclusão consta da Informação Fiscal anexada aos autos. O contribuinte tomou ciência deste documento e apresentou Manifestação contendo seus pontos de discordância em relação às conclusões da diligência.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

### **I - ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### **II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

O recorrente se insurge contra a decisão da DRJ que manteve as glosas de crédito realizadas pela Fiscalização, com base nos seguintes argumentos, em apertada síntese:

#### **i) Bens e serviços utilizados como insumos e aplicados na Atividade Agrícola**

Conforme já explanado anteriormente, a Recorrente exerce atividade agroindustrial, cujo objeto consiste na fabricação de açúcar e álcool, sendo imprescindível, para o desempenho dessa atividade a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, sobretudo com relação ao plantio de cana-de-açúcar, que é a principal matéria-prima dos produtos exportados.

(...)

#### **ii) Máquinas e Equipamentos utilizados no processo agrícola: Aluguéis e Ativo Imobilizado**

Conforme mencionado alhures, a Autoridade Julgadora entendeu por bem glosar os créditos de PIS e COFINS decorrentes dos aluguéis e dos encargos de

depreciação do ativo imobilizado de máquinas e equipamentos utilizados no processo agrícola, por entender que os custos da fase agrícola não integram o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Evidente que tal posicionamento merece reforma.

Isso porque, o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza à pessoa jurídica sujeita à apuração das contribuições pelo regime não cumulativo, que constitua crédito de PIS e de COFINS sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

Por sua vez, o inciso VI das mencionadas leis, autoriza a depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

Assim, a pessoa jurídica poderá descontar créditos da base de cálculo do PIS e da COFINS relativos (i) aos aluguéis de máquinas e equipamentos, bem como (i) aos encargos com depreciação de bens e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado que efetivamente participem do processo produtivo da empresa. E por certo, a Recorrente assim o fez de acordo com a legislação.

(...)

#### **iii) Combustíveis de Máquinas Agrícolas, Caminhões, Automóveis e Veículos Utilitários**

Nesse item, glosou a Autoridade Fiscal os créditos atinentes ao custo com combustíveis aplicados em máquinas agrícolas, caminhões, automóveis e veículos utilitários utilizados no processo agrícola da Recorrente.

(...)

Como informado alhures, para o desenvolvimento da atividade agroindustrial, é imprescindível a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, o qual abrange a adequação e preparo do solo, o plantio de cana de açúcar, o cultivo e tratos culturas na cana de açúcar, o corte, o carregamento e transporte, moenda, tratamento do caldo, cozimento, fermentação e destilaria.

No caso da fase agrícola, os maquinários utilizados no preparo do solo, no plantio e no carregamento são essenciais para que se possa alcançar o fim pretendido do plantio, qual seja, a cana-de-açúcar - matéria-prima da Recorrente para utilizada na produção de açúcar, álcool e energia elétrica. Ou seja, se são essenciais ao processo produtivo agrícola e movidos a combustíveis, não há razões para as glosas do crédito quanto ao ponto.

(...)

#### **iv) Serviços utilizados como insumos: manutenção da frota**

Nesse tópico, igualmente não individualizado no acórdão recorrido, tecemos algumas considerações.

No Relatório Fiscal, a fiscalização não reconheceu os créditos oriundos das aquisições de serviços utilizados como insumos na manutenção da frota, sob a assertiva de que estes não tiveram aplicação direta sobre a produção ou fabricação do produto, pois anterior a fase fabril.

Não obstante o entendimento da fiscalização, todos os serviços glosados foram empregados em máquinas e equipamentos utilizados na fase agrícola da Recorrente sob a qual, reitera-se, há possibilidade de creditamento pelo PIS e a COFINS conforme entendimento já proferido por esse E. Conselho.

(...)

#### **v) Frete Interno: Transporte da Cana de Açúcar da zona Rural para a Indústria**

Nesse ponto, mencionou a Autoridade Julgadora que as despesas com frete, por si só não se enquadrariam no conceito de insumo, pois são serviços que não fazem parte efetiva do processo produtivo. E complementa: *as despesas de frete são em verdade despesas de movimentação de bens, resíduos e pessoas entre estabelecimentos ou de produtos dentro da indústria. (...) Por decorrência, não podem ser descontados créditos a título de frete na contratação de serviços destinados ao transporte ainda na fase fabril, por ausência de previsão legal.*

O mencionado posicionamento não merece prosperar.

Isso porque, no caso da Recorrente, por questões de viabilidade e necessidade operacional, esta possui campos agrícolas para a produção da cana de açúcar em várias regiões distintas do Estado de São Paulo e a sua unidade de processamento e produção do álcool ficam situados no Município de Pirassununga/SP.

Dada a quantidade de cana produzida, o único meio viável para o transporte deste insumo até o estabelecimento industrial se dá por meio de transporte rodoviário, o qual realiza a movimentação de toneladas de cana-de-açúcar entre os estabelecimentos da Recorrente.

Para a remessa dos produtos em elaboração, a Recorrente necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para essa locomoção, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuidade do processo produtivo, que, por razão de especialização e de racionalização do processo industrial, é concluído em outra unidade da empresa Recorrente.

Em razão destas alegações, foi determinada a realização de uma diligência fiscal para dirimir dúvidas dos conselheiros, conforme consta do relatório deste voto. As conclusões deste procedimento serão expostas no tópico seguinte.

### **III – DA DILIGÊNCIA FISCAL**

A Autoridade Fazendária realizou o procedimento solicitado por este Conselho e apresentou as seguintes conclusões, in verbis:

**Diligência**

No 3º trim de 2011, foram glosados créditos referentes à fase agrícola da empresa conforme Anexo I – Glosa de Créditos da Informação Fiscal, fls.468 a 500, pelos motivos:

Motivo	Item vinculado à Informação Fiscal (fls. 468 a 500)
2	5.2 – Beneficiário do pagamento não é pessoa jurídica domiciliada no país
3	5.3 – Não empregado diretamente no processo de industrialização (o valor refere-se a custo apropriado ao setor agrícola da empresa)
4	5.4 – Frete interno

Para atendimento ao determinado na Resolução nº 3402-003.835 o contribuinte foi intimado e apresentou em resposta os documentos às fls.871 a 1285.

(...)

**1) Créditos extemporâneos**

Ao analisar a planilha apresentada pelo contribuinte, fl. 873, verificou-se que foram computados créditos vinculados a períodos de apuração anteriores aos aqui analisados nas rubricas de bens utilizados como insumo (compra para uso e consumo) e serviços utilizados como insumo (pneus e serviços prestados por terceiros PJ).

(...)

A retificação dos instrumentos de apuração e consolidação das contribuições para o Pis e da Cofins faz-se necessária não só para que sejam constituídos os créditos originados de operações que foram desconsideradas nos demonstrativos originalmente apresentados, mas também para proceder à devida atualização dos saldos de créditos passíveis de utilização em períodos posteriores. Trata-se de medida essencial para evidenciar, com clareza, a natureza e o valor dos créditos constituídos e, mais importante, controlar sua utilização no decorrer do tempo.

Desse modo, só será admissível o aproveitamento extemporâneo de créditos do Pis e da Cofins, no regime não cumulativo, caso o contribuinte proceda à retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração correspondentes (DCTF, Dacon), desde o período em que o crédito foi originado até o período de sua utilização, seja por dedução seja por pedido de ressarcimento.

(...)

Os créditos extemporâneos estão identificados na planilha em anexo “Diligência Glosas (Bens, Serviços e Locações)” desta Informação Fiscal.

**2) Bens utilizados como insumos**

Considerando a divisão de créditos adotados pela auditoria no relatório às fls.468 a 500, os créditos referentes a bens utilizados como insumos dividem-se em:

- 1- Compra para uso e consumo;
- 2- Compra para industrialização (compra de óleo diesel);
- 3- Compra de combustível

### **Compra para uso e consumo**

Verificando-se a planilha apresentada pelo contribuinte, fl. 873, observa-se que para os itens de compra de bens para uso e consumo não foi preenchida a coluna finalidade.

Foram relacionadas compras de abraçadeiras, alavancas, alicates, alternador, anel, espelho, adaptador, arruela, acionamento, coifa, correia, dobradiça, mangueira, peças de manutenção, rolamento, válvula, tubo, volante, kit plantio, parafuso, peças aplicadas na colhedora, elevador estendido, joystick, faca, cabo, bomba, pneu novo, interruptor, tomada elétrica, cascalho, dentre outros.

A descrição da maioria dos itens é genérica, não houve a informação da finalidade do bem adquirido.

Foram relacionados itens não sujeitos ao pagamento da contribuição como acionamento, pneu novo, cascalho e outros.

Observa-se ainda que, peças de reposição aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo são considerados insumos, desde que acarretem um aumento na vida útil do bem de até um ano. Caso a manutenção (serviços e peças) acarrete um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano, esses dispêndios serão capitalizados no valor do bem.

Não foi constatado que os bens adquiridos foram utilizados no processo produtivo e/ou se houve aumento de vida útil do bem que sofreu a manutenção em até um ano.

Houve para essa rubrica a apuração de créditos extemporâneos.

(...)

### **3) Serviços utilizados como insumo**

Considerando a divisão de créditos adotados pela auditoria no relatório às fls. 468 a 500, os créditos referentes a bens utilizados como insumos dividem-se em:

- 1- Sementes e mudas;
- 2- Pneus;
- 3- Transporte de resíduos;
- 4- Carregamento;
- 5- Transportes;
- 6- Preparo do solo para plantio;

- 7- Tratos de plantio;
- 8- Tratos de soqueira;
- 9- Serviços de plantio;
- 10- Carregamento, reboque e transporte;
- 11- Manutenção;
- 12- Transporte de pessoal;
- 13- Treinamento;
- 14- Serviços prestados por terceiros;
- 15- Serviços contratados no exterior.

**Pneus**

Houve para essa rubrica a apuração de créditos extemporâneos.

Foram relacionados nesta rubrica valores referentes à manutenção de pneus de caminhão de bombeiro e caminhão oficina, que não são insumos no processo produtivo.

Foram relacionados itens não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme verificado nas notas fiscais emitidas pelas empresas União Renovadora de Pneus, Unimak Reform Pneus Ltda.

(...)

**Carregamento**

Foram relacionados nesta rubrica valores referentes à serviços com a administração de alojamento de pessoal rurícola, que não são insumos no processo produtivo.

(...)

**Carregamento, Reboque e Transporte**

Foram relacionados nesta rubrica valores referentes à serviços de prevenção e combate a incêndio, que não são insumos no processo produtivo.

(...)

**Manutenção**

Foram relacionados nesta rubrica valores referentes à prestação de serviços de manutenção em ônibus de transporte de pessoal rurícola e em gerador de energia elétrica de oficina mecânica, que não são insumos no processo produtivo.

(...)

**Transporte de pessoal**

Foram relacionados nesta rubrica valores referentes à prestação de serviços de transporte de colaboradores, descritos como transporte de pessoal rurícola no campo finalidade do serviço da planilha apresentada pelo contribuinte.

No entanto, não são considerados insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade de mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação dos bens destinados à venda ou de prestação de serviços, tais como transportes, exceto na hipótese da referida despesa decorrer de exigência legal, logo deve ser mantida a glosa referente a transporte de colaboradores.

(...)

#### **Treinamento**

Foram relacionadas nesta rubrica valores referentes à prestação de serviços de treinamento, descrito no campo finalidade do serviço, da planilha apresentada pelo contribuinte, como melhoramento nas frentes de colheita mecanizada.

No entanto, não são considerados insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade de mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação dos bens destinados à venda ou de prestação de serviços, tais como treinamentos.

(...)

#### **Serviços Prestados por Terceiros**

Houve para essa rubrica a apuração de créditos extemporâneos.

Foram relacionados nesta rubrica, de acordo com planilha apresentada pelo contribuinte, valores pagos na prestação de serviços de manutenção em caminhão bombeiro, manutenção em caminhão oficina, manutenção em máquina de solda utilizada na oficina de manutenção, manutenção em gerador de energia elétrica da oficina mecânica, manutenção em empilhadeiras utilizadas no armazém de açúcar, manutenção em macaco hidráulico, manutenção na sala de frotas, manutenção em ônibus de transporte de pessoal rurícola, serviços de acompanhamento de sistema logístico, serviços de planejamento. Tais serviços não são insumos no processo produtivo.

(...)

#### **Serviços contratados no exterior**

Conforme consta no relatório fiscal, fls. 468 a 500, os valores desta rubrica referem-se a serviços prestados de assessoria, apoio técnico e FEE (taxas e comissões) pelas empresas Abengoa S/A e Abengoa Bioenergia S/A sediadas na Espanha.

Serviços de assessoria, apoio técnico e FEE (taxas e comissões) não são insumos no processo produtivo.

Para permitir a apuração de créditos PIS/COFINS os serviços devem ser prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

(...)

#### **4) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica**

De acordo com relatório fiscal às fls. 468 a 500, os créditos referentes a despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica estão identificados como “aluguel e arrendamento”.

Nesta rubrica foram incluídos valores pagos referentes à locação de veículos, contudo, valores pagos por locação de veículos não ensejam a constituição de créditos no regime não cumulativo, por não estarem expressamente relacionados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

(...)

#### **5) Ativo Imobilizado**

De acordo com a planilha apresentada pelo contribuinte, fls. 874, houve a opção pelo cálculo do crédito relativo a máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado com base no art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/2003, aplicando as respectivas alíquotas sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem, para o período de apuração de 07/2011, e com base no art. 1º da Lei 11.774/2008, aplicando as respectivas alíquotas sobre o valor correspondente a 1/12 do valor de aquisição de bens adquirido no período de apuração de 08/2011 e 09/2011.

Os dois critérios de apuração adotados pelo contribuinte referem-se apenas às aquisições de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, não se enquadrando nesse conceito a aquisição de veículos, peças de veículos, serviços de concretagem, materiais de construção civil, materiais elétricos gerais, materiais mecânicos gerais, bens e serviços referentes a oficinas elétrica/mecânica/veículos, fretes de emulsão asfáltica, serviços de instalação e montagem que não sejam referentes a máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda, dentre outros relacionados pelo contribuinte na planilha Controle do Ativo Imobilizado, fl. 874.

(...)

#### **6) Frete Interno**

Conforme planilha apresentada pelo contribuinte, fl.875, e documentos anexados à resposta, os valores glosados a título de frete interno referem-se à:

Frete interno	jul/11	ago/11	set/11
frete interno para transporte de insumos e/ou produtos intermediários	3.612.777,77	3.880.694,10	2.718.655,27
Transporte de colaboradores	415.164,55	715.246,16	825.898,68
Transporte de reboques e semi-reboques locados	32.585,28	0,00	0,00
Transporte de cascalho, manutenção de estradas	65.858,80	82.426,50	99.764,64

Considerando que:

Não são considerados insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade de mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação dos bens destinados à venda ou de prestação de serviços, tais como transportes, exceto na hipótese da referida despesa decorrer de exigência legal, o que não ocorre no caso de transporte de colaboradores.

Não há previsão legal para créditos em relação a locação de veículos (reboques e semi-reboques), e para o transporte dos mesmos.

Não são considerados insumos as despesas referentes a transporte de carvalho para manutenção de estradas de acesso às unidades do contribuinte.

Sobre o resultado desta diligência, o contribuinte apresentou seu inconformismo, conforme tópico a seguir.

#### **IV – DA MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE SOBRE O RESULTADO DA DILIGÊNCIA FISCAL E DA ANÁLISE DAS QUESTÕES CONTROVERTIDAS**

Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte apresentou manifestação na qual contesta as conclusões apresentadas pelo Auditor-Fiscal. A seguir, apresento os pontos de discordância, *in litteris*, e decido cada um deles.

##### **III.2 – Bens utilizados como insumos**

###### **III.2.1 - Compra para Uso e Consumo**

Conforme descrito na Informação Fiscal, houve a glosa dos créditos decorrentes de aquisições de insumos, sob a alegação de que estes não seriam bens relacionados ao processo produtivo da Recorrente. Veja-se:

*“Foram relacionadas compras de abraçadeiras, alavancas, alicates, alternador, anel, espelho, adaptador, arruela, acionamento, coifa, correia, dobradiça, mangueira, peças de manutenção, rolamento, válvula, tubo, volante, kit plantio, parafuso, peças aplicadas na colhedora, elevador extendido, joystick, faca, cabo, bomba, pneu novo, interruptor, tomada elétrica, cascalho, dentre outros.*

*A descrição da maioria dos itens é genérica, não houve a informação da finalidade do bem adquirido.” (g.n.)*

Tal entendimento não merece prosperar.

Com relação à alegação de que não houve informação a respeito da finalidade do bem adquirido, remete-se ao item I.1 da presente manifestação, onde foi devidamente esclarecido que a descrição da finalidade de cada um dos bens está descrita na “L” da planilha “Diligência Glosas” apresentada pela própria fiscalização.

Ademais, a própria descrição dos bens dá conta de que estes foram utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo da Recorrente (plantio, colheita, semeadura, transporte da cana de açúcar da região do plantio para o estabelecimento industrial etc.).

Apesar da irresignação do recorrente, verifico, a partir da citada planilha “Diligência Glosas”, que a descrição da maioria dos itens realmente é bastante genérica e não houve a informação da finalidade do bem adquirido. **Pelo exposto, voto por manter as glosas.**

A análise da planilha “Diligência Glosas” revela que a fiscalização opinou pela manutenção da glosa de diversos serviços relacionados à manutenção de bens utilizados na fase agrícola da Recorrente.

Já foi demonstrado no item I.1. da presente manifestação que todos esses bens e serviços, por serem classificados como insumos dos insumos, dão direito a crédito à Recorrente.

De qualquer forma, serão rebatidos todos os argumentos trazidos de forma específica pela fiscalização.

#### **A) Pneus**

(...)

De fato, aplicando-se como filtro a palavra “pneu” na Coluna “R” da referida planilha, verifica-se a existência de glosa de serviços de manutenção de pneus utilizados em i) conjunto de irrigação, ii) semi-reboque utilizado na colheita da cana de açúcar, iii) grade aradora utilizada no preparo do solo, iv) transbordos utilizados no transporte da cana de açúcar até a usina, v) tratores empregados no preparo do solo para cultivo de Cana de Açúcar etc.:

(...)

Ora, não se pode olvidar que tais serviços estão claramente relacionados à manutenção de bens empregados no processo produtivo, em especial em sua fase agrícola.

Sobre os serviços de manutenção de pneus utilizados em i) conjunto de irrigação, ii) semi-reboque utilizado na colheita da cana de açúcar, iii) grade aradora utilizada no preparo do solo, iv) transbordos utilizados no transporte da cana de açúcar até a usina e v) tratores empregados no preparo do solo para cultivo de cana de açúcar, observo que foram empregados em bens efetivamente utilizados no processo produtivo do recorrente. **Pelo exposto, voto por reverter as glosas.**

#### **B) Serviços prestados por terceiros**

(...)

Ademais, acerca do mérito da questão, alega a fiscalização que os créditos não foram aceitos, pois não configurariam insumos no processo produtivo:

*Foram relacionados nesta rubrica, de acordo com planilha apresentada pelo contribuinte, valores pagos na prestação de serviços de manutenção em caminhão bombeiro, manutenção em caminhão oficina, manutenção em máquina de solda utilizada na oficina de manutenção, manutenção em gerador de energia elétrica da oficina mecânica, manutenção em empilhadeiras utilizadas no armazém de açúcar, manutenção em macaco hidráulico, manutenção na sala de frotas, manutenção em ônibus de transporte de pessoal rural, serviços de acompanhamento de sistema logístico, serviços de planejamento. Tais serviços não são insumos no processo produtivo.*

Deve ser esclarecido que os serviços de manutenção acima elencados são sim indispensáveis à manutenção do processo produtivo.

Com efeito, como descrito na própria planilha de glosa da fiscalização, o caminhão de bombeiro é utilizado para controle de fogo na queima da cana de açúcar. Além disso, os dispêndios com a manutenção dos equipamentos utilizados na oficina mecânica são igualmente indispensáveis à continuidade das atividades da Recorrente. Isso porque, como já mencionado, o cultivo de cana de açúcar é atividade extremamente automatizada, que implica na utilização de máquinas e veículos que envolvem o preparo do solo, plantio, colheita, transporte da matéria prima (cana de açúcar) para o estabelecimento industrial etc.

As fazendas são localizadas em regiões distantes dos grandes centros, de modo que toda a manutenção dos bens responsáveis pela produção deve ser realizada internamente, em suas oficinas próprias.

Nessa medida, todas as despesas com a manutenção dos equipamentos utilizados nessas oficinas são indispensáveis à continuidade do processo produtivo. Caso contrário, com o desgaste das máquinas e veículos, a produção seria totalmente paralisada.

Ademais, a fiscalização alegou, de forma genérica, que foram relacionados dispêndios com manutenção os quais não teria sido possível aferir que houve aumento de vida útil inferior a um ano das máquinas e equipamentos reparados:

*Também foram relacionados valores pagos na prestação de serviços com manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, para os quais não foi constatado que houve aumento de vida útil do bem que sofreu a manutenção em até um ano.*

Os dispêndios em manutenção (serviços e peças) que acarretam um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano, devem ser capitalizados no valor do bem.

No entanto, na planilha das glosas não houve a individualização de quais seriam esses serviços e peças que o Sr. Agente Fiscal considerou que estaria configurada tal hipótese. Como se pode verificar do print abaixo, a planilha em questão traz apenas campos para a indicação se o bem ou serviço foi considerado como insumo e se a BC da glosa foi mantida:

(...)

Tal fato inviabiliza totalmente a realização de qualquer tipo de comentário por parte da Recorrente, pois não é possível identificar quais seriam os bens ou serviços que foram glosados sob essa justificativa.

Concordo com o recorrente que a fiscalização alegou, apenas de forma genérica, que foram relacionados dispêndios com manutenção os quais não teria sido possível aferir que houve aumento de vida útil inferior a um ano das máquinas e equipamentos reparados. Da mesma forma como foram mantidas glosas por conta de esclarecimentos genéricos do recorrente, também não podem ser aceitos argumentos genéricos da Fiscalização no sentido de que houve aumento de vida útil do bem que sofreu a manutenção em mais de um ano, a ensejar a glosa dos créditos pelo fato de que os bens deveriam ser ativados.

Quanto aos serviços de manutenção propriamente ditos, entendo ser evidente que são indispensáveis à manutenção do processo produtivo. **Pelo exposto, voto por reverter a glosa destes serviços.**

### C) Serviços contratados no exterior

Outro ponto trazido pelo Sr. Agente Fiscal, ao glosar parte dos créditos apurados pela Recorrente, foi de que a empresa prestadora dos serviços não seria domiciliada no Brasil e dessa forma não se enquadraria no inciso I, §3º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02. Veja-se:

*Conforme consta no relatório fiscal, fls. 516 a 548, os valores desta rubrica referem-se a serviços prestados de assessoria, apoio técnico e FEE (taxas e comissões) pelas empresas Abengoa S/A e Abengoa Bioenergia S/A sediadas na Espanha. **Serviços de assessoria, apoio técnico e FEE (taxas e comissões) não são insumos no processo produtivo.** Para permitir a apuração de créditos PIS/COFINS os serviços devem ser prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.*

Todavia, os argumentos da autoridade fiscal não merecem prosperar. Destaca-se que se tratando de importação de serviços, de fato não há o que se falar em creditamento de PIS/COFINS à luz das leis 10.833/03 e 10.637/02, uma vez que os diplomas dispõem sobre a não cumulatividade do PIS/COFINS no mercado interno.

Desse modo, uma vez que a Recorrente importou um serviço, a correta análise do direito creditório deveria ser feita à luz da Lei 10.865/04 que dispõe sobre o PIS/COFINS importação. O diploma em questão prevê claramente a possibilidade de tomada de créditos oriundos de importação de serviços:

(...)

Neste sentido, a Recorrente apropriou-se regular e legalmente dos créditos oriundos dos serviços destacados, a despeito destes não se incorporarem diretamente no produto final, mas em razão de sua essencialidade para a garantia da efetivação da produção da empresa, restando inequívoca a irregularidade das

glosas combatidas, devendo, também pelas razões ora impostas, ser reformado a decisão ora recorrida.

O recorrente tem razão ao afirmar que, em se tratando de importação de serviços, não há o que se falar em creditamento de PIS/COFINS à luz das leis 10.833/03 e 10.637/02, uma vez que os diplomas dispõem sobre a não cumulatividade do PIS/COFINS no mercado interno. Uma vez que a recorrente importou um serviço, a correta análise do direito creditório deveria ser feita à luz da Lei 10.865/04 que dispõe sobre o PIS/COFINS importação e que prevê claramente a possibilidade de tomada de créditos oriundos de importação de serviços.

Ocorre, entretanto, que assiste razão à Autoridade Tributária quando afirma que serviços de assessoria, apoio técnico e FEE (taxas e comissões) não são insumos no processo produtivo, segundo argumento utilizado para manutenção das glosas. **Pelo exposto, voto por manter as glosas.**

### **III.2.3 – Aluguéis de Máquinas e Equipamentos**

Conforme se verifica, o Sr. Auditor Fiscal optou por manter às glosas realizadas no que tange ao aluguel de máquinas e equipamentos. Vejamos:

*“De acordo com relatório fiscal às fls. 516 a 548, os créditos referentes a despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica estão identificados como “aluguel e arrendamento”.*

*Nesta rubrica foram incluídos valores pagos referentes à locação de veículos, contudo, valores pagos por locação de veículos não ensejam a constituição de créditos no regime não cumulativo, por não estarem expressamente relacionados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.”*

Seguindo a mesma lógica empregada nos tópicos anteriores, é evidente que o aluguel de bens pertencentes a outras pessoas jurídicas, para emprego direto no processo produtivo, implica na necessidade de reconhecimento do direito à apuração de crédito de PIS/COFINS sobre as despesas incorridas neste fim.

(...)

Assim como no caso das despesas incorridas na contratação de serviços sob o mesmo espectro, sem sombra de dúvida as máquinas e equipamentos como caminhões e empilhadeiras, por exemplo, são empregados diretamente no processo produtivo descrito anteriormente, caminhando no mesmo sentido da jurisprudência já consolidada a respeito do tema:

(...)

As máquinas em questão são utilizadas na produção, transporte da matéria prima do campo para a indústria e comercialização de açúcar, álcool e energia elétrica, ou seja, os principais insumos utilizados no processo produtivo da Recorrente.

Como exemplo, na fase de adequação e preparo do solo (fls. 796/800), são utilizados veículos automotores, tratores que contribuem para o adensamento do solo, bem como transporte. Na fase do plantio da cana, os veículos são utilizados no transporte de equipamentos de segurança e proteção individual dos trabalhadores rurais. Igualmente, ao final da colheita, são utilizados caminhões canavieiros, tratores e carretas para o deslocamento da cana da zona rural até a indústria.

Ou seja, todas as máquinas e veículos utilizados no campo - zona rural - para o preparo da cana de açúcar, principal matéria-prima da Recorrente, são indispensáveis para que referido insumo seja encaminhado com qualidade à indústria para transformação em açúcar, álcool e energia elétrica.

A matéria vem sendo objeto de controvérsia neste Conselho. Em recente julgado (sessão de 21/02/2024), a Câmara Superior de Recursos Fiscais assentou, por unanimidade, o seguinte entendimento (coincidente com o da Autoridade Tributária), ao analisar o processo administrativo nº 19311.720371/2017-82:

A segunda matéria em análise (despesas com aluguel de veículos) é igualmente assentada no âmbito deste colegiado. A questão se resume a verificar se o texto do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (texto idêntico na Lei nº 10.833/2003), que se refere a "...aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa" abrangeria "veículos".

Não é preciso muito esforço para concluir que, de fato, "veículos" não são "máquinas" ou "equipamentos", para efeito da legislação tributária. E estou certo de que não é relevante cogitar aqui se veículos seriam "prédios".

A própria Lei nº 10.637/2002, quando deseja se referir a veículo, assim o faz, deixando claro que um dos termos, para efeitos tributários, não abrange o outro. Veja-se, por exemplo, o art. 2º, § 1º da mesma Lei nº 10.637/2002, na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, que trata de disposições "...no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, ..." (grifo nosso).

Desejasse o legislador que estivessem contemplados os aluguéis de veículos no texto gerador de crédito, certamente aí estaria também a palavra "veículos".

Adicione-se que no caso em análise não se está a tratar de empilhadeiras (para as quais foi expressamente reconhecido o crédito, não havendo recurso da Fazenda Nacional a esta Câmara), mas de "veículos de transporte de mercadorias".

Contudo, existem diversos precedentes em sentido contrário, inclusive da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**i) Acórdão nº 9303-011.556, Sessão de 17 de junho de 2021, decisão por unanimidade:**

EMENTA: DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados às atividades produtivas da pessoa jurídica.

**ii) Acórdão nº 9303-008.575, Sessão de 15 de maio de 2019, decisão por unanimidade:**

EMENTA: ALUGUÉIS. CAMINHÕES, AUTOMÓVEIS E CAMIONETAS. CUSTOS/DESPESAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com aluguéis de caminhões, automóveis e camionetas utilizados nas atividades exploradas pela empresa geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

VOTO

(...)

As despesas com aluguéis de caminhões, automóveis, camionetas se enquadram no inciso IV dos arts. 3º, transcritos e citados acima; já os gastos com material de embalagem e as despesas com fretes incorridos para o transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos constituem despesas na operação de venda e se enquadram no inciso IX do art. 3º (Cofins) e no art. 15 (PIS); assim, geram créditos das contribuições.

**iii) Acórdão nº 3201-010.611, Sessão de 28 de junho de 2023, decisão por maioria:**

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos. Sendo certo que o legislador não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

**iv) Acórdão nº 3401-012.580, Sessão de 29 de janeiro de 2024, decisão por unanimidade:**

LOCAÇÕES DE VEÍCULOS. TRANSPORTE DE PRODUTOS E MATÉRIA-PRIMA. SERVIÇO NECESSÁRIO. CRÉDITO CONCEDIDO.

A locação de caminhão para o transporte de matéria-prima e produtos intermediários necessários à atividade de industrialização é passível de ressarcimento a teor do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

**v) Acórdão nº 3201-008.937, Sessão de 25 de agosto de 2021:**

**Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso para reverter a glosa**, desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria, nos seguintes termos: **I. Por unanimidade de votos, em relação a** (i) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e **veículos pesados**; **(ii) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola**, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas; **(iii) serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira**, filtragem de óleo das parrudas, trato); (iv) combustíveis e lubrificantes utilizados em pulverizadores e moto bombas; (v) arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares; e (vi) depreciação dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas. **II. Por maioria de votos, em relação a** **1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo**, e (b) armazéns; **2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo**; **3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (sujeitos à alíquota zero)**; **4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial**; **5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação**. Vencida nas matérias, a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento.

**vi) Acórdão nº 3201-008.745, Sessão de 24 de junho de 2021, decisão por maioria:**

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos.

**vii) Acórdão nº 3201-004.269, Sessão de 27 de setembro de 2018, decisão por unanimidade:**

DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica.

Vejamos o texto do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

(...)

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

Aqueles que defendem a tese de que “veículo” não se confunde com “máquina” ou “equipamento”, o fazem por dois motivos: (i) com base na classificação fiscal de mercadorias da TIPI (NCM) ou (ii) com base no fato de que o art. 2º da Lei nº 10.833/2003 cita, em um dos seus incisos, a expressão “**máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI”, o que indicaria que “veículos” não estão enquadrados como “máquinas”, ao menos para fins de creditamento, pois a lei não utiliza palavras inúteis (ou redundantes):

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29,

8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Contudo, não me parece que pelo simples fato de muitas máquinas serem classificadas nos capítulos 84 e 85 da TIPI, inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), que não exista nenhuma outra máquina, classificada em outra Seção da TIPI, que possa gerar direito a crédito pelo permissivo do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003.

Vejamos o texto das referidas Seções e capítulos da TIPI, a seguir transcritos:

#### **Capítulo 84**

##### **Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes**

(...)

84.26 Cábreas; guindastes, incluindo os de cabo; pontes rolantes, pórticos de descarga ou de movimentação, pontes-guindastes, carros-pórticos e carros-guindastes.

(...)

84.27 Empilhadeiras; outros veículos para movimentação de carga e semelhantes, equipados com dispositivos de elevação.

(...)

84.29 Bulldozers, angledozers, niveladores, raspo-transportadores (scrapers), pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados.

(...)

84.30 Outras máquinas e aparelhos de terraplenagem, nivelamento, raspagem, escavação, compactação, extração ou perfuração da terra, de minerais ou minérios; bate-estacas e arranca-estacas; limpa-neves.

Os veículos automotores, por sua vez, são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE):

#### **Capítulo 87**

##### **Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios**

Notas.

(...)

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 próprio regime, mesmo apresentados com o trator, quer estejam ou não montados neste.

(...)

87.01 Tratores (exceto os carros-tratores da posição 87.09).

(...)

87.02 Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista.

(...)

87.03 Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida.

(...)

87.04 Veículos automóveis para transporte de mercadorias.

(...)

87.05 Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias.

(...)

87.09 Veículos automóveis sem dispositivo de elevação, do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias; carros-tratores do tipo utilizado nas estações ferroviárias; suas partes.

(...)

87.16 Reboques e semirreboques, para quaisquer veículos; outros veículos não autopropulsados; suas partes.

8716.10.00 Reboques e semirreboques, para habitação ou para acampar, do tipo trailer (caravana\*)

8716.20.00 Reboques e semirreboques, autocarregáveis ou autodescarregáveis, para usos agrícolas

8716.3 Outros reboques e semirreboques, para transporte de mercadorias:

(...)

**Capítulo 88****Aeronaves e aparelhos espaciais, e suas partes**

(...)

Notas Complementares (NC) da TIPI

NC (88-1) Ficam reduzidas a zero as alíquotas dos produtos classificados na posição 88.02 (exceto os do código 8802.60.00):

a) quando adquiridos ou arrendados por empresa concessionária de linha regular de transporte aéreo;

b) quando adquiridos ou arrendados por empresa de aerofotogrametria, autorizadas pelo Ministério da Defesa; e

c) os aviões agrícolas, assim inscritos no Registro Aeronáutico Brasileiro – RAB.

NC (88-2) Ficam reduzidas para cinco por cento as alíquotas relativas aos produtos classificados na posição 88.02, quando adquiridos ou arrendados por empresa que explore serviços de táxi-aéreo.

(...)

**Capítulo 89****Embarcações e estruturas flutuantes**

(...)

89.01 Transatlânticos, barcos de excursão, ferryboats, cargueiros, chatas e embarcações semelhantes, para o transporte de pessoas ou de mercadorias.

(...)

8902.00 Barcos de pesca; navios-fábricas e outras embarcações para o tratamento ou conservação de produtos da pesca.

(...)

8904.00.00 Rebocadores e barcos concebidos para empurrar outras embarcações.

89.05 Barcos-faróis, barcos-bombas, dragas, guindastes flutuantes e outras embarcações em que a navegação é acessória da função principal; docas flutuantes; plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis.

De imediato, verifica-se que “empilhadeira, guindaste e guindauto” classificam-se nas posições 84.26 e 84.27 da TIPI, na Seção de “máquinas”, atendendo ao critério proposto pela Fiscalização; assim entendo desnecessárias maiores explicações sobre as razões para a reversão da glosa.

Em relação a “Munck (ou caminhão-munck), carreta e rebocadores”, bens classificados na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE), apresentarei os fundamentos a seguir para a reversão da glosa.

De início, vejamos o texto das NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) referentes aos capítulos transcritos alhures das Seções XVI e XVII:

#### Seção XVI

MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS

(...)

#### CONSIDERAÇÕES GERAIS

##### I.- ALCANCE GERAL DA SEÇÃO

A) **Ressalvadas as exclusões previstas nas Notas Legais** da presente Seção e dos Capítulos 84 e 85 **e das relativas a certos artigos incluídos mais especificamente noutros Capítulos, a presente Seção compreende, nos seus dois Capítulos, o conjunto das máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e diversos materiais mecânicos ou elétricos;** compreende, ainda, certos aparelhos que podem não ser nem mecânicos nem elétricos, tais como caldeiras e seus aparelhos auxiliares, aparelhos para filtração ou depuração, etc. Classificam-se também nesta Seção, com as mesmas ressalvas acima mencionadas, as partes das máquinas, máquinas-ferramentas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos nela compreendidos.

(...)

B) De um modo geral, a natureza da matéria constitutiva não altera a classificação na presente Seção. Na prática, **esta Seção compreende principalmente os artigos de metais comuns, mas engloba também artigos de outras matérias,** tais como bombas de plástico e partes de plástico, de madeira, de metais preciosos etc.

(...)

#### **VIII.- MÁQUINAS (OU APARELHOS) MÓVEIS**

Para a classificação das máquinas e aparelhos desta espécie, deve-se reportar às respectivas Notas Explicativas (posições 84.25 a 84.28, 84.29, 84.30, etc.), e também às Notas Explicativas dos Capítulos da Seção XVII.

(...)

84.26

**84.26 - Cábreas; guindastes, incluindo os de cabo; pontes rolantes, pórticos de descarga ou de movimentação, pontes-guindastes, carros-pórticos e carros-guindastes.**

(...)

#### **APARELHOS AUTOPROPULSORES E OUTROS APARELHOS MÓVEIS**

Com exclusão de alguns tipos determinados a seguir mencionados, que se apresentam montados em veículos da Seção XVII, a presente posição compreende os aparelhos fixos e os aparelhos móveis, mesmo autopropulsores.

As exclusões são as seguintes:

a) Aparelhos montados em veículos do Capítulo 86.

**Todos os aparelhos e máquinas de elevação ou de movimentação classificam-se na posição 86.04 quando montados em vagões suscetíveis de se ligarem a uma composição ferroviária**, qualquer que seja a bitola da via férrea em que circulem. **É o caso, geralmente, dos vagões-guindastes (gruas)** para desobstrução das vias, dos vagões-guindastes (gruas) de manutenção para colocar ou retirar trilhos (carris\*), por exemplo, ou ainda dos vagões-guindastes (gruas) utilizados em carga e descarga de mercadorias. Os veículos autopropulsores para conservação e inspeção de vias férreas são incluídos também na posição 86.04. Classificam-se, entretanto, aqui os aparelhos e máquinas de elevação e movimentação montados em simples chassis, plataformas ou carretas que não constituam verdadeiro material ferroviário circulante. É geralmente o caso de guindastes (gruas) que se desloquem sobre trilhos (carris\*) nos canteiros de construção, pedreiras, etc.

**b) Aparelhos montados em tratores ou em veículos automóveis do Capítulo 87.**

**1) Aparelhos montados em tratores.**

Alguns órgãos de trabalho dos aparelhos da presente posição ou da posição 84.31 são montados em trator concebido especialmente para puxar ou empurrar outros aparelhos, veículos ou cargas, porém equipados, como os tratores agrícolas, com dispositivos simples que permitem manobrar os órgãos de trabalho. Os órgãos de trabalho desta espécie constituem um equipamento auxiliar para a execução de trabalhos determinados. **Estes órgãos são, em geral, relativamente leves e podem ser montados ou trocados pelo usuário no próprio local de trabalho. Neste caso, os órgãos de trabalho classificam-se nesta posição ou na posição 84.31, mesmo que se apresentem com o trator - estejam ou não montados neste -, enquanto que o trator, com o dispositivo que permite manobrar os órgãos de trabalho, se classifica separadamente na posição 87.01.**

**Pelo contrário, classificam-se aqui as máquinas e aparelhos autopropulsores nos quais a infraestrutura motriz, os dispositivos de comando, os órgãos de trabalho, bem como os dispositivos de manobra são especialmente concebidos uns para os outros, de modo a formar um conjunto mecânico homogêneo.** Este é, manifestamente, o caso de uma infra-estrutura semelhante a um trator, porém especialmente concebida, construída ou reforçada para constituir parte integrante de um aparelho que execute uma ou várias funções indicadas na presente posição (elevação, movimentação, etc.). Apresentadas isoladamente, as infra-estruturas desta espécie incluem-se também nesta posição como máquinas incompletas, desde que apresentem, no estado em que se encontram, as características essenciais de máquinas completas. As infra-estruturas suscetíveis

de se incluírem em várias das posições 84.25 a 84.30, em razão do dispositivo ou do órgão de trabalho de que possam estar equipadas classificam-se de acordo com a Nota 3 da Seção ou, eventualmente, por aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 c).

**Na Nota Explicativa da posição 87.01, enunciam-se critérios mais detalhados, que permitem distinguir os tratores da posição 87.01 das infra-estruturas motrizes do presente Capítulo.**

## **2) Aparelhos montados em chassis automóveis ou em caminhões.**

**Alguns aparelhos de elevação ou de movimentação (guindastes (gruas) comuns, guindastes (gruas) de estrutura leve para reparações, etc.) apresentam-se frequentemente montados em verdadeiro chassi automóvel ou em caminhão** que reúne nele próprio, pelo menos, os seguintes órgãos mecânicos: motor de propulsão, caixa e dispositivos de mudança de velocidade, órgãos de direção e frenagem (travagem). **Estes conjuntos devem ser classificados na posição 87.05 como veículos automóveis de uso especial**, e esta classificação deve ser observada quer o mecanismo de elevação ou de movimentação esteja simplesmente montado no veículo, quer forme com este último um conjunto mecânico homogêneo, salvo se se tratarem de veículos especialmente concebidos para o transporte, incluídos na posição 87.04.

**Continuam por outro lado classificados aqui os aparelhos simplesmente autopropulsores**, nos quais um ou vários dos mecanismos de propulsão ou de comando acima indicados se encontrem reunidos na cabine do aparelho de elevação ou de movimentação (mais frequentemente um guindaste (gruas)) montado em chassi com rodas, mesmo que este conjunto possa circular pelos seus próprios meios.

Os guindastes (gruas) da presente posição geralmente não se deslocam carregados ou apenas efetuam, neste estado, deslocamentos de pequena amplitude que desempenham um papel auxiliar em relação à função de elevação que os caracteriza.

## **c) Aparelhos montados em estruturas flutuantes do Capítulo 89.**

Todos os mecanismos de elevação ou de movimentação (cábreas, guindastes (gruas), etc.) montados em pontões ou outras estruturas flutuantes, mesmo providos de uma máquina de propulsão, classificam-se no Capítulo 89.

## **APARELHOS COM FUNÇÕES MÚLTIPLAS**

Numerosas máquinas são concebidas para executar indiferentemente operações próprias das máquinas das posições 84.29 ou 84.30 (escavação, remoção de terra, perfuração, etc.) e também algumas funções dos aparelhos da presente posição ou das posições 84.25, 84.27 ou 84.28 (elevação, carregamento, etc.). Estas máquinas classificam-se conforme a Nota 3 da Seção ou eventualmente segundo a Regra Geral Interpretativa 3 c). As mais características são as pás mecânicas e as

escavadoras de pá suspensa (draglines) que podem ser utilizadas como guindastes (gruas) (por exemplo, pela mudança de braços ou substituição da pá escavadora por um gancho de elevação), as máquinas que executam escavações de trincheiras e, ao mesmo tempo, a colocação ou a remoção de canalizações, etc.

**Todavia, as máquinas e aparelhos de elevação, de carregamento, de descarregamento ou de movimentação, concebidos para serem incorporados a máquinas ou aparelhos diversos, ou ainda para serem montados em mecanismos de transporte da Seção XVII, classificam-se aqui quando apresentados isoladamente.**

(...)

**Incluem-se aqui:**

1) As pontes-guindastes (gruas), que são pórticos móveis sobre trilhos (carris\*), que sustentam, na parte inferior da trave transversal, uma potente talha ou guincho de elevação móvel, deslocando-se este aparelho por todo o comprimento da ponte sobre uma calha de rolamento. Também se classificam aqui pontes-guindastes (gruas) e aparelhos semelhantes utilizados nos reatores nucleares para carregar e descarregar elementos combustíveis.

(...)

**5) Os carros pórticos, constituídos por um chassi do tipo “cavalete”, geralmente provido de pilastras telescópicas cuja altura pode ser regulada. Este chassi é normalmente montado sobre quatro ou mais rodas com pneumáticos, que são geralmente motrizes e orientáveis de modo a permitir manobras num raio reduzido.**

A sua estrutura especial permite-lhes colocarem-se por cima da carga, elevá-la com a ajuda de órgãos de prensão apropriados, situados entre as suas rodas, transportá-la em curtas distâncias e depositá-la. **Alguns destes carros possuem, em largura e em altura, dimensões que lhes permitem colocarem-se por cima de veículos de transporte para pegarem ou colocarem a carga.**

Os carros-pórticos utilizam-se em instalações industriais, entrepostos, portos, aeroportos, para movimentação de cargas de grande comprimento (perfis, troncos de madeira, madeira serrada, peças de estruturas, etc.) ou de contêineres (contentores\*), sendo eventualmente utilizados para empilhá-los.

(...)

**9) Os guindastes (gruas) de cabo, instalações para elevação e transporte de materiais, constituídas por um ou vários cabos transportadores nos quais se desloca um carro-guincho provido de um mecanismo de elevação, e sustentados por torres fixas ou oscilantes; estas instalações são principalmente utilizadas para movimentação de materiais na construção civil (barragens, pontes), nas pedreiras etc.**

(...)

**11) Os carros-guindastes (gruas) que são concebidos para deslocar a carga** em curta distância em instalações industriais, entrepostos, portos, aeroportos e são constituídos por um guindaste (grua) de estrutura leve, **montado num chassi do tipo carro automóvel**, geralmente em forma de caixote, cuja solidez da base e largura da bitola previnem o tombamento.

(...)

84.27

**84.27 - Empilhadeiras; outros veículos para movimentação de carga e semelhantes, equipados com dispositivos de elevação.**

8427.10 - Autopropulsados, de motor elétrico

8427.20 - Outros, autopropulsados

**8427.90 - Outros**

Com exclusão dos carros-pórticos e dos carros-guindastes (gruas) da posição 84.26, **a presente posição compreende os carros de movimentação providos de um dispositivo de elevação.**

Os carros desta posição compreendem, entre outros, os seguintes aparelhos:

A.- EMPILHADEIRAS

**1) As empilhadeiras automóveis**, cujas dimensões são, às vezes, relativamente grandes, **são equipadas com um dispositivo de elevação de carga que desliza ao longo de uma corrediça vertical.** Este dispositivo de elevação é mais frequentemente colocado à frente do assento do operador; é concebido de modo a sustentar a carga durante o deslocamento e a elevá-la para a empilhar em armazéns ou depositá-la sobre um veículo.

Pertencem também a este grupo as empilhadeiras com dispositivos de elevação lateral, concebidas para movimentar cargas de grande comprimento (vigotas, tábuas, tubos, contêineres (contentores\*)) e que comportam geralmente uma plataforma destinada a sustentar a carga durante o seu transporte em curtas distâncias.

**Comandado mais frequentemente pelo motor do veículo**, o dispositivo de elevação das empilhadeiras é geralmente concebido para ser equipado com vários órgãos especialmente adaptados à natureza das mercadorias a deslocar (garfos, suportes, caçambas (baldes\*), tenazes, etc.).

2) As outras empilhadeiras, equipadas com um garfo horizontal ou uma plataforma de carga, elevatórios, movidos manual ou mecanicamente, por guincho ou cremalheira, e que deslizam ao longo de uma corrediça vertical. Estes aparelhos permitem elevar a alguns metros, e empilhar, sacos, caixas, tonéis, etc.

Os elevadores de tiras, de ação contínua são incluídos na posição 84.28.

**B.- OUTROS VEÍCULOS PARA MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E SEMELHANTES, EQUIPADOS COM DISPOSITIVOS DE ELEVAÇÃO**

**Este grupo compreende entre outros:**

**1) Os veículos mecânicos com plataforma de elevação**, para conservação de cabos elétricos, de sistemas de iluminação pública etc. (ver a introdução da Nota Explicativa da posição 84.26, no que diz respeito às plataformas desta espécie montadas em caminhões).

**2) Os outros veículos para movimentação equipados com dispositivo de elevação**, incluindo os especialmente concebidos para algumas indústrias (indústrias têxteis, de cerâmica, de laticínios, etc.).

(...)

**84.29 - Bulldozers, angledozers, niveladores, raspo-transportadores (scrapers), pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados.**

(...)

A presente posição abrange um certo número de aparelhos para aterrar, escavar ou compactar o solo, especificamente designados e **tendo em comum a particularidade de serem autopropulsores.**

As disposições das Notas Explicativas da posição 84.30 relativamente aos aparelhos autopropulsores ou aos aparelhos com funções múltiplas, aplicam-se, *mutatis mutandis*, aos aparelhos autopropulsores da presente posição que engloba também as seguintes máquinas e aparelhos:

A) Os *bulldozers* e os *angledozers*, constituídos por uma infra-estrutura motriz, geralmente de lagartas (esteiras), e por uma grande lâmina montada frontalmente, formando o todo um conjunto mecânico homogêneo. Estes aparelhos utilizam-se especialmente para limpar o solo de escombros e para o nivelar sumariamente. Alguns deles destinam-se especialmente a derrubar árvores e arrancar mato.

B) Os niveladores (niveladores-reguladores) ou reguladores ou perfiladores (graders), que são máquinas de diversos tipos concebidas para nivelar ou regularizar de maneira mais precisa as superfícies do terreno, mesmo em declive, por meio de uma lâmina regulável e inclinável, no sentido horizontal, **em geral montada na base das rodas.**

(...)

E) Os rolos ou cilindros compressores autopropulsores utilizados em obras públicas ou nos canteiros de construção de estrada para aplanamento do solo ou compactação do macadame.

(...)

G) Os escavadores contínuos (sem fim), de colher, de garras ou de baldes escavadores, dispostos em rosário em uma corrente articulada sem fim ou no contorno de uma roda. **Estes aparelhos**, muitas vezes combinados com um dispositivo para retirar entulho, **são montados sobre chassis providos de lagartas (esteiras) ou de rodas** e alguns tipos são especialmente concebidos para cavar e consertar trincheiras, canais de drenagem, valas para exploração de minas a céu aberto, etc.

**H) As carregadoras autopropulsadas de rodas ou de lagartas (esteiras)**, providas de um balde frontal, que permitem, pela movimentação do aparelho, a ação de pegar os materiais, o seu transporte e a sua descarga.

Alguns destes aparelhos, denominados pás carregadoras, podem também escavar. Caracterizam-se, neste caso, pelo fato de que a borda de ataque do balde, colocado em posição horizontal, pode ser baixada a um nível inferior ao do plano de rolamento.

(...)

## II.- LIMPA-NEVES

**Com exclusão dos veículos limpa-neves da Seção XVII, de equipamento inamovível, este grupo compreende os limpa-neves de quaisquer modelos**, tais como os limpa-neves de quilha, que se destinam a serem rebocados ou impulsionados, bem como os acoplados em caminhões ou tratores.

(...)

## **Seção XVII**

### **MATERIAL DE TRANSPORTE**

(...)

## **II.- MÁQUINAS AUTOPROPULSORAS E OUTRAS MÁQUINAS MÓVEIS**

**Um grande número de máquinas e aparelhos que se classificam em particular na Seção XVI, apresentam-se montados em chassis de veículos ou em estruturas flutuantes da Seção XVII. A classificação do conjunto efetua-se em função de diversos critérios e especialmente das características do suporte utilizado.**

**Classificam-se, por exemplo, no Capítulo 89, as máquinas móveis, autopropulsoras ou não, que consistam em uma máquina montada sobre uma estrutura flutuante** (cábreas, dragas, elevadores de grãos etc.). **Quanto à classificação das máquinas e aparelhos móveis constituídos por um dispositivo montado sobre um chassi de vagão ou de outro veículo com rodas**, deve recorrer-se às Notas Explicativas das posições 86.04, 87.01, 87.05, 87.09 ou 87.16.

(...)

## **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 próprio regime, mesmo apresentados com o trator, quer estejam ou não montados neste.

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

**Com exceção de algumas máquinas móveis que se classificam na Seção XVI** (ver a este respeito as Notas Explicativas das posições 87.01, 87.05 e 87.16) **o presente Capítulo compreende o conjunto dos veículos terrestres**. Classificam-se, portanto, neste Capítulo:

- 1) Os tratores (posição 87.01).
- 2) Os veículos automóveis para transporte de pessoas (posições 87.02 e 87.03), de mercadorias (posição 87.04) ou para usos especiais (posição 87.05).
- 3) Os veículos automóveis, sem dispositivo de elevação, do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias, e os carros-tratores do tipo utilizado nas estações ferroviárias (posição 87.09).
- 4) Os veículos automóveis blindados de combate (posição 87.10).

(...)

87.01

87.01 - Tratores (exceto os carros-tratores da posição 87.09).

(...)

**Consideram-se tratores, na acepção da presente posição, os veículos motores com rodas ou com lagartas (esteiras) concebidos essencialmente para puxar ou empurrar outras máquinas, veículos ou cargas. No entanto, podem possuir uma plataforma acessória ou um dispositivo semelhante que, relacionado com seu uso principal, permita o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., ou também podem possuir dispositivos acessórios para receber órgãos de trabalho.**

Contudo, não se consideram tratores, na acepção da posição 87.01, as infraestruturas motrizes especialmente concebidas, construídas ou reformadas para constituir uma parte integrante de um instrumento, aparelho ou outra máquina, destinado a realizar um trabalho, tal como elevação, escavação, nivelamento, etc., mesmo que para executar este trabalho a infraestrutura utilize a tração ou a impulsão.

**Com exceção dos carros-tratores, do tipo utilizado nas estações ferroviárias, da posição 87.09, a presente posição compreende os tratores de todos os tipos e para todos os usos (tratores agrícolas, florestais, rodoviários, para obras públicas, tratores-guinchos etc.),** qualquer que seja a fonte de energia que os acione (motor de pistão de ignição por centelha (faísca\*) ou por compressão, elétrico, etc.). Compreende também os tratores que possam circular simultaneamente sobre trilhos (carris\*) e em rodovias, mas não os concebidos exclusivamente para circular sobre trilhos (carris\*), que seguem o regime dos locotratores.

(...)

O chassi dos tratores encontra-se quer montado sobre rodas, quer sobre lagartas (esteiras), quer sobre rodas e lagartas (esteiras); neste último caso, o eixo diretor dianteiro é o único a ser equipado com rodas.

(...)

**Esta posição compreende também os tratores equipados com guinchos ou cabrestantes (denominados tratores-guinchos)** que permitem, por exemplo, quer a retirada de veículos atolados, quer o arranque ou o arrastamento de árvores ou ainda o reboque a distância de instrumentos agrícolas. A presente posição compreende também os tratores de chassi elevado (tratores de pórticos) utilizados nas vinhas ou nos viveiros de plantas, por exemplo).

#### TRATORES COMBINADOS COM OUTROS INSTRUMENTOS

Deve notar-se que as máquinas agrícolas destinadas a serem utilizadas com um trator, como equipamento intercambiável, puxado ou empurrado (arado, grade, enxada etc.), seguem seu regime próprio, mesmo que se apresentem montados no trator, caso em que apenas o trator se classifica na presente posição.

Os tratores e os instrumentos de trabalho industriais são classificados também separadamente, quando se trata de tratores concebidos essencialmente para puxar ou empurrar outros instrumentos, veículos ou cargas, mas equipados como os tratores agrícolas, com dispositivos simples que permitam manobrar (elevar, baixar, etc.) os órgãos de trabalho. Neste caso, **os órgãos de trabalho intercambiáveis seguem seu regime próprio**, mesmo que se apresentem com o trator, quer estejam ou não montados neste, enquanto que os tratores com seus dispositivos que permitem manobrar os órgãos de trabalho classificam-se na presente posição.

Quanto aos caminhões-automóveis articulados de semirreboque, bem como os tratores com semirreboque e os tratores de grande potência a que se engatam, à maneira dos tratores de semirreboque, instrumentos de trabalho do Capítulo 84, o elemento trator classifica-se na presente posição e o semirreboque ou instrumento de trabalho na posição que lhe é própria.

**Pelo contrário, excluem-se da presente posição as infraestruturas destinadas a servir de parte motriz aos instrumentos, aparelhos e máquinas incluídos, por exemplo, nas posições 84.25, 84.26, 84.29, 84.30, 84.32, em que a mencionada infraestrutura motriz, os dispositivos de comando, os órgãos de trabalho, bem como seus dispositivos de manobra são especialmente concebidos uns para os outros de modo a formar um conjunto mecânico homogêneo.** Este seria o caso especialmente das pás-carregadoras, dos *bulldozers*, das motocharruas.

**Em geral, a estrutura e a construção do conjunto (forma, chassi, dispositivo para deslocamento, etc.) permitem distinguir as infraestruturas motrizes que constituem parte integrante de um instrumento, de um aparelho ou de uma máquina destinada a executar um trabalho de movimentação, de terraplenagem, etc., dos tratores da presente posição.** Todavia, quando se trata de uma infraestrutura do tipo trator, devem ser consideradas diversas características técnicas que incidem essencialmente na estrutura do conjunto e no equipamento especialmente concebido para executar outros trabalhos além da tração ou do empuxo. É por esta movimentação que as infraestruturas motrizes excluídas da presente posição possuem elementos robustos (tais como blocos, placas, vigas, quadros de elevação, bases para guindastes e pontes giratórias, etc.) que fazem parte do esqueleto chassi-carroçaria ou que neste são fixados geralmente por soldadura; esses elementos destinam-se a receber os dispositivos de manobra necessários aos órgãos de trabalho. Essas infraestruturas podem ainda possuir vários elementos típicos, a saber: dispositivos de alto rendimento, de sistema hidráulico incorporado, para manobra dos órgãos de trabalho; caixas de marchas (velocidades\*) especiais nas quais, por exemplo, a maior velocidade da marcha a ré (marcha-atrás\*) é igual ou superior à maior velocidade da marcha avante (marcha em frente\*); embreagem hidráulica e conversor de torque (torção); contra-peso para equilibrar os instrumentos de trabalho; lagartas (esteiras) mais longas para aumentar a estabilidade; armação especial equipada com motor traseiro; etc.

(...)

87.02 - Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista.

(...)

87.03 - Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (*station wagons*) e os automóveis de corrida.

(...)

**87.04 - Veículos automóveis para transporte de mercadorias.**

(...)

**A presente posição compreende especialmente:**

**Os caminhões e camionetas comuns (de plataforma, com toldos, fechados etc.), os veículos para entrega de qualquer tipo, os veículos para mudanças, os caminhões para descarga automática (de caçamba (caixa) basculante, etc.), os caminhões-tanques** mesmo equipados com bombas, os caminhões-frigoríficos e os caminhões-isotérmicos, os caminhões com pranchas sobrepostas para o transporte de garrafões de ácido, botijões de gás butano, etc., os caminhões de plataforma rebaixada e rampas de acesso para o transporte de material pesado (carros de combate, máquinas de elevação ou de terraplenagem, transformadores elétricos, etc.), os caminhões especialmente concebidos para transporte de concreto (betão\*) **excluídos os caminhões-betoneiras da posição 87.05, etc., os caminhões para lixo**, mesmo que possuam dispositivos para carregamento, compactação, umidificação, etc.

(...)

**A classificação de certos veículos automóveis na presente posição é determinada por certas características que indicam que são concebidos para o transporte de mercadorias e não para o de pessoas (posição 87.03).** Estas características são especialmente úteis para determinar a classificação dos veículos automóveis em que o peso bruto é geralmente inferior a 5 toneladas, que apresentem, quer uma parte traseira separada fechada, quer uma plataforma traseira aberta, utilizada geralmente para o transporte de mercadorias; estes veículos podem ser munidos, na parte traseira, de assentos do tipo banco, sem cintos de segurança nem pontos de amarração, nem acomodações para os passageiros, que são rebatíveis para as laterais afim de permitir a utilização completa da plataforma para o transporte de mercadorias. Esta categoria de veículos automóveis compreende, especialmente, os denominados geralmente por veículos polivalentes (por exemplo, veículos do tipo furgão, veículos do tipo picape e certos veículos utilitários esportivos). Os elementos que seguem reportam-se às características de concepção que os veículos desta espécie geralmente possuem e que se incluem na presente posição:

(...)

**Classificam-se também nesta posição:**

**1) Os dumpers**, que são veículos de construção robusta, com caçamba (caixa) basculante ou com fundo móvel, concebidos para o transporte de entulho ou de materiais diversos. Estes veículos, de chassi rígido ou articulado, geralmente equipados com rodas tipo fora de estrada (todo-terreno\*), podem circular em solos moles. Este grupo compreende tanto os veículos pesados como os leves;

estes últimos apresentam, às vezes, a particularidade de possuir um assento giratório, dois assentos opostos ou dois volantes de direção, que permitem a condução de frente para a caçamba (caixa), para melhor regular a descarga.

**2) Os caminhões vai-vem, que se utilizam nas galerias de minas para efetuar o transporte de carvões e minérios entre os mecanismos de corte e as correias transportadoras.** São veículos pesados de chassi rebaixado, montados sobre pneumáticos, acionados por motores elétricos ou de pistão de ignição por centelha (faísca\*) ou por compressão, e que asseguram automaticamente seu descarregamento pela translação do seu fundo móvel.

3) Os veículos automóveis com dispositivos de auto-carregamento que se efetua por meio de guinchos, empilhadores, etc., mas que são especialmente concebidos para o transporte.

(...)

**87.05 - Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias**

(...)

A presente posição compreende um conjunto de veículos automóveis, especialmente construídos ou transformados, **equipados com dispositivos ou aparelhos diversos que os tornam apropriados para desempenhar algumas funções diferentes do transporte propriamente dito. Trata-se de veículos que não foram especialmente concebidos para o transporte de pessoas ou de mercadorias.**

(...)

#### **CHASSIS DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS OU DE CAMINHÕES COMBINADOS COM INSTRUMENTOS DE TRABALHO**

**Deve notar-se que, para se incluir na presente posição um veículo que possua aparelhos de elevação ou de movimentação,** máquinas de terraplenagem, de escavação ou de perfuração etc., **deve consistir em um verdadeiro chassi de veículo automóvel ou de caminhão que reúna nele próprio, no mínimo, os seguintes órgãos mecânicos:** motor de propulsão, caixa e dispositivos de mudança de marchas (velocidades\*), órgãos de direção e de travagem.

**Pelo contrário, permanecem classificados, por exemplo, nas posições 84.26, 84.29 e 84.30, os aparelhos e máquinas autopropulsores (guindastes, escavadoras, etc.) em que um ou mais dos mecanismos de propulsão ou de comando acima mencionados se encontram reunidos na cabine da máquina de trabalho montados sobre um chassi com rodas ou lagartas (esteiras), mesmo que o conjunto seja capaz de circular por estrada por seus próprios meios.**

Do mesmo modo, seriam excluídas desta posição as máquinas autopropulsoras de rodas cujos chassis e instrumentos de trabalho sejam especialmente concebidos um para o outro de modo a formar um conjunto mecânico homogêneo (por exemplo, algumas niveladoras autopropulsoras denominadas “motoniveladoras” (motor-graders)). **Neste caso, o instrumento de trabalho não está simplesmente montado sobre um chassi de veículo automóvel, mas inteiramente integrado a um chassi que não pode ser utilizado para outros fins e que pode possuir os mecanismos automáveis essenciais acima mencionados.**

(...)

**87.09 - Veículos automáveis sem dispositivo de elevação, do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias; carros-tratores do tipo utilizado nas estações ferroviárias;** suas partes.

(...)

A presente posição compreende um conjunto de veículos automáveis do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos e aeroportos, para transporte a curtas distâncias, de cargas diversas (mercadorias ou contêineres (contentores\*)) ou para tração de pequenos reboques, nas estações ferroviárias.

Estes veículos são de tipos e dimensões variados. Podem ser acionados quer por um motor elétrico alimentado por acumuladores, quer um motor de pistão de ignição por centelha (faísca\*) ou por compressão, quer de qualquer outro tipo.

As características essenciais comuns aos veículos da presente posição, que permitem distingui-los dos veículos das posições 87.01, 87.03 ou 87.04, podem resumir-se da seguinte maneira:

- 1) Em razão da sua estrutura e das suas características especiais, não podem ser utilizados para transporte de pessoas, nem para o transporte de mercadorias em estrada ou noutras vias públicas.
- 2) A velocidade máxima do veículo carregado não é, geralmente, superior a 30-35 km/h.
- 3) Seu raio de viragem é aproximadamente igual ao comprimento do próprio carro.

Analisando os excertos das NESH acima colacionados, constata-se, de imediato, que existem “máquinas” classificadas no capítulo 87, assim como existem veículos classificados no capítulo 84, em razão de determinadas características específicas, como a existência, por exemplo, de dispositivos de elevação ou outros acessórios **(como na posição 84.27, onde se classificam as empilhadeiras, conceituadas na TIPI como um tipo de veículo).**

Os seguintes trechos da NESH não deixam dúvidas sobre essa afirmação:

#### **CAPÍTULO 84**

B.- OUTROS **VEÍCULOS** PARA MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E SEMELHANTES, EQUIPADOS COM DISPOSITIVOS DE ELEVAÇÃO

Este grupo compreende entre outros:

1) Os **veículos** mecânicos com plataforma de elevação, para conservação de cabos elétricos, de sistemas de iluminação pública etc. (ver a introdução da Nota Explicativa da posição 84.26, no que diz respeito às plataformas desta espécie montadas em caminhões).

2) Os **outros veículos** para movimentação equipados com dispositivo de elevação, incluindo os especialmente concebidos para algumas indústrias (indústrias têxteis, de cerâmica, de laticínios etc.).

**Seção XVII**

**MATERIAL DE TRANSPORTE**

(...)

**II.- MÁQUINAS AUTOPROPULSORAS E OUTRAS MÁQUINAS MÓVEIS**

**Um grande número de máquinas e aparelhos** que se classificam em particular na Seção XVI, **apresentam-se montados em chassis de veículos ou em estruturas flutuantes da Seção XVII**. A classificação do conjunto efetua-se em função de diversos critérios e especialmente das características do suporte utilizado.

**Classificam-se, por exemplo, no Capítulo 89, as máquinas móveis**, autopropulsoras ou não, que consistam em uma máquina montada sobre uma estrutura flutuante (cábreas, dragas, elevadores de grãos etc.). Quanto à classificação das máquinas e aparelhos móveis constituídos por um dispositivo montado sobre um chassi de vagão ou de outro veículo com rodas, deve recorrer-se às Notas Explicativas das posições 86.04, 87.01, 87.05, 87.09 ou 87.16.

Por vezes, dois bens muito semelhantes podem ser classificados em capítulos distintos pelo simples fato deste dispositivo acessório estar simplesmente montado, acoplado ao veículo, ou se ele é parte integrante e indissociável do mesmo. Entendo que, apesar do Sistema Harmonizado prever esta diferença para as classificações, não é possível negar o creditamento para o aluguel de um equipamento cujo acessório possa ser, em tese, removido, e conceder para equipamento semelhante, cuja única diferença residir neste acessório estar, por exemplo, “soldado” ao veículo.

Na esteira desse entendimento, me parece inconcebível que uma empresa agroindustrial, por exemplo, tenha negado seu direito de crédito sobre o aluguel de um trator com um dispositivo de aragem ou semeadura acoplado (trator agrícola); apesar do trator em si ser classificado como “veículo” na NCM, trata-se evidentemente de uma máquina utilizada nas atividades da empresa. E não se verifica, no cotidiano deste ramo de negócio, o aluguel em separado do mecanismo de arar ou de semear, mas sim em conjunto com o trator, que se constitui na força propulsora da máquina.

Muitas decisões deste Conselho têm concedido o crédito a estas despesas de aluguel de determinado veículos com base no entendimento de que, caso estes bens estejam sendo utilizados no processo produtivo, seriam caracterizados como insumos, com base no entendimento consagrado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Ocorre que o aluguel de caminhões, pás carregadeiras e escavadeiras, por exemplo, não pode ser considerado insumo. Explico, com base no art. 3º da Lei nº 10.833/03:

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

(...)

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

O “aluguel de um bem” não corresponde a um bem propriamente dito, pois é algo imaterial; tampouco pode ser caracterizado como um serviço, nos termos da tese fixada pelo STF no julgamento do RE 626.706/SP (Tema 212 do STF - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis), Relator Min. GILMAR MENDES, publicação em 24/09/2010:

É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, **dissociada da prestação de serviço**. Obs.: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.

Somente poderia se cogitar de prestação de serviço caso, ao bem locado, estivesse associada a prestação de um serviço mediante a utilização de um motorista fornecido pelo proprietário do bem. Neste caso, não haveria simplesmente a cessão de coisa infungível, mas verdadeira prestação de serviço, pois a posse do bem continuaria com seu proprietário, que a exerceria por meio do seu funcionário (motorista).

O aluguel, não sendo um bem nem um serviço, não pode ter natureza de “insumo”. Corroborar esse entendimento o fato de que, à data da promulgação da referida lei, não existia a decisão do STJ sobre o conceito de insumo. Assim, não me parece crível que o legislador tenha deixado a base legal para o creditamento sobre o aluguel de máquinas autopropulsadas, como guindastes ou tratores de semeadura, por conta do conceito de insumo, bem mais restritivo à época.

O STJ definiu o conceito de insumo com base numa interpretação sistemática e teleológica, e não com base na chamada “interpretação autêntica”, que busca o sentido da norma com base numa interpretação fornecida pelo próprio legislador. Assim, penso que o crédito sobre despesas de aluguel com bens absolutamente essenciais para as atividades das empresas não foi

previsto com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 (ou 10.637/2002), mas sim com base no art. 3º, IV, do mesmo diploma legal.

Os veículos que devem ser excluídos do creditamento com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, são aqueles que destinam ao transporte de passageiros. A legislação realmente diferencia “máquinas” de “veículos”, para fins de concessão do crédito, mas a Autoridade Fiscal teve uma interpretação sobre o dispositivo pela qual todo e qualquer veículo locado, pouco importa sua utilização na empresa, não poderia gerar créditos.

**Pelo exposto, voto por reverter a glosa referente à locação de veículos utilizados no processo produtivo.**

**III.2.4 – Ativo Imobilizado**

No que diz respeito às glosas de bens incorporados ao ativo imobilizado, o Sr. Auditor Fiscal afirmou que estariam fora do conceito de máquinas/equipamentos, conforme segue:

*“Os dois critérios de apuração adotados pelo contribuinte referem-se apenas às aquisições de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, não se enquadrando nesse conceito a aquisição de veículos, peças de veículos, serviços de concretagem, materiais de construção civil, materiais elétricos gerais, materiais mecânicos gerais, bens e serviços referentes a oficinas elétrica/mecânica/veículos, fretes de emulsão asfáltica, serviços de instalação e montagem que não sejam referentes a máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda, dentre outros relacionados pelo contribuinte na planilha Controle do Ativo Imobilizado, fl. 957.” (g.n.)*

O trecho acima transcrito deixa claro que a fiscalização reconhece que despesas com máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizados geram direito a crédito. No entanto, de maneira contraditória, deixou de reconhecer os créditos relacionados a diversas despesas com aquisição justamente de máquinas e equipamentos envolvidos na fase agrícola do processo produtivo da Recorrente.

Com efeito, o exame da planilha “diligência glosas” esclarece que foram glosadas despesas com aquisição de diversos tratores que são utilizados no preparo do solo, plantio, semeadura, pulverização e colheita, como é o caso dos tratores JOHN DEERE MODELO 7515 e 7815:

(...)

O mesmo racional é aplicável à glosa dos veículos “Mercedes Benz AXOR 2726k/36 6X4”. Trata-se de caminhão dotado de caçamba basculante versátil que pode ser utilizado na fase agrícola para transporte de fertilizantes, defensivos, sementes etc.

No que se refere a aquisição de caminhões e tratores, há precedentes do CARF autorizando o aproveitamento da depreciação desses bens quando incorporados ao ativo:

(...)

Por fim, também merece destaque o fato de que foram glosadas despesas com obras relacionadas à construção e manutenção do ativo imobilizado da Recorrente. De fato, a fiscalização excluiu indevidamente os custos com serviços de edificação de canaletas, caixas de passagem e reservatórios de vinhaça. A vinhaça é um subproduto da destilação da cana-de-açúcar para obtenção do etanol e é utilizada como fertilizante nos campos de cultivo de cana.

Assim, diante da demonstração da aplicação dos bens do ativo imobilizado ao processo produtivo da Recorrente, requer-se a reforma do v. Acórdão recorrido para que haja a reversão das glosas relacionadas aos bens acima discriminados, face a possibilidade de apropriação de créditos sob encargos de depreciação e aquisição desses bens.

Não tenho dúvidas de que caminhões e tratores, bem como demais veículos, podem ser necessários ao processo produtivo da recorrente. Pela justificativa dada pela Autoridade Fiscal, constata-se que a glosa em questão decorre do seu entendimento de que “veículos” não geram créditos, conforme consta do tópico sobre aluguel de máquinas e equipamentos. Tal entendimento, contudo, já foi superado neste voto.

Quanto a serviços de concretagem, materiais de construção civil, serviços de edificação de canaletas, caixas de passagem e reservatórios de vinhaça, entendo que devem ser revertidas as glosas, com base no permissivo do art. 3º, inciso VII, da Lei nº 10.833/2003.

**Pelo exposto, voto por reverter as glosas de créditos referentes aos encargos de depreciação referentes a caminhões, tratores e demais veículos necessários ao processo produtivo, bem como aqueles referentes a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, no caso, serviços de concretagem, materiais de construção civil, serviços de edificação de canaletas, caixas de passagem e reservatórios de vinhaça.**

### **III.2.5 – Frete interno**

A fiscalização realizou a análise das despesas com frete interno, segregando as glosas em 4 grupos, quais sejam:

(...)

#### **A) Frete para transporte de insumos e/ou produtos intermediários, bem como de máquinas, equipamentos e insumos para a manutenção de estradas**

A Recorrente, por questões de viabilidade e necessidade operacional, esta possui campos agrícolas para a produção da cana de açúcar em várias regiões distintas do Estado de São Paulo e a sua unidade de processamento e produção do álcool ficam situados no Município de Pirassununga/SP.

Dada a quantidade de cana produzida, o único meio viável para o transporte deste insumo até o estabelecimento industrial se dá por meio de transporte rodoviário, o qual realiza a movimentação de toneladas de cana-de-açúcar entre os estabelecimentos da Recorrente.

(...)

O mesmo racional se aplica ao transporte de insumos necessários à manutenção das estradas existentes dentro das propriedades rurais da Recorrente. Isso porque, é necessário que tal estrutura seja preservada, para que seja possível, entre outras coisas, a movimentação dos insumos necessários ao cultivo da cana de açúcar (sementes, fertilizantes, escoamento da produção que será utilizada como matéria prima na fase industrial etc).

(...)

#### **B) Transporte de colaboradores**

Alega a fiscalização que não haveria respaldo legal para o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS relativamente a despesas com transporte de pessoal rural:

Não são considerados insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade de mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação dos bens destinados à venda ou de prestação de serviços, tais como transportes, exceto na hipótese da referida despesa decorrer de exigência legal, o que não ocorre no caso de transporte de colaboradores.

Tais glosas também não merecem prosperar.

(...)

Relativamente ao cultivo da cana de açúcar, é notável que tal atividade é exercida em grandes propriedades rurais, as quais estão localizadas em regiões bastante distantes dos locais onde os colaboradores residem.

Por esse motivo, é essencial que a Recorrente realize o chamado transporte de pessoal rural. Em outras palavras, é essencial que seja garantido o deslocamento de trabalhadores rurais entre suas residências e os locais de trabalho no campo.

Ao contrário da Autoridade Fiscal e da DRJ, entendo que os referidos fretes são serviços essenciais e relevantes para o processo produtivo do recorrente. Observo que o frete interno em questão não se refere ao transporte de produtos acabados, mas sim ao transporte de matéria-prima, como a cana de açúcar.

Em relação ao transporte de pessoal, que usualmente não confere o direito ao creditamento, devo destacar que nas localidades rurais é bastante comum não existir serviço público de transporte, de forma que, neste caso específico, na ausência do fornecimento deste transporte, restaria inviabilizado o processo produtivo.

Quanto ao frete de cascalho e demais equipamentos para a manutenção das estradas ou para emprego no processo produtivo, também entendo que esse serviço é essencial e relevante, sendo caracterizado como insumo.

**Pelo exposto, voto por reverter as glosas sobre fretes internos.**

**Quanto aos créditos extemporâneos**, ao contrário do que alega o recorrente, existem diversos dispositivos legais e infralegais que determinam e regulamentam a forma de apuração dos créditos, inclusive os extemporâneos, como o art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, **incorridos no mês**; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

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

Como se verifica, os créditos devem ser calculados com base nos custos e dispêndios incorridos **no próprio mês**, não sendo permitida a inclusão de créditos gerados em outros períodos. Além disso, a Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de aproveitamento dos créditos:

**Lei nº 9.430/1996**

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.

(...)

**§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo**, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

Com base neste comando legal, a Receita Federal vem disciplinando o aproveitamento dos créditos através de Instruções Normativas. À época dos fatos (2009), estava vigente a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008:

**Disciplina a restituição e a compensação** de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais, **o ressarcimento e a compensação** de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e dá outras providências.

Art. 1º **A restituição e a compensação** de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) **e o ressarcimento e a compensação de créditos** do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), **da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.**

(...)

COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições**, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

(...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º **somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.**

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado **o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito**, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.

§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, **efetuada após o encerramento do trimestre-calendário**, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.

§ 9º O crédito utilizado na compensação **deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário**.

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, **acumulados ao final de cada trimestre-calendário**, poderão ser objeto de ressarcimento.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

**I - referir-se a um único trimestre-calendário.**

**II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário**, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Quanto à retificação dos DACONs, há previsão expressa na Instrução Normativa RFB nº 900/2008:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados **ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.**

Devo destacar que **as instruções normativas integram a legislação tributária e devem ser seguidas por todos os administrados**, somente sendo possível seu afastamento caso

identificada por este Conselho alguma contrariedade à lei, o que não identifique neste caso. É esse o comando do art. 100 do CTN, c/c o art. 96 do mesmo diploma legal:

#### SEÇÃO I

##### Disposição Preliminar

Art. 96. **A expressão "legislação tributária" compreende** as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e **as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)

#### SEÇÃO III

##### Normas Complementares

Art. 100. **São normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

**I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;**

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

**Nesse sentido, trago precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:**

**i) Processo: 5018482-73.2021.4.04.7000-PR, Data da Decisão: 13/07/2022, Relator LEANDRO PAULSEN:**

#### VOTO

O Senhor Desembargador Leandro Paulsen: 1. Admissibilidade recursal. A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva, sendo dispensado o preparo (art. 1.007, § 1º, do CPC).

Tratando-se de sentença concessiva de mandado de segurança, cabível a remessa necessária, nos termos do art. 14, § 1º, da Lei 12.016/2009.

#### 2. Mérito.

2.1 Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Tema 69 do STF. A questão em debate foi resolvida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, que, apreciando o Tema 69 de repercussão geral, estabeleceu a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

(...)

2.2 Compensação do indébito. O indébito apurado, corrigido pela Taxa SELIC desde a data do pagamento indevido, sem acúmulo com os juros de mora, poderá ser compensado na via administrativa.

2.3 Necessidade de retificação da DACON/EFD-SPED e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS. Quanto ao ponto, a Fazenda Nacional narrou que:

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nas EFD-Contribuições dos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições, uma vez que o quantum a ser pago depende tanto das receitas auferidas quanto das operações geradoras de crédito (bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, etc.) e, nesse sentido, da correta e tempestiva escrituração dessas operações. Se o contribuinte esqueceu de escriturar uma operação geradora de crédito a que tinha direito em período passado, deverá retificar as declarações (DACON) ou escriturações (EFD-Contribuições) das respectivas competências, de modo a incluir tal operação, bem como todas as subsequentes de modo a refletir a inclusão da referida operação na base de cálculo e no saldo de créditos a serem aproveitados em períodos futuros.

Por exemplo, não se admite que uma nota fiscal de entrada cujo direito ao creditamento não tenha sido feito no mês correspondente, seja inserida diretamente em outro mês ou até mesmo anos depois, para compor o crédito de outro período. Obrigatoriamente, essa inserção deverá envolver a retificação da apuração do mês a que pertencia.

Assim, a empresa ao constatar que deixou de aproveitar créditos em determinado período, deve proceder a nova apuração e providenciar a retificação Escrituração Fiscal das Contribuições - EFD/Contribuições dos respectivos meses, informando de forma detalhada cada um dos créditos “incluídos”, escriturando-os, preferencialmente, nos Blocos A, C e/ou D, conforme sua natureza, de maneira a tornar possível a verificação de sua pertinência pela autoridade fiscal, deixando no Bloco F, tão somente os créditos não apurados em notas fiscais de serviços e/ou mercadorias.

Feito isso, o contribuinte também deverá providenciar a retificação do(s) Pedido(s) de Ressarcimento - PER. Mas, caso o período de apuração a ser retificado que já tenha PER apreciado pela RFB, poderá efetuar a formalização de PER/Complementar, mesmo em formulário, sendo um PER/Complementar para cada contribuição e trimestre de apuração.

Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer a determinação da legislação de regência da matéria, a qual impõe sejam os créditos distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração, vinculando-os às receitas de mercado interno tributado ou não e de exportação, sendo que somente os créditos com a devida previsão legal, podem ser objeto de ressarcimento ou utilizados em compensação de débitos próprios.

Correto o Fisco. Admite-se a apuração extemporânea e o aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e das declarações. Há a necessidade de apuração conforme a competência e a sua utilização conforme as normas legais, não se podendo autorizar sistemática que destoe, porquanto comprometeria o controle e a fiscalização das operações.

Por fim, saliento que se a própria Receita Federal exige essas retificações, deve criar as condições para que o contribuinte as realize oportunamente.

Reformo a sentença, portanto, no ponto.

(...)

Dispositivo.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da União e parcial provimento à remessa necessária a fim de reconhecer a necessidade da prévia retificação do DACTON/EFDF-SPED e da DCTF para que os créditos de PIS e de COFINS sejam aproveitados extemporaneamente.

**ii) Processo: 5011236-11.2020.4.04.0000 , Data da Decisão: 25/02/2021, Relator EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA:**

VOTO

(...)

Com efeito, analisando-se o título executivo a que se propõe cumprimento, **constata-se que a agravante não cumpriu obrigação assessória necessária para a comprovar a existência do crédito.**

Merece destaque o seguinte trecho da sentença (evento 1, OUT 5, fl. 3 dos autos originários):

Logo, não há como este Juízo reconhecer, de pronto, a extinção de eventual débito tributário, submetido a compensação, senão após o processamento do devido encontro de contas naquela via administrativa.

Assim, vai acolhido aqui o pedido alternativo (item "d.2") deduzido pela autora, de anulação dos atos decisórios proferidos nos processos acima identificados, para posterior reprocessamentos das declarações de compensação apresentadas, sem as restrições anteriormente impostas, quais sejam, exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS.

E também dos embargos de declaração, que a complementaram (evento 1, OUT6 do processo de origem):

(...)

Ora, somente após o reprocessamento das declarações apresentadas, e uma vez constatada a existência de débito, mesmo após a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS/IRPJ e CSLL, é que poderá o órgão fazendário efetuar a cobrança do que ainda lhe é devido, sendo certo que não haveria qualquer sentido em anular os atos decisórios e permitir que eventual cobrança intentada permanecesse válida e eficaz.

(...)

b) ANULAR os atos decisórios proferidos pela requerida nos processos administrativos nº 13971.906.316/2017-28, 13971.906.317/2017-72, 13971.902.118/2017-95, 13971.906.319/2017-61, 13971.906.320/2017-96, 13971.906.321/2017-31, 13971.906.322/2017-85, 13971.906.323/2017-20, 13971.907.015/2017-11, determinando o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas, sem a exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, no prazo máximo de 60 (sessenta dias); (grifei)

Como se vê, restou consignado na decisão exequenda que deveriam ser anulados os atos decisórios, sendo determinado o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas.

**Ocorre que a agravante não apresentou as declarações retificadoras na DCTF, DIPJ e DACON no prazo de 05 anos.** Tal fato é admitido pela própria agravante.

**Assim, a ausência das declarações impossibilita a verificação, por parte do fisco, dos valores disponíveis para utilização na compensação, ou seja, tendo em vista que o autor, ora agravante, deixou de cumprir obrigação acessória constante no título judicial, acabou por torná-lo inexecúvel.**

Por oportuno, registra-se que, tratando-se de cumprimento de sentença, deve-se verificar as conclusões lançadas no título executivo de maneira a observar a perfectibilização da coisa julgada.

(...)

Nessas condições, tem-se que a insurgência não merece prosperar.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao agravo de instrumento.

Nos casos em que não há tributo a ser compensado em determinado período de apuração, o crédito pode ser objeto de Pedido de Ressarcimento (a depender da natureza do crédito) ou ser transportado para os períodos seguintes, passando a ser tratado como “crédito não-ressarcível”, ou seja, aquele que os sistemas de compensação da Receita Federal (e também o contribuinte) irão inicialmente deduzir do tributo devido no período para, somente no caso deste se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

**Como visto, a legislação tributária veda a utilização de créditos de forma acumulada em um único mês.** O dispositivo legal que se utilizam os contribuintes para justificar tal possibilidade de creditamento extemporâneo é o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

**§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.**

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade. **Sem este dispositivo, poderia haver a interpretação de que, não utilizado o crédito dentro do trimestre** (por ausência de débitos em montante suficiente), **ele estaria perdido**. Vejamos.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o *caput* do seu artigo. Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático. Pois bem.

Com base nessa regra hermenêutica, a correta interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes **através de desconto do valor apurado na forma do art. 2º (dedução do tributo devido), como prevê o caput do art. 3º**, e não no sentido de que créditos referentes a diversos períodos podem ser somados e depois contabilizados em período distinto, para serem tratados como se tivessem sido gerados neste período, e não naqueles.

**Se assim fosse, tal regra deveria constar em algum dispositivo da Lei nº 9.430/96**, cujos artigos 73 e 74 tratam especificamente de “Restituição e Compensação de Tributos e

Contribuições”, **ou possuir dispositivo autorizativo expreso**, assim como o inciso II do § 1º do art. 5º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º **Na hipótese deste artigo**, a pessoa jurídica vendedora **poderá utilizar o crédito** apurado na forma do art. 3º **para fins de:**

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

**II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Logo, resta improcedente a tese defendida pelo recorrente de que o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitiria, **por exemplo**, que créditos referentes a aquisições de insumos realizadas ao longo do ano de 2003, e não apurados nesse período, ou apurados a menor, pudessem ser somados e registrados contabilmente de uma vez só, em até 05 anos depois.

Nesse sentido, trago precedente do STJ, o AgInt no REsp nº 1.631.036-CE, Relator Ministro Sérgio Kukina, publicação em 21/10/2021, que não conheceu de recurso do contribuinte contra decisão do TRF da 5ª Região, além de ter Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso:

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Tintas Hidracor S/A, com base no art. 105, III, a, da CF, contra **acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, assim ementado** (fls. 165/166):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. **DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.**

**1. A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.**

2. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a tributação conhecida como não-cumulativa para a contribuição para o PIS e para a COFINS, segundo a qual o valor da contribuição para o PIS e à COFINS será apurado com base na receita bruta da pessoa jurídica (art. 2º de ambos os diplomas legais), aplicando-se as alíquotas correspondentes. Deste valor, o contribuinte poderá descontar os créditos de acordo com as regras estabelecidas pelo art. 3º de ambos os diplomas

legais. Tais créditos são basicamente provenientes de aquisições de bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas e que, portanto, foram tributados por estas contribuições na etapa anterior.

3. Os créditos de PIS e da COFINS apuram-se em relação aos dispêndios mensais enumerados no art. 3º das citadas leis, assim, quando as contribuições são devidas na etapa anterior, tem-se direito ao 'crédito' para diminuir da contribuição para o PIS e a COFINS a pagar, devendo esse 'crédito' ser destacado na nota fiscal de compra de bens ou serviços, sendo um 'custo tributário' para o comprador dos bens ou tomador dos serviços.

(...)

5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, **os valores desses créditos apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.**

6. O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que **a contabilização desses 'créditos' deve obedecer ao regime de competência e não ao regime de caixa.**

**7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.**

8. Resta claro, pois, que **a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento,** sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.

9. Apelação não-provida.

A parte recorrente aponta violação ao art. 3º, § 4º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Sustenta, em resumo, que "No presente caso, deve ser usada a interpretação literal ou gramatical da lei, uma vez que as demais formas de interpretação só devem ser utilizadas quando não conseguir extrair do sentido literal das palavras o completo sentido da norma" (fl. 187), sendo certo que "Pela literalidade da Lei é extraído que os créditos não aproveitados poderão ser feitos nos meses seguintes [...] As palavras 'meses seguintes' deixam bem claro que o

aproveitamento pode se dar a qualquer tempo, seja no mês seguinte, seja vários meses depois, logicamente, sendo respeitado o prazo de 05 anos" (fl. 187).

Contrarrazões às fls. 197/203.

**Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso** (fls. 218/222).

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

O Tribunal de origem assim deliberou ao solucionar a contenda (fls. 164/165):

Conforme os fatos narrados e a documentação constante nos autos, restou evidente que:

a) consubstancia a questão em definir se a impetrante tem direito a apropriar, de uma só vez, seus créditos presumidos de PIS e COFINS, decorrentes da subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo, ou pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples Nacional;

(...)

g) o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz sempre a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que a contabilização desses "créditos", deve obedecer ao regime de competência e não o regime de caixa;

h) embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento, em especial a Dacon, a DCTF e a DIPJ;

i) resta claro, pois, que a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos 5 (cinco) anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.

Destarte, não hão de prosperar as alegações da parte recorrente.

(...)

Noutro giro, **a Corte local, ao decidir, amparou-se em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer um deles apto a manter inalterado**

**o acórdão recorrido.** Portanto, a ausência de interposição de recurso extraordinário atrai a incidência da Súmula 126/STJ (“É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”).

Nesse mesmo sentido: AgInt no AREsp 1.702.175/GO, Rel. Ministro Marco Aurélio Belize, Terceira Turma, DJe 4/12/2020; AgInt no AREsp 1.642.570/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 27/11/2020.

**ANTE O EXPOSTO**, (i) reconsidero a decisão de fls. 224/226, tornando-a sem efeito; e **(ii) não conheço do recurso especial.**

A necessidade de cumprir as obrigações acessórias estabelecidas pela lei é inconteste; a ela devem se submeter todos os contribuintes, nos termos dos arts. Do CTN:

#### CAPÍTULO I

##### Disposições Gerais

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

#### CAPÍTULO II

##### Fato Gerador

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

(...)

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

**A necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs respectivos, além de ser obrigação acessória à qual o contribuinte não pode se furtar, não é mera formalidade.** O primeiro fator a exigir essa conduta é a óbvia possibilidade de que o contribuinte esteja pedindo o mesmo crédito 2 vezes, tanto no período original, quanto no período posterior, no qual esteja sendo feito o creditamento extemporâneo. Assim, por exemplo, um contribuinte mal-

intencionado poderia pedir a totalidade dos seus créditos do 1º trimestre de 2003 e, posteriormente, no Pedido de Ressarcimento do 4º trimestre de 2008, pedir novamente os mesmos créditos, com base em notas fiscais do 1º trimestre de 2003, alegando que seria “um creditamento extemporâneo”.

Ora, se o crédito que supostamente se deixou de apurar se deve a notas fiscais emitidas no 1º trimestre de 2003, o contribuinte deve refazer a apuração deste trimestre e retificar as respectivas declarações (DACON e DCTF), informando o aumento do valor do crédito. **Além disso, como o saldo do crédito se transmite de um mês para o outro** (aí sim, é essa a transferência que é permitida pelo art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), o aumento do crédito deste 1º trimestre de 2003 (que foi o exemplo criado para ilustrar como funcionam as regras de creditamento) irá impactar em todos os trimestres posteriores.

Somente com o levantamento da base de cálculo de todos os períodos seria possível realizar essa apuração, somado à demonstração de que, caso tivesse sido creditado no período correto, o valor extemporâneo:

i) não estaria prescrito;

ii) não teria sido consumido na própria escrita fiscal, no período correspondente entre a data em que o creditamento deveria ter sido feito e a data em que foi apresentado o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação. Destacando que esta apuração é feita automaticamente pelos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, a partir, justamente, das informações extraídas dos DACONs e DCTFs, daí a necessidade de sua retificação, ou que o contribuinte refaça, manualmente, toda a apuração deste período.

Essa última opção exigiria do Fisco que também realizasse toda a fiscalização manualmente, e implicaria no desperdício de milhões de reais dos contribuintes, que são investidos anualmente no desenvolvimento e manutenção de soluções de tecnologia para aprimorar e automatizar as fiscalizações, além de torná-las menos suscetíveis a erros humanos.

Nesse contexto, **não me parece razoável deixar ao sabor do contribuinte decidir se será fiscalizado automaticamente**, por um programa de computador que fará este trabalho em segundos, **ou manualmente**, implicando o deslocamento físico de um servidor para realizar este procedimento em dias, intimando o contribuinte a apresentar sua escrita fiscal (prazo em lei de 05 dias, prorrogáveis), preenchendo manualmente planilhas de cálculos que, a depender do porte do contribuinte, pode consumir dias, etc., **simplesmente pelo fato que o contribuinte não quis se dar ao trabalho de fazer as retificações devidas** na forma determinada na legislação. Ao que se demonstra, o contribuinte busca transferir para o Fisco um trabalho que lhe incumbe.

Em segundo lugar, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que, neste regime, estes créditos são passíveis de ressarcimento/compensação segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. É preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma

o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

Como a apuração dos créditos depende da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no percentual de rateio dos custos passíveis de creditamento (para os casos em que o contribuinte está sujeito a ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo; bem como para os que tem custos vinculados a receita do mercado interno e externo simultaneamente). Tais disposições são encontradas de forma clara nas instruções normativas que regulam a matéria (IN SRF 600/05, IN RFB 900/08 e IN RFB 1.300/12).

Nesse sentido, o Acórdão nº 3302-005.188 deste Conselho, **unânime nesta matéria**, prolatado na Sessão de 31/01/2018:

Acontece que, embora o CFOP fosse perfeitamente compatível com operações de venda, o motivo da mencionada glosa não foi a incompatibilidade do CFOP, mas impertinência do período de apuração do crédito, posto que **se tratava de despesa com frete de meses anteriores ao período de apuração em que informados/registrados e a recorrente não logrou demonstrar que tais créditos não foram apropriados nos meses ou períodos de apuração pertinentes**, o que era necessário, conforme a seguir demonstrado.

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. **Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003**, que seguem transcritos:

(...)

**O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente**, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a

natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

**E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais.** Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

**Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.**

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

(...)

Assim, na vigência do referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

**Observe-se também que a alegação de restrição ao direito do contribuinte de utilizar os créditos é absolutamente desvinculado da verdade dos fatos.** Outro exemplo pode ilustrar melhor as diferenças.

A Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 23/97 com o seguinte texto:

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

(...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, **será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.**

Conforme restou decidido no Recurso Especial nº 993.164 – MG, a RFB, ao editar este dispositivo normativo, criou, expressamente, uma restrição à dedução do crédito presumido do IPI, limitando a base de cálculo às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS, o que acabou por excluir as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

Nesse contexto, o STJ decidiu pela ilegalidade da IN nº 23/97, a qual extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96 ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

No presente caso, contudo, os dispositivos normativos já citados **em momento algum interferem no cálculo ou no montante do valor do crédito pleiteado pelo Recorrente, pois se destinam unicamente a disciplinar A FORMA PELA QUAL O CONTRIBUINTE DEVERÁ EXERCER O SEU DIREITO**, em estrita obediência aos limites da competência conferida pelo § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996:

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.

(...)

§ 12. **A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo**, podendo, **para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento**, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Este Conselho tem decidido, de forma reiterada, pela necessidade de retificação das declarações ou, para algumas Turmas, que essa retificação pode ser substituída por comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, bem como de sua liquidez e certeza, conforme os seguintes precedentes:

**i) Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15/03/2022:**

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

(...)

VOTO VENCEDOR

(...)

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, votamos por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

**ii) Acórdão nº 9303-012.973 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 17/03/2022:**

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON. RETIFICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração

original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

**iii) Acórdão nº 3401-010.526, Sessão de 15/12/2021:**

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DO DACON. NECESSIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

**iv) Acórdão nº 3301-011.434, Sessão de 22/11/2021:**

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

**v) Acórdão nº 3302-012.271, Sessão de 22/11/2021:**

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

**vi) Acórdão nº 3402-008.399, Sessão de 29/04/2021:**

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

Em relação à essa possibilidade de admitir outra forma de comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, que não seja exclusivamente por meio da retificação dos DACONS e DCTFs, entendo que, apesar de, “em tese” ser possível oferecer tal alternativa aos contribuintes, na prática ela é difícil implementação e totalmente desprovida de lógica. Explico.

O art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já transcrito neste voto, determina que o saldo credor das contribuições, quando existente e não utilizado integralmente, pode passar para o período de apuração seguinte, segundo o regime da não-cumulatividade, tornando-se um crédito não-ressarcível. Em cada período, serão deduzidos dos débitos na escrita fiscal os créditos ressarcíveis e não-ressarcíveis, sendo que os ressarcíveis também podem ser utilizados para compensação com outros tributos.

Se o contribuinte deseja utilizar um crédito referente a um determinado trimestre, porém apurado posteriormente a este (extemporâneo), basta retificar o DACON ou a EFD-Contribuições e a DCTF. O que não pode fazer é registrar créditos gerados por aquisições de um trimestre em trimestres distintos, como determina o art. 3º, § 1º, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim procedendo o contribuinte, possibilitará que os sistemas da Receita Federal analisem os pedidos de ressarcimento e as compensações já realizadas, para verificar se o contribuinte tem direito ao crédito, elaborando planilhas como as que se seguem, por exemplo (apesar deste exemplo tratar de IPI, a metodologia é a mesma para PIS/Cofins):

#### DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)

Este demonstrativo tem por finalidade mostrar os ajustes efetuados (glosas de créditos, reclassificação de créditos e débitos apurados) nos créditos e nos débitos informados pelo contribuinte no PERDCOMP. Este demonstrativo é complementado, quando for o caso, pela **RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COM CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITOS POR ENTRADAS NO PERÍODO** ou pelo Relatório Fiscal anexo aos demonstrativos (quando houver procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte). Os créditos e os débitos ajustados, em cada período de apuração, são utilizados na apuração do saldo credor ressarcível, exibido no **DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL**.

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Créditos Ressarcíveis	Glosas de Créditos Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Créditos Não Ressarcíveis	Glosas de Créditos Não Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Débitos IPI	Débitos Apurados pela Fiscalização	Débitos Ajustados
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(l)	(m)
Mensal,Jul/2006	792.608,47	5.682,18	0,00	796.926,29	1.913,85	0,00	0,00	1.913,85	247.649,49	0,00	247.649,49
Mensal,Ago/2006	927.239,86	5.357,00	0,00	921.882,86	10.246,04	0,00	0,00	10.246,04	168.911,07	0,00	168.911,07
Mensal,Set/2006	889.554,25	11.631,26	0,00	877.922,99	364,38	0,00	0,00	364,38	196.155,45	0,00	196.155,45

#### DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL

Este demonstrativo tem por finalidade evidenciar a apuração do saldo credor passível de ressarcimento ao final do trimestre de referência. São considerados passíveis de ressarcimento, relativamente ao trimestre de referência, apenas os créditos escriturados neste trimestre. O saldo credor acumulado de trimestres anteriores é considerado não passível de ressarcimento no trimestre de referência, podendo ser utilizado, neste trimestre, apenas para deduzir, escrituralmente, os débitos de IPI. O saldo credor inicial do demonstrativo (Saldo Credor de Período Anterior Não Ressarcível no primeiro período de apuração - coluna b) corresponde ao Saldo Credor apurado ao final do trimestre-calendário anterior ajustado (reduzido) pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMP de trimestres anteriores. O ressarcimento de créditos escriturados em outros trimestres, que não o de referência, deve ser pleiteado em PERDCOMP apresentado especificamente para cada trimestre.

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Saldo Credor de Período Anterior			Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Débitos Ajustados	Saldo Credor			Saldo Devedor
	Não Ressarcível	Ressarcível	Total				Não Ressarcível	Ressarcível	Total	
(a)	(b)	(c)	(d) = (b) + (c)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (h) + (i)	(l)
Mensal,Jul/2006	21.860,06	0,00	21.860,06	1.913,85	796.926,29	247.649,49	0,00	563.050,71	563.050,71	0,00
Mensal,Ago/2006	0,00	563.050,71	563.050,71	10.246,04	921.882,86	168.911,07	0,00	1.326.268,54	1.326.268,54	0,00
Mensal,Set/2006	0,00	1.326.268,54	1.326.268,54	364,38	877.922,99	196.155,45	0,00	<b>2.008.400,46</b>	2.008.400,46	0,00

#### DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO APÓS O PERÍODO DO RESSARCIMENTO

Este demonstrativo tem por finalidade deixar em evidência as utilizações do saldo credor passível de ressarcimento, do trimestre de referência, nos períodos de apuração posteriores até o período em que o PERDCOMP foi apresentado. O menor saldo credor é o saldo credor passível de ressarcimento remanescente, do trimestre de referência, após as utilizações obrigatórias na dedução escritural dos débitos de IPI.

Período de Apuração	Saldo Credor do Período Anterior	Créditos Ajustados do Período	Débitos Ajustados do Período	Saldo Credor do Período	Saldo Devedor do Período	Menor Saldo Credor	Origem da Informação
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)
Mensal,Out/2006	2.008.400,46	872.173,86	208.549,47	2.672.024,85	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Nov/2006	2.672.024,85	765.123,41	232.908,16	3.204.240,10	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Dez/2006	3.204.240,10	558.140,15	1.817.736,36	1.944.643,89	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Jan/2007	1.944.643,89	735.533,74	273.873,39	2.406.304,24	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Fev/2007	2.406.304,24	772.251,47	216.948,98	2.961.606,73	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Mar/2007	2.961.606,73	756.909,35	1.823.868,40	1.894.647,68	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Abr/2007	1.894.647,68	703.148,14	1.002.854,04	1.594.941,78	0,00	1.894.647,68	21683.18432.130707.1.1.01-9530

Além disso, ao retificar o DACON, fará novo rateio entre créditos ressarcíveis e não-ressarcíveis, conforme os critérios estabelecidos na Lei nº 10.833/2003.

Resta claro que não há sentido em realizar todos estes cálculos em sistema próprio, se a Receita Federal já disponibiliza seu próprio sistema para realizar as apurações, após a transmissão das declarações, originais e/ou retificadoras. E, **analisando os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte, verifico que não há nenhuma memória de cálculo demonstrando, de forma inequívoca, que o crédito pleiteado não foi utilizado em períodos anteriores.**

Portanto, mesmo que superados todos os demais óbices legais, e atendendo ao Princípio da Verdade Material, constato que o contribuinte não trouxe provas da liquidez e certeza do crédito utilizado para dedução dos débitos, restando evidente a carência probatória a seu cargo.

**Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido, mantendo a glosa sobre os créditos extemporâneos.**

#### **V – DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos referentes a (i) serviços de manutenção de pneus utilizados em conjunto de irrigação, semirreboque utilizado na colheita da cana de açúcar, grade aradora utilizada no preparo do solo, transbordos utilizados no transporte da cana de açúcar até a usina e tratores empregados no preparo do solo para cultivo de cana de açúcar; (ii) serviços de manutenção em caminhão bombeiro, manutenção em caminhão oficina, manutenção em máquina de solda utilizada na oficina de manutenção, manutenção em gerador de energia elétrica da oficina mecânica, manutenção em empilhadeiras utilizadas no armazém de açúcar, manutenção em macaco hidráulico, manutenção na sala de frotas, manutenção em ônibus de transporte de pessoal rurícola, serviços de acompanhamento de sistema logístico, serviços de planejamento; (iii) locação de veículos utilizados no processo produtivo; (iv) encargos de depreciação referentes a caminhões, tratores e demais veículos necessários ao processo produtivo, bem como aqueles referentes a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, no caso, serviços de concretagem, materiais de construção civil, serviços de edificação de canaletas, caixas de passagem e reservatórios de vinhaça; e (v) fretes internos.

*(documento assinado digitalmente)*

Lázaro Antônio Souza Soares