



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



**Processo nº** 10925.000019/2010-68  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.332 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de dezembro de 2019  
**Recorrente** AGRICOLA FRAIBURGO SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2009 A 30/06/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. VINCULAÇÃO.

CONFORME DECIDIDO PELO STJ NO JULGAMENTO DO RESP Nº 1.221.170/PR, DE CARÁTER VINCULANTE PARA O CARF, NA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE PIS/COFINS O CONCEITO DE INSUMO DEVE SER AFERIDO À LUZ DO CRITÉRIO DA: I) ESSENCIALIDADE, POR SE CONSTITUIR ELEMENTO ESTRUTURAL E INSEPARÁVEL DO PROCESSO PRODUTIVO, CUJA SUBTRAÇÃO IMPORTA NA IMPOSSIBILIDADE DE PRODUÇÃO DO BEM OU, AO MENOS, EM SUBSTANCIAL PERDA DA SUA QUALIDADE; E II) RELEVÂNCIA, POR SUA IMPORTÂNCIA NA CADEIA PRODUTIVA OU POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

AS EMBALAGENS DE TRANSPORTE DE MAÇÃS, PELAS SUAS PRÓPRIAS PECULIARIDADES, NECESSITAM DE UM ACONDICIONAMENTO ESPECIAL PARA FINS DE TRANSPORTE DE MODO QUE OS PRODUTOS NÃO SOFRAM NENHUM PERECIMENTO NO PERCURSO ENTRE A UNIDADE PRODUTIVA E O SEU DESTINO. TENDO EM VISTA ESTA ESSENCIALIDADE, OS CRÉDITOS RELACIONADOS A TAIS EMBALAGENS SÃO PASSÍVEIS DE CREDITAMENTO NA SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO.

DESPESAS COM TRANSPORTE DE MAÇÃ DO POMAR PARA A SEDE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É POSSÍVEL O CREDITAMENTO DAS DESPESAS DE TRANSPORTE DE MAÇÃ DO POMAR ATÉ A SEDE, ONDE SERÁ ARMAZENADA, POR EMPRESA QUE TENHA POR ATIVIDADE A PRODUÇÃO AGRÍCOLA.

CONCEITO DE INSUMO. PNEUS PARA TRATORES E MÁQUINAS AGRÍCOLAS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É POSSÍVEL O CREDITAMENTO COM AS DESPESAS DE AQUISIÇÃO DE PNEUS DE TRATORES E/OU OUTROS TIPOS DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS POR EMPRESA QUE TENHA POR ATIVIDADE A PRODUÇÃO AGRÍCOLA.

**RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

PERTENCE AO CONTRIBUINTE O ÔNUS DE COMPROVAR A CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO PARA O QUAL PLEITEIA RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS.**

O PERCENTUAL A SER ESTABELECIDO ENTRE A RECEITA BRUTA SUJEITA INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA E A RECEITA BRUTA TOTAL, AUFERIDAS EM CADA MAS, PARA APLICAÇÃO DO RATEIO PROPORCIONAL PREVISTO PARA A APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO, REFERENTE A CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS, DEVE SER AQUELE RESULTANTE DO SOMATÓRIO SOMENTE DAS RECEITAS QUE, EFETIVAMENTE, FORAM INCLUÍDAS NAS BASES DE CÁLCULO DE INCIDÊNCIAS E RECOLHIMENTOS NOS REGIMES DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA CUMULATIVIDADE.

**CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR RESIDUAL GARANTIDO (VRG). VALOR EFETIVAMENTE DILUÍDO NOS PAGAMENTOS MENSASIS. IRRELEVÂNCIA. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 293 DO STJ.**

CONFORME O ENTENDIMENTO HÁ MUITO PACIFICADO PELO STJ, A COBRANÇA ANTECIPADA DO VALOR RESIDUAL GARANTIDO (VRG) NÃO DESCARACTERIZA O CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. CONFORME A ATUAL TENDÊNCIA DO CARF, APLICA-SE NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, OS ENTENDIMENTO JÁ CONSOLIDADO NO STJ.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o crédito da contribuição sobre os gastos com: a) Embalagens; b) Serviços Utilizados com Insumos (Fretes); c) Combustíveis e ou Lubrificantes e outros insumos; e d) Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades produtivas da Recorrente). O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10925.000016/2010-24, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

**CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA – Presidente e Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafeté Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2019, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão n.º 3201-006.328, de 17 de dezembro de 2019, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, contra decisão de primeira instância administrativa, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, adota-se e remete-se ao conhecimento do referido relatório constante dos autos.

Em síntese, cuida-se de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição – Mercado Interno Não Tributado, apurados sob o regime da não cumulatividade, mediante a apresentação de Per/Dcomp, decorrentes das operações da interessada com o mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do trimestre, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações.

O Acórdão da turma julgadora de primeira instância está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO [...]

[...]

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito a créditos os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.**

No âmbito do regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

No âmbito do regime não-cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, geram direito a crédito, os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que tais bens estejam diretamente associados à prestação de serviços ou ao processo produtivo de bem destinado à venda.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EMBALAGENS.**

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, as embalagens incorporadas ao produto destinado à venda, durante o seu processo de industrialização.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.**

Somente se caracterizam como insumo, para fins de creditamento de valores no âmbito do regime não-cumulativo da Cofins, os combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos diretamente utilizados na prestação de serviços ou produção de bem destinado à venda.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.**

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.**

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

Inconformada, a Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, reforçando boa parte dos argumentos apresentados na primeira instância e fazendo os seguintes pedidos: a) que seja acolhido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO; b) a alteração/reforma da decisão recorrida e deferimento total dos créditos apurados e pleiteados, objeto do Pedido de Ressarcimento e que seja alterado/reformado o Despacho Decisório e alterar o valor deferido para o valor pleiteado; c) a homologação total pleiteada, correspondente à Declaração de Compensação apresentada, com o deferimento das compensações efetuadas, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário e declarando extintos os créditos tributários pela compensação, meio lícito previsto no artigo 156, do CTN:

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Relator.

### Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão n.º 3201-006.328, de 17 de dezembro de 2019, paradigma desta decisão.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata-se de processo relativo a glosa de créditos de PIS/COFINS relativo ao 3º. Trimestre de 2008.

A seguir passaremos a análise da peça recursal.

### Considerações Iniciais - STJ Recurso Especial n.º 1.221.170/PR

De forma geral, cabe razão a Recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

*(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

*(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE n.º 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Nesse objetivo cabe mencionar a idéia da subtração, na forma como posta no julgamento do REsp n.º 1.246.317/MG pelo Ministro Mauro Campbell Marques, como método para se testar o critério da essencialidade no caso concreto.

*5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou*

*implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

O conceito de insumo a ser adotado neste voto será aferido a partir dos critérios de i) essencialidade, assim considerada pela sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerada por sua importância ou, mesmo quando não seja essencial, por integrar o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Sobre a cadeia produtiva, a Recorrente faz um relato acerca da produção de maçãs. Alega que seu processo produtivo consiste, grosso modo, de três etapas: a) implantação das macieiras (formação da muda, condução do terreno e outros), safra (cultivo, tratamento, poda e colheita) e packing house (armazenamento, classificação, embalagem e expedição

Diante do exposto, para fins do julgamento recursal passaremos a análise das exclusões/glosas seguindo a mesma estrutura utilizada pela autoridade administrativa, a saber:

**Embalagens (item 3.2.1 do Acórdão n.º 14-66.917/2017 –DRJ/RPO fls. 32 e ss. - fls. 1958 e ss. desse processo administrativo**

A Recorrente alega ter direito ao crédito dos gastos com embalagens tendo em vista os objetivos de promoção e proteção da fruta.

*a) Das embalagens utilizadas como insumos (item 3.2.1 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.1. do Despacho Decisório – DRF/JOA) - (vide fotos no Doc. 3 da Manifestação de Inconformidade – fls. 371 a 416 desse processo administrativo) - (Vide Doc. 5.1 da Manifestação de Inconformidade – fls. 492 a 971 desse processo administrativo): as embalagens foram consideradas pela análise fiscal como destinadas somente ao transporte dos produtos. Porém, as embalagens utilizadas pela recorrente, além de proteger o produto, tem efeitos promocionais, elevam as despesas, motivam a compra do produto em vista da marca apresentada, e servem de embalagem de apresentação valorizando a marca e produto da recorrente, entre outros efeitos. Ademais, a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte. (e-fl. 2058)*

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

As embalagens utilizadas pela Recorrente possuem tanto a função de transporte como de apresentação do produto. Da leitura da peça recursal noto que as embalagens são necessárias tanto para o transporte quanto para venda ao consumidor.

Após o processo produção, armazenagem, classificação, a maçã é embalada, e as embalagens de apresentação variam de 2 a 18 kgs.,

no caso de caixas de apresentação (raramente aparecem caixas de 20 kgs.), ou eventualmente em sacolas plásticas. Ainda, as maçãs de forma manual são seladas, envoltas em guardanapo ou rede protetora. (e-fl. 197)

A Recorrente junta aos autos farta documentação acerca das embalagens.

- Na folha 374 vê-se a maçã exposta em supermercado, identificada pela marca; nessa mesma foto pode-se observar a rede envolta à maçã; e a maçã encontra-se selada; Veja-se que foram glosados os créditos oriundos dessas embalagens que chegam ao consumidor final juntamente com a maçã;
- Na folha 374 a embalagem exposta no supermercado é de 9 kgs.;
- Às fls. 386 a 388 vê-se a maçã com guardanapo e selo;
- Às fls. 390 e 391 com rede e selo;
- Das folhas 393 a 399 vê-se a maçã com guardanapo, selo, e também a maçã com rede e selo, em embalagem de 2 kgs.;
- A partir da folha 393 a maçã na embalagem de 2 kgs., vendida diretamente da forma que está embalada, ainda sendo protegida individualmente por guardanapo ou rede, e todas seladas;
- A partir da folha 401 a maçã em sacolas, e a partir da folha 404 modelos de sacolas para maçã que são utilizadas pela recorrente;
- Nas fls. 415 e 416 seguem folhetos explicativos sobre a maçã, que acompanham a maçã embalada;
- E seguem vários exemplos às folhas 371 a 416 desse processo administrativo. (e-fl. 2010-2011)

Diante da documentação juntada aos autos, bem como das explicações fornecidas acerca da cadeia produtiva, entendo as embalagens dão direito ao crédito.

Sobre o assunto, cito jurisprudência no CARF em processo de outro contribuinte tratando sobre maçã e que corrobora o aproveitamento dos créditos para os gastos com embalagem.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão nº 3001-000.754 do Processo 10925.002932/2007-01 Data 20/02/2019

**GASTOS COM EMBALAGEM. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

As embalagens de transporte de maçãs, pelas suas próprias peculiaridades, necessitam de um acondicionamento especial para fins de transporte de modo que os produtos não sofram nenhum perecimento no percurso entre a unidade produtiva e o seu destino. Tendo em vista esta essencialidade, os créditos relacionados a tais embalagens são passíveis de creditamento na sistemática da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS.

Nas embalagens de apresentação foram encontradas evidências entre o nome constante da “descrição da mercadoria” e as fotos das caixas juntadas aos autos que demonstraram da apropriação dos créditos a ele relacionados na apuração da Contribuição ao PIS.

Logo, as despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Dessa forma, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa.

**Serviços Utilizados com Insumos (item 3.2.3 do Acórdão n.º 14-66.917/2017 – DRJ/RPO fls. 37 e ss. - fls. 1963 e ss. desse processo administrativo)**

A Recorrente alega que faz jus aos créditos com os gastos relativos aos fretes pagos quando da aquisição de insumos e prestação de serviços aplicados nos produtos das vendas e também de transferência de insumos entre um e outro estabelecimento.

b) Das aquisições de serviços utilizados como insumos (item 3.2.3 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.1. do Despacho Decisório – DRF/JOA) - (Vide Doc. 5.1 da Manifestação de Inconformidade – fls. 492 a 971 *desse* processo administrativo): pela análise fiscal, apenas os fretes relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda autorizam o crédito do imposto, ignorando-se os fretes pagos quando da aquisição de insumos e prestação de serviços aplicados nos produtos das vendas e também de transferência de insumos entre um e outro estabelecimento. Nesse caso, também a legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente detalha os serviços glosados neste item.

*Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram glosados o valor de alguns serviços, entre eles: frete entre pomar e local de armazenagem e embalagem, fretes entre estabelecimentos, relativo notas fiscais de entradas de serviços de transportes no trimestre, pois foram considerados que mencionados serviços não fazem parte do processo produtivo e não se enquadram como insumos/serviços, e que ainda se tratam de despesas operacionais. Inclusive foi desconsiderado pela autoridade administrativa, os créditos oriundos do transporte de insumos entre a Matriz e Filiais, insumos essenciais para a produção da maçã. Os insumos para a produção da maçã, ficam inicialmente no estoque da Matriz, e após são enviados aos pomares, conforme a necessidade, isso gera um custo com o transporte. (e-fl. 2037)*

Da leitura verifico que se tratam basicamente de serviços de frete entre pomar e local de armazenagem e embalagem e fretes entre estabelecimentos.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato, desde que bem discriminados, os fretes entre pomar e local de armazenagem e embalagem e fretes entre estabelecimentos permitiriam descontar créditos.

Sobre o assunto, cito jurisprudência no CARF de relatoria da i. Conselheira Larissa Nunes Girard em caso análogo.

*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão n.º 3002-000.624 do Processo 13986.000025/2006-11 Data 20/02/2019*

*DESPESAS COM TRANSPORTE DE MAÇÃ DO POMAR PARA A SEDE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento das despesas de transporte de maçã do pomar até a sede, onde será armazenada, por empresa que tenha por atividade a produção agrícola.*

Logo, as despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Dessa forma, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa.

**Aquisição de Combustíveis e ou Lubrificantes e outros insumos (item 3.2.2 do Acórdão n.º 14-66.917/2017 – DRJ/RPO fls. 36 e ss. - fls. 1962 e ss. desse processo administrativo)**

A Recorrente alega que faz jus aos créditos com os gastos de aquisição de combustíveis e ou lubrificantes e outros insumos.

*c) Das aquisições de combustíveis e/ou lubrificantes e outros insumos (item 3.2.2 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.1. do Despacho Decisório – DRF/JOA) - (Vide Doc. 5.1 da Manifestação de Inconformidade – fls. 492 a 971 desse processo administrativo): pela análise fiscal, os combustíveis e lubrificantes não fazem parte do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos da COFINS, e por esse motivo foram desconsiderados. Porém, sendo a atividade da recorrente / contribuinte, o cultivo de maçã, é necessário a preparação do solo, a preparação da terra, drenagem, entre outras atividades, para a garantia da formação e produção do produto, sendo necessário utilizar-se de máquinas e outros equipamentos movidos a combustíveis e lubrificantes para a fabricação ou produção do produto da venda. A legislação argumentada e apresentada não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte. (e-fl. 2059)*

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente explica a utilização dos combustíveis e ou lubrificantes.

*Como exemplo, o transporte de maçãs, ou os produtos necessários para desinfecção dos locais de armazenagem, combustíveis e pneus para as empilhadeiras e tratores se locomoverem no transporte e carregamento da maçã, materiais utilizados no controle de qualidade da fruta (produtos e outros insumos), até a chegada ao consumidor final, materiais utilizados nos alojamentos dos colhedores de maçãs, entre*

*tantos outros necessários para a produção da maçã e sua finalização até a venda. (e-fl. 2045)*

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato, a Recorrente faz uso de diversas máquinas e veículos para as etapas de preparação do solo, a preparação da terra, drenagem, entre outras atividades. A utilização de combustíveis e lubrificantes me parece essencial para o bom funcionamento de tais máquinas e veículos.

O CARF possui uma extensa jurisprudência concedendo o direito ao crédito para esses gastos.

*CARF, Acórdão n.º 3401-006.180 do Processo 10925.000573/2009-10  
Data 21/05/2019*

*COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DIREITO CREDITÓRIO DECORRE DO EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. Caracterizam-se como insumos geradores de crédito da não cumulatividade da Cofins apenas as despesas com combustíveis e lubrificantes que sejam empregados efetivamente no processo produtivo da empresa, excluindo-se aqueles consumidos pela frota de veículos própria de empresa fabril.*

*CARF, Acórdão n.º 3201-005.577 do Processo 10680.901861/2012-09  
Data 21/08/2019*

*NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO. COMBUSTÍVEIS. ÓLEO DIESEL LUBRIFICANTES. GRAXAS. Os gastos com combustíveis, óleo diesel, lubrificantes e graxas geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, na atividade de mineração, nos termos do inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.*

Logo, as despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Dessa forma, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por dar provimento para reverter a glosa.

**Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (item 2.3.2. do Despacho Decisório n.º 969/2013 – DRF/JOA) - (item 3.3 do Acórdão n.º 14-66.917/2017 – DRJ/RPO fls. 41 e ss. - fls. 1967 e ss. desse processo administrativo**

A Recorrente alega que faz jus aos créditos decorrentes das despesas de contraprestação de arrendamento mercantil.

*e) Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (item 3.3 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.2. do Despacho Decisório – DRF/JOA) - (Vide Doc. 5.4 da Manifestação de Inconformidade – fls. 1748 a 1873 desse processo administrativo): Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram subtraídos os créditos referente despesas de contraprestação de arrendamento mercantil, pois foram*

*considerados que mencionados contratos de arrendamento mercantil são contratos de financiamentos.*

*Conforme podemos verificar em contrato anexo, o mesmo é contrato de arrendamento mercantil, independentemente da forma que está disposto o valor residual no mesmo. Mesmo porquê, a legislação prevê os créditos, não se operando quaisquer restrições. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte e requer a reforma do despacho decisório.*

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente explica e defende seu ponto de vista.

*Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram subtraídos da linha 8 da ficha 6A e 16A da DACON (despesas de contraprestação de arrendamento mercantil), o valor de R\$ 81.892,44 (oitenta e um mil oitocentos e noventa e dois reais e quarenta e quatro centavos), pois foram considerados que mencionados contratos de arrendamento mercantil são contratos de financiamentos.*

*Conforme podemos verificar em contrato anexo (Doc. 5-4), o mesmo é contrato de arrendamento mercantil, independentemente da forma que está disposto o valor residual no mesmo. (e-fl. 2051)*

Assim, verifica-se que a autoridade administrativa glosou as despesas de contraprestação de arrendamento mercantil por entender que os contratos seriam de financiamento. O argumento apresentado pela autoridade é de que os Valores Residuais Garantidos (VRG) dos contratos são parcelados pelo mesmo período do contrato.

*Prova disso, são os Valores Residuais Garantidos dos contratos apresentados. Esses valores são parcelados pelo mesmo período do contrato, mostrando claramente que a empresa já está efetivamente comprando os equipamentos e financiando o valor residual (fls. 153 e 159).*

*Portanto, como não é possível atestar a natureza jurídica de arrendamento mercantil dos contratos listados para crédito da contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativas, os valores foram glosados por falta de expressa previsão legal. (e-fl. 257)*

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

O fato do VRG estar diluído nos pagamentos mensais não é motivo para descaracterizar o contrato de arrendamento mercantil. A Súmula n. 293 do STJ trata do assunto.

#### **SÚMULA N. 293**

*A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil.*

Nessa mesma linha cito jurisprudência deste CARF.

*CARF, Acórdão nº 9101-001.467 do Processo 10880.073995/92-41  
Data 15/08/2012*

*CONTRATO DE LEASING. VALOR RESIDUAL GARANTIDO (VRG) ÍNFINITO. VALOR EFETIVAMENTE DILUÍDO NOS PAGAMENTOS MENSIS. IRRELEVÂNCIA. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 293 DO STJ. Conforme o entendimento há muito pacificado pelo STJ, a cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil?. Conforme a atual tendência do CARF, aplica-se no âmbito do processo administrativo fiscal, os entendimentos já consolidados no STJ e no STF.*

*CARF, Acórdão n.º 3301-005.179 do Processo 16327.720165/2017-13  
Data 26/09/2018*

*VALOR RESIDUAL GARANTIDO. Não cabe ao fisco questionar o valor residual garantido estipulado em contrato, tendo em vista que a lei permite às partes estipular livremente. Não há base legal para desconsiderar o VRG contratual para que seja aplicado outro. O VRG serve de garantia ao arrendador em relação ao bem arrendado, convertendo-se em preço de compra em caso de opção do arrendatário. No encerramento do contrato, por ser preço de compra do bem, o valor pactuado configura receita de ativo imobilizado, devendo ser excluído da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, nos termos do art. 3º, § 2º, IV da Lei 9.718/1998.*

Logo, as despesas de contraprestação de arrendamento mercantil listadas nos autos podem ser deduzidas da base de cálculo do PIS/COFINS, desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades produtivas da corrente. Cito jurisprudência do CARF de relatoria do i. Conselheiro Charmes Mayer.

CARF, Número do Processo 10835.721306/2013-67, Acórdão 3201.004-339.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. BENS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA.** As contraprestações de arrendamento mercantil contratado com instituição financeira não optante pelo Simples Nacional, domiciliada no País, admitem créditos da não cumulatividade da Cofins, desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades da pessoa jurídica contratante.

Assim, no tema voto por dar provimento para reverter a glosa.

**Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (item 2.3.3. do Despacho Decisório n.º 969/2013 – DRF/JOA) - (item 3.4 do Acórdão n.º 14-66.917/2017 – DRJ/RPO fls. 44 e ss. - fls. 1970 e ss. desse processo administrativo**

A Recorrente alega que faz jus aos créditos dos encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado.

*d) Dos encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado (item 3.4 da manifestação de inconformidade; e item 2.3.3. do Despacho Decisório) – (Vide Doc. 5-6 da Manifestação de Inconformidade – fls. 1884 a 1918 desse processo administrativo): na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, foram desconsiderados os encargos com depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, pois foram considerados que mencionados*

*encargos não fazem parte de máquinas do processo produtivo para efeito de apuração dos créditos de COFINS.*

*Conforme consta no anexo IV do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), manutenção conjunto de irrigação (ajuda a maçã a crescer quando falta chuva), entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda. A legislação argumentada e apresentada está em vigor, e não fazem as restrições apontadas pela análise fiscal. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte.*

*Além disso, o contribuinte teve glosados os créditos de PIS e COFINS sobre as depreciações dos pomares de maçãs (Macieiras), pelo motivo da autoridade administrativa entender que as Macieiras não sofrem depreciação, mas sim exaustão. É importante salientar que as Macieiras não são Florestas. As Florestas é que estão sujeitas à exaustão. As macieiras são árvores que produzem maçãs, e ao final de cada ciclo se tira dela a maçã, mas a árvore permanece. A exaustão ocorreria se a árvore fosse arrancada, o que não é o caso. O entendimento do contribuinte está embasado no regulamento do Imposto de Renda, que define e diz como é a exaustão. Motivo pelo qual é legítimo o direito do contribuinte e requer a reforma do despacho decisório.*

O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente menciona alguns bens do ativo imobilizado.

*Conforme consta no anexo IV do Despacho Decisório em questão, segue alguns exemplos de máquinas ou equipamentos utilizados no processo produtivo, entre outros: carretão c/ rolete (transporte maçãs), manutenção conjunto de irrigação (ajuda a maçã a crescer quando falta chuva), entre outros, indispensáveis para a formação do produto da venda. (e-fl. 2053)*

A Recorrente também questiona a glosa relativa a depreciação dos pomares de maçãs.

*Além disso, o contribuinte teve glosados os créditos de PIS e COFINS sobre as depreciações dos pomares de maçãs (Macieiras), pelo motivo da autoridade administrativa entender que as Macieiras não sofrem depreciação, mas sim exaustão. É importante salientar que as Macieiras não são Florestas. As Florestas é que estão sujeitas à exaustão. (e-fl. 2053)*

Sobre este tópico, entendo que faltam elementos de prova robustos para reverter as glosas dos bens do ativo imobilizado. Os argumentos são genéricos sem o detalhamento necessário para reverter as glosas.

Diante do exposto, utilizo as razões de decidir do julgador de primeira instância para negar o pedido.

*No anexo à peça recursal, a contribuinte se limitou a enumerar os bens que seriam objeto de depreciação sem, entretanto, indicar sua perfeita localização dentro do processo produtivo e, ainda, como argumentação*

*transcreveu as normas relativas à depreciação e afirmou que não existe óbice ao creditamento proposto.*

*Ou seja, o conjunto de dados fornecidos pela contribuinte demonstra um alto grau de incorreções técnicas (caracterizadas pelo expressivo volume de bens claramente não geradores de créditos) e de imprecisões relativas a questões de fato (descrição genérica dos bens e de sua utilização), que impedem a consideração de tal conjunto de dados como elemento apto a justificar o reconhecimento do direito ao crédito pretendido pela contribuinte.*

*Estão incluídos os itens que, em face de sua descrição genérica e da absoluta falta de identificação dos locais e/ou sistemas onde estão locados/aplicados, não podem igualmente ser acatados como aptos a gerarem o direito ao creditamento. Exemplos deste tipo de bens são: registradores eletrônicos de temperatura, esmerilhadeiras, leitor portátil, conversor de frequência, adubadeira, roçadeira etc.*

*Assim, a ausência de maiores informações acerca da forma e do local de uso destes bens, inviabiliza a aferição inequívoca de suas naturezas e de suas conexões com a atividade produtiva da contribuinte stricto sensu e, por extensão, o reconhecimento do direito ao crédito relativo a suas depreciações. (e-fl. 1973)*

Nego provimento.

### **Receitas de Vendas - Rateio Proporcional (item 2.3.6. do Despacho Decisório – DRF/JOA) Receitas de Vendas - Rateio Proporcional**

A Recorrente alega que na análise dos créditos pleiteados, a autoridade administrativa alterou a forma de distribuição das receitas pelo rateio proporcional, em vista das glosas efetuadas. Nesse sentido, requer que seja mantido o cálculo original, elaborado pelo contribuinte, de acordo com orientações de preenchimento da DACON e de acordo com legislação em vigor.

*f) Receitas de Vendas - Rateio Proporcional (item 2.3.6. do Despacho Decisório – DRF/JOA) – fls. 263 desse processo administrativo: Na análise dos créditos pleiteados pelo contribuinte, a autoridade administrativa alterou a forma de distribuição das receitas pelo Rateio Proporcional, em vista das glosas efetuadas. Tendo em vista que o contribuinte efetuou o cálculo de acordo com preenchimento da DACON, através da versão 2.0, disponibilizada pela Receita Federal, e tendo em vista essa manifestação, requer o contribuinte que seja mantido o cálculo original, elaborado pelo contribuinte, de acordo com orientações de preenchimento da DACON e de acordo com legislação em vigor. (e-fl. 2060)*

Sobre este ponto cabe transcrever trecho do relatório fiscal onde o despacho decisório traz a explicação acerca da metodologia do rateio proporcional dos custos, despesas e encargos, tendo em vista que a empresa estaria sujeita a mais de um tipo de receita.

*Quando a empresa estiver sujeita a mais de um tipo de receita (p. ex. Cumulativa/não cumulativa, não-cumulativa mercado interno/não-cumulativa mercado externo) os §§ 8º e 9º do Art. 3º combinado com o*

*§3º do Art. 6º da Lei 10.833/2003 prevêem que os custos, despesas e encargos vinculados podem ser apropriados (rateados) aos tipos de receitas através dos métodos da apropriação direta ou do rateio proporcional. (e-fl. 263)*

A aplicação do rateio proporcional é prevista pela legislação e foi corretamente aplicada pela autoridade administrativa. A Recorrente não apresenta argumentos questionando os percentuais de rateio aplicados. Tão pouco esclarece os possíveis prejuízos advindos deste rateio. A falta de argumentos e esclarecimentos me faz concluir pela lisura do rateio proporcional.

Nesse sentido, nego provimento.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o crédito da contribuição sobre os gastos com: a) Embalagens; b) Serviços Utilizados com **Insumos** (Fretes); c) Combustíveis e ou Lubrificantes e outros insumos; e d) Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades produtivas da Recorrente).

É como voto.

### **Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o crédito da contribuição sobre os gastos com: a) Embalagens; b) Serviços Utilizados com Insumos (Fretes); c) Combustíveis e ou Lubrificantes e outros insumos; e d) Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil (desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades produtivas da Recorrente).

(documento assinado digitalmente)

**CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA**