



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.900589/2018-38
ACÓRDÃO	3402-012.281 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL NOVA PRODUTIVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO INSUMOS PARA PRODUÇÃO DE ÁLCOOL, LEI Nº 12.859/2013.

O crédito presumido previsto na Lei nº 12.859/2013, em relação aos insumos utilizados na fabricação de produto sujeito à monofasia (álcool) não pode ser aproveitado por cooperativas agroindustriais por ausência de previsão legal.

CRÉDITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

Tratores e colheitadeiras, assim como outros equipamentos utilizados na produção agroindustrial dão direito aos créditos previstos nos art. 3º, incisos VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004, assim como ao previsto no § 14, deste mesmo artigo, nesta última Lei citada.

AQUISIÇÃO DE BENS COMO INSUMOS E BENS PARA A REVENDA. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de bens para a revenda, sujeitos à alíquota zero não gera direito a créditos no regime não cumulativo pela aplicação do § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes aos itens descritos no Quadro nº 9 da Informação Fiscal, e reconhecer os créditos decorrentes da aplicação do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no

Acórdão nº 3402-012.275, de 19 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10930.900591/2018-15, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral (Presidente). Ausente(s) a(s) Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de Pis-pasep/Cofins.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

- CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ÁLCOOL. VENDA NO MERCADO INTERNO DE ETANOL.

A Lei nº 12.859, de 2013, autoriza apenas as cooperativas de produtores de etanol, responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, calcular o crédito presumido sobre o volume mensal de venda no mercado interno do referido produto, que será compensado com as contribuições devidas por suas cooperadas.

- NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS.

Os créditos sobre o valor de aquisição (depreciação acelerada) podem ser calculados pelas pessoas jurídicas sobre a aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços; enquanto os créditos sobre encargos de

depreciação têm como base os valores 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, incluindo dentre outros bens, os veículos, tratores e máquinas agrícolas utilizados na produção de um bem-insumo destinado à fabricação de bem destinado à venda (insumo do insumo).

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- I. Nulidade do Acórdão de 1ª Instância - Direito ao crédito com base no § 7º, do art. 1º, da Lei nº 12.859, de 10 de setembro de 2013 – a Recorrente não seria uma cooperativa de produtores de álcool, mas uma cooperativa que produz álcool, e afirma que esta argumentação não foi apreciada pela DRJ.
- II. Direito ao crédito pela depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado (máquinas e veículos agrícolas e de transporte) – a glosa seria indevida.
- III. Créditos referentes a aquisições de produtos com alíquota zero e posteriormente revendidos e sujeitos à tributação – argui que a glosa feriria o princípio da não cumulatividade.

Por fim, *requer o recebimento e o conhecimento do Recurso Voluntário, dando-lhe TOTAL PROVIMENTO, para o fim de REFORMAR o Acórdão proferido, a fim de:*

- a) PRELIMINARMENTE, que seja realizada a manutenção da suspensão da exigibilidade dos valores eventualmente não compensados, nos termos do art. 151, inc. III do CTN;*
- b) NO MÉRITO, requer-se que seja realizada a reversão das glosas aqui debatidas, em consonância também com a correta interpretação do conceito de insumo apresentado no julgamento do RESP 1.122.170/PR, em caráter de repercussão geral, a qual o CARF encontra-se submetido;*

Este é o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade

A lide gira em torno da possibilidade da Recorrente apropriar-se de crédito presumido das contribuições do PIS/COFINS, nos termos do §7º, do art. 1º, da Lei nº 12.859/2013, e requerer ressarcimento destes créditos, conforme o texto reproduzido abaixo:

Art. 1º A pessoa jurídica importadora ou produtora de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o volume mensal de venda no mercado interno do referido produto. (Regulamento)

(...)

§ 7º Durante o prazo de que trata o § 1º, o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pelas pessoas jurídicas de que trata o caput, na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de álcool, inclusive para fins carburantes, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de: (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

No Despacho Decisório a Autoridade Tributária trouxe argumentação de que as cooperativas não poderiam beneficiar-se do referido crédito em razão do veto exarado no momento da conversão da Medida Provisória nº 613, de 7 de maio de 2013, na Lei nº 12.859/2013, conforme vemos a seguir:

No caso concreto, uma cooperativa de produção agroindustrial que produz álcool pelo processamento de cana-de-açúcar entregue pelos cooperados, pessoas físicas e jurídicas, está pleiteando o ressarcimento do saldo credor da contribuição para o PIS e da Cofins apurada em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de álcool, inclusive para fins carburantes, acumulado ao final do trimestre do ano-calendário, previsto no § 7º do art. 1º da Lei nº 12.859/2013.

A primeira questão que exsurge é se a expressão "pessoa jurídica importadora ou produtora de álcool" engloba as cooperativas, categoria na qual está inserida a interessada. Com efeito, a questão se relaciona com a Mensagem de Veto nº 390, de 10/09/2013, publicado juntamente com a Lei nº 12.859, de 10/09/2013, no DOU de 11/09/2013:

"MENSAGEM Nº 390, DE 10 DE SETEMBRO DE 2013.

Senhor Presidente do Senado Federal, Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei de Conversão nº 20, de 2013 (MP nº 613/13), que "Institui crédito presumido

da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na venda de álcool, inclusive para fins carburantes; altera as Leis nos 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, para dispor sobre a incidência das referidas contribuições na importação e sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de insumos da indústria química nacional que especifica; revoga o § 2º do art. 57 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências”.

Ouvidos, os Ministérios da Fazenda, da Justiça e a Advocacia-Geral da União manifestaram-se pelo veto ao seguinte dispositivo:

§ 9º do art. 1º

“§ 9º O disposto nos §§ 1º a 8º também se aplica às pessoas jurídicas de que trata o § 19 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e às cooperativas de produtores de álcool.”

Razões do veto

“Como redigido, o dispositivo implicaria o duplo creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS pelas pessoas jurídicas controladas por ou interligadas a produtores de álcool. Além disso, ao ampliar os beneficiários do regime especial sem o acompanhamento dos devidos estudos de impacto econômico-financeiro, a alteração contraria o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal. Por fim, o dispositivo conflita, ainda, com o disposto no art. 2º do projeto, que pressupõe a exclusão das referidas pessoas jurídicas do regime especial.”

Essas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar o dispositivo acima mencionado do projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.” (destacamos)

A Lei nº 12.859/2013 resultou da conversão da Medida Provisória nº 613, de 07/05/2013, cuja redação original não previa os §§ 7º, 8º e 9º, que foram inseridos durante a tramitação legislativa no Congresso Nacional. O § 9º, que outorgava os benefícios dos §§ 1º ao 8º do art. 1º Lei nº 12.859/2013 às “pessoas jurídicas de que trata o § 19 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998” e “cooperativas de produtores de álcool”, foi vetada pela Presidência da República, portanto as “cooperativas de produtores de álcool” não fazem jus ao benefício do § 7º do art. 1º da Lei nº 12.859/2013.

Como vemos acima, o §9º, do art. 1º, foi vetado por se entender que as cooperativas teriam o benefício em dobro.

A Recorrente argumentou que o referido veto não poderia ser invocado como razão de decidir pois ela mesma não seria uma cooperativa de produtores de álcool, mas sim uma cooperativa que produzia álcool.

No entanto, a glosa em questão é indevida, tendo em vista que o r. acórdão não abordou em nenhum momento a fundamentação exposta na Manifestação de Inconformidade sobre o fato da Recorrente ser uma “cooperativa que produz etanol”, devidamente autorizada pelo órgão regulador (ANP) para tanto, o que é muito diferente de uma “cooperativa de produtores de etanol”, que nos casos conhecidos, sequer produzem a mercadoria em questão.

Nesse sentido, no prisma da hermenêutica, a devoção ao cânone constitucional em análise obriga a identificação de pressupostos mínimos em todo e qualquer ato de cunho decisório emanado pela administração, dentre os quais, importa para a presente análise o da motivação. Determinados Entes Federativos chegaram a positivá-lo na legislação doméstica, como é o caso da União, que em seu art. 50, da Lei nº 9.784/1999, prescreve:

E adiante apresenta a reclamação de que esta argumentação não teria sido apreciada pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância.

Não cabe razão à Recorrente.

O Acórdão recorrido, nas e-fls 218 a 223, explica detalhadamente porque entende que não há previsão legal para estabelecer o benefício tributário às cooperativas e apresenta a seguinte conclusão:

Deve-se observar, por ser esclarecedor, a menção da autoridade tributária que a inserção dos §§ 7º, 8º e 9º na Câmara dos Deputados foi lógica e coerente, pois o art. 1º e §§ 1º ao 6º, da redação original da Medida Provisória, não afetavam as cooperativas em geral, porquanto, na prática, as cooperativas não apuram PIS e Cofins sobre transações que configurem ato cooperado, pois, como as transações inseridas no conceito de ato cooperativo são excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, não há recolhimento de PIS e Cofins pelas cooperativas. Assim, mesmo que fosse creditado o crédito presumido, não teriam débito a abater. O que houve, de fato, foi uma equiparação, economicamente falando, dos produtores que não são cooperativas com as cooperativas, para que durante a vigência da Lei nº 12.859, de 2013, não houvesse PIS e Cofins a recolher. Portanto, a Câmara dos Deputados ao introduzir o § 7º, como mais um direito creditório extraordinário inexistente na redação original da Medida Provisória, em um artigo de lei que não abrange as cooperativas, teve a intenção de outorgar este benefício adicional às cooperativas. Ora, essa ampliação dos beneficiários teria que ser explícita porque um artigo de lei que não abarcava as cooperativas, não poderia possuir um inciso outorgando um segundo benefício tributário automaticamente às cooperativas, até porque normas que elidem o pagamento de tributos e outorgam benefícios tributários devem ter a sua interpretação feita de maneira restrita.

Dessa maneira, mantém-se o procedimento fiscal, dada a inexistência de dispositivo legal que autorize as cooperativas de produtores de álcool pleitearem o ressarcimento previsto no § 7º do art. 1º da Lei nº 12.859, de 2013.

Desta forma, entendo que a posição da Autoridade Julgadora de Primeira Instância é bem clara sobre a irrelevância de uma hermenêutica que tornasse a substância do veto presidencial ao benefício para cooperativas como uma base de distinção entre diversos tipos ou espécies, de forma que apenas uma seria excluída do referido benefício.

Trataremos a seguir do alcance do benefício, mas diante do presente tópico, entendo que não se configuram as hipóteses de nulidade previstas no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, de forma que afasto a preliminar de nulidade.

Mérito

I. Direito ao Crédito Presumido, Lei nº 12.859/2013.

A Recorrente é cooperativa agrícola, e nesta condição submete-se ao previsto no § único, do art. 79, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do RE 1.164.716/MG, julgado em sede de Recursos Repetitivos, nos termos do art. 543-C, do CPC, e transitado em julgado em 22 de junho de 2016, definiu que sobre o ato cooperativo não incidem as contribuições do PIS/COFINS.

O art. 8º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2024, estabelece o crédito presumido para as cooperativas agrícolas:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 14.943, de 2024)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:
I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Então temos a norma geral sobre a tributação de PIS/COFINS de cooperativas, que possuem suas operações de atos cooperados sujeitos à não incidência e, paralelamente, com direito ao crédito presumido dos insumos adquiridos de cooperados pessoas físicas e pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária.

Por outro lado, a Lei nº 12.859/2013, estabelece crédito presumido sobre as aquisições de insumos referentes à produção de produto sujeito à monofasia (etanol), o qual faz parte da atividade econômica da Recorrente, assim constata-se que a Cooperativa Nova Produtiva enquadra-se

perfeitamente na hipótese expressada no veto presidencial já mencionado acima, não cabendo alegações sobre a existência de uma espécie diferenciada de cooperativa que pudesse aplicar a sua situação o benefício da Lei nº 12.859/2013.

Ademais, não caberia a existência de um benefício tributário cumulativo, em que a cooperativa que produz álcool pudesse se beneficiar pelo fato de ser uma cooperativa, e pelo fato de produzir álcool, este último de natureza completamente diverso do primeiro, e que apesar de ter sido tentada a inclusão das cooperativas, esta foi vetada expressamente pelos motivos já referidos acima.

De forma que concordo com a conclusão do Acórdão recorrido e entendo sem razão à Recorrente, por ausência de previsão legal para beneficiar-se do crédito presumido.

II. Depreciação de bens do ativo imobilizado

A Autoridade Tributária assim motivou a glosa dos créditos relativos às despesas de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado.

As despesas de depreciação de veículos não podem ser objeto de crédito, conforme Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

(...)

As despesas com aquisição de veículos e seus acessórios foram excluídos das bases de cálculo dos créditos para o ressarcimento de PIS e de COFINS e consistiram dos seguintes itens:

(...)

Assim, procedemos à exclusão dos valores pleiteados indevidamente pela fiscalizada relativos a despesas com “DEPRECIÇÃO DE VEÍCULOS”, incluídos entre as bases de cálculos dos créditos.

Na informação fiscal, de e-fls 35 a 39, há considerações baseadas em Soluções de Consulta da COSIT, e em Instrução Normativa, e Lei, em que são reproduzidos trechos que tratam de custos de manutenção e partes e peças de veículos e equipamentos a respeito de poderem ser considerados insumos ou não no processo produtivo, no entanto, há várias tabelas apontando diversos equipamentos agrícolas e veículos.

E pela conclusão do item referente a este ponto, na informação fiscal, depreende-se que as glosas seriam a respeito das despesas de depreciação destes bens, e não gastos com manutenção.

Já no Acórdão recorrido, encontramos um esclarecimento maior sobre a questão, no sentido de que tratam-se na verdade de créditos pelos valores integrais da aquisição de equipamentos agrícolas e veículos, nos seguintes termos:

Da leitura dos artigos acima, admite-se crédito de encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, ou locados a terceiros. Podendo ser considerado dentre os “outros bens” estabelecido na norma, inclusive os tratores, caminhões e máquinas utilizados no processo agrícola.

Todavia, o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, acima citado, dispõe que, opcionalmente, em relação apenas à aquisição de máquinas e equipamentos, já que não traz textualmente “outros bens”, poderão ser descontados créditos no prazo de quatro anos, calculados sobre o valor de aquisição. Também de forma opcional a Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, estabeleceu o desconto do crédito vinculado a máquinas e equipamentos nos prazos que estabelece:

(...)

Note-se que ao permitir os créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aquisição de máquinas e equipamentos de forma diferenciada, isto é, no prazo de 4 (quatro) anos com a aplicação, a cada mês, das alíquotas sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, ou integralmente no mês de aquisição, à opção da pessoa jurídica, a legislação não alcançou os bens móveis veículos, uma vez que numa análise da legislação tributária, constata-se que a todo momento que o legislador quis se referir a veículos ele escreveu “outros bens” ou foi específico e escreveu “veículos”. A própria Lei nº 10.833, de 2003, permite ver tais acepções, no art. 3º, VI, c/c o § 1º, III referindo-se à “máquinas, equipamentos e outros bens” e no art. 3º, VI, c/c o § 14 não se refere mais à “máquinas, equipamentos e outros bens”, mas apenas à “máquinas e equipamentos”. Desse modo, o crédito relacionado à aquisição de veículo utilizado na atividade produtiva somente pode ser calculado aplicando-se a alíquota correspondente sobre os encargos de depreciação na forma da Legislação do Imposto de Renda.

Diante disso, devem ser revertidas as glosas de créditos sobre encargos de depreciação de veículos, relacionados nos Quadros 8 e 10, e mantidas as glosas de crédito sobre aquisição do ativo imobilizado, do Quadro 09, relativo à aquisição de caminhões, tratores e carretas agrícolas, guincho agrícola, pulverizador, desenleirador e colhedora de cana de açúcar, por não se enquadrarem às determinações do art. 1º da Lei 11.774 de 2008 e § 14 do art. 3º da lei 10.833 de 2003.

Como resultado do julgamento de Primeira Instância a DRJ reverteu as glosas referentes aos quadros 8 e 10, da Informação Fiscal, e-fls 38 e 39, e manteve as glosas do Quadro 9, e-fl 38 e 39.

O Recurso Voluntário argumenta o seguinte:

Conforme se verifica claramente da redação acima reproduzida, o direito a créditos não recai, somente, sobre máquinas e equipamentos - ao contrário do que afirma a Fiscalização - mas, também, sobre outros bens incorporados ao imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda.

No caso concreto, ao se analisar o Quadro 9, do ativo imobilizado, verifica-se que a grande maioria dos bens glosados se referem a própria plantação e colheita da safra de cana-de-açúcar, como o caso de pulverizadores, tratores e colheitadeiras.

Ou seja, consistem em maquinário relevante e essencial para que seja possível realizar o plantio e a colheita da cana-de-açúcar.

Em resumo, trata-se, à evidência, de itens indissociavelmente relacionados ao processo produtivo da natureza daquele desencadeado Recorrente, ou seja, um processo produtivo de natureza agroindustrial.

Nesse sentido, o CARF reconheceu, em recente julgado, a aplicabilidade do art. 3º, VI, da Lei 10.833/03 para o creditamento de maquinário utilizado no plantio e

colheita de cana-de-açúcar, tendo em vista que devem integrar o ativo imobilizado e gerar crédito conforme encargos de depreciação. Vejamos a ementa:
(...)

Portanto, não há qualquer fundamento para o não deferimento do creditamento dos bens como ativo imobilizado, tendo em vista que há previsão para creditamento das máquinas agrícolas, como pulverizador e o trator, utilizados no processo produtivo, nos termos do art. 3º, VI, da Lei 10.833/03 e Lei 10.637/2002, ao contrário do que foi afirmado no r. acórdão.

No caso em questão já restou comprovado que caminhões, tratores, carretas agrícolas, guincho agrícola, pulverizador, desenleirador e colhedora de cana de açúcar são utilizados no processo produtivo da Recorrente, conforme já reconhecido no próprio r. acórdão e comprovado nas manifestações anteriores.

Cumpra, também, salientar que o próprio NCM dos bens glosados não mencionam como veículos, mas sim máquinas agrícolas. Vejamos:
(...)

Para esclarecer melhor a questão, reproduzo o quadro 9, conforme consta na Informação Fiscal:

Quadro 9
Destilaria e Nova Auto Posto
Valores Excluídos de Depreciação - Aquisição

Período	Nota Fiscal	Fornecedor	Item	Centro de Custo	Descrição do centro de custos	TOTAL
28/02/2013	38852	CASCVEL MAQUINAS AGRICOLAS S.A	GUINCHO AGRÍCOLA GIRATÓRIO C/ BITOLA MARCA TATU-MARCHESAN ANO 2013	50337	SETOR TRANSPORTE	12.500,00
28/02/2013	21740	HERBICAT LTDA	PULVERIZADOR DE BARRA MOD. HERBIPLUS G2 - ANO FAB. 2013 N. SÉRIE OP5106	50337	SETOR TRANSPORTE	90.000,00
31/07/2013	54808	DMB MAQUINAS E IMPLEMENTOS AGRICOLAS LTDA	DESENLEIRADOR DE PALHA 3 LINHAS C/ RODAS ESTABILIZADORAS N SÉRIE 81039/2013	50337	SETOR TRANSPORTE	7.800,00
30/11/2013	30826	HORIZON COMERCIAL AGRICOLA LTDA	COLHEDORA DE CANA DE AÇÚCAR JOHN DEERE 3520 - ANO FAB. 2013	50337	SETOR TRANSPORTE	1.010.000,00
31/12/2013	31596	HORIZON COMERCIAL AGRICOLA LTDA	COLHEDORA DE CANA DE AÇÚCAR JOHN DEERE 3520 - ANO FAB. 2013	50337	SETOR TRANSPORTE	1.010.000,00
31/01/2014	48599	NEW AGRO MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	TRATOR AGRÍCOLA T7 NEW HOLLAND 245 - ANO MODELO - 2013	50337	SETOR TRANSPORTE	236.000,00
31/01/2014	48600	NEW AGRO MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	TRATOR AGRÍCOLA T7 NEW HOLLAND 245 - ANO MODELO - 2013	50337	SETOR TRANSPORTE	236.000,00

31/01/2014	48601	NEW AGRO MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	TRATOR AGRÍCOLA T7 NEW HOLLAND 245 - ANO MODELO - 2013	50337	SETOR TRANSPORTE	236.000,00
30/11/2014	60931	NEW AGRO MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	TRATOR AGRÍCOLA T7 NEW HOLLAND 245 ANO MODELO - 2014	50337	SETOR TRANSPORTE	240.000,00
30/11/2014	60932	NEW AGRO MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	TRATOR AGRÍCOLA T7 NEW HOLLAND 245 ANO MODELO - 2014	50337	SETOR TRANSPORTE	240.000,00
30/11/2014	60933	NEW AGRO MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	TRATOR AGRÍCOLA T7 NEW HOLLAND 245 ANO MODELO - 2014	50337	SETOR TRANSPORTE	240.000,00
30/11/2014	60935	NEW AGRO MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	TRATOR AGRÍCOLA T7 NEW HOLLAND 245 ANO MODELO - 2014	50337	SETOR TRANSPORTE	240.000,00
30/04/2013	38326	NEW AGRO MAQUINAS AGRICOLAS LTDA	TRATOR AGRÍCOLA NEW HOLLAND T8.385 - ANO FAB/MOD. - 2012	50337	SETOR TRANSPORTE	385.000,00
31/08/2014	34187	HERBICAT LTDA	PULVERIZADOR HERBICICLO DUO HB HLC 303 SÉRIE ODM 571-2	50337	SETOR TRANSPORTE	25.000,00
31/08/2014	38760	HORIZON COMERCIAL AGRICOLA LTDA	COLHEDORA DE CANA DE AÇÚCAR JOHN DEERE JD 3520 - ANO 2014	50337	SETOR TRANSPORTE	1.000.000,00
30/09/2014	39817	HORIZON COMERCIAL AGRICOLA LTDA	COLHEDORA DE CANA DE AÇÚCAR JOHN DEERE JD 3520 - ANO 2014	50337	SETOR TRANSPORTE	1.000.000,00
31/10/2014	35970	HERBICAT LTDA	PULVERIZADOR HERBICICLO DUO HB HLC 303	50337	SETOR TRANSPORTE	12.500,00
TOTAL						6.220.800,00

A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, assim trata do tema, de maneira a abranger o regime não cumulativo do PIS e da COFINS:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de

bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

O Recurso Voluntário requer que sejam reconhecidos os créditos de correntes da aplicação do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Vemos que há uma tentativa persistente dos contribuintes em tentar argumentar no sentido de introduzir determinadas previsões da legislação do PIS/COFINS na discussão da natureza de insumo, como argumento para sustentar a legitimidade dos créditos. Esta discussão segue também no Acórdão recorrido.

Considero uma discussão imprópria, posto que trata-se de um item com tratamento tributário que possui inciso próprio dentro do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. De forma que resta apenas a discussão sobre se os bens relacionados no Quadro 8, são passíveis de gerar créditos pelas despesas de depreciação a eles relacionadas, quer pela aplicação do inciso VI, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou § 14, deste mesmo artigo.

Entendo que um bem é máquina ou equipamento, conforme a função específica que este cumpre no processo produtivo. Fica muito óbvio que os bens listados no Quadro nº 9 são bens utilizados no processo produtivo de uma cooperativa agrícola e que, apesar de eventualmente poderem ser equiparados à veículos, posto possuírem em muitos casos propulsão própria, a natureza deste bem como máquina ou equipamento dependerá da sua utilização no processo produtivo.

Por óbvio que o senso comum nos leva a relacionar os veículos como gênero exclusivamente ao transporte de pessoas ou de carga e, de fato, na maioria das vezes a sua utilização assume este objetivo, mesmo que se pudesse atribuir a estas funções a natureza de secundárias ou residuais,

mas via de regra, sua caracterização dá-se por sua função principal e característica.

Assim, a verificação de se um bem, que seja um veículo, e cuja função mais evidente seria o transporte de pessoas ou de bens, possa ser ou não utilizado como equipamento ou máquina no contexto de um determinado processo produtivo precisa ser feita de maneira casuística.

Também poderíamos citar um caminhão sonda, utilizado para a perfuração de poços de petróleo em terra. Em que pese ser um caminhão, a sua função principal é permitir a perfuração de poços para exploração de petróleo, e como tal, atua como equipamento, ainda que seja autopropulsado e possa se movimentar entre as diversas áreas de exploração.

Os exemplos seriam vários, e é desnecessário aprofundarmos mais neste ponto.

Mas no nosso caso concreto estamos tratando de bens cuja aplicação à produção agrícola tem como único objetivo preparar a terra e realizar a colheita, de forma que entendo que configuram-se como máquinas ou equipamentos, passíveis de gerar créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, nos termos do art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e § 14, deste mesmo artigo, na Lei nº 10.833/2003.

Assim também caberia aplicação do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008.

Dou razão à Recorrente neste ponto.

III. Créditos nas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, ou não tributados.

Assim se refere ao tema o Recurso Voluntário:

Entendeu a i. Autoridade Fiscal que as aquisições de mercadorias (milho em grãos – NCM 1005.90.10) para revenda aos seus associados no período objeto da fiscalização não daria direito ao crédito do PIS/Pasep.

Fundamentou essa vedação nos termos do artigo 1º, IV da Lei 10.925/2004, igualmente combinado acordo com o artigo 3º, da Lei 10.833/2003, parágrafo 2º que dispõe que não dará direito ao crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, motivo pelo qual os valores foram desconsiderados para fins de crédito.

(...)

Impõe-se, também, trazer à baila, fundamentos técnicos e jurídicos quanto às características essenciais da não cumulatividade empregada ao PIS e a COFINS, é importante ressaltar a finalidade da técnica do regime não cumulativo atinentes a estas contribuições, considerando o objetivo prático da desoneração tributária empregado pelo Governo Federal.

A técnica não-cumulativa do PIS e da COFINS busca, através das Leis 10.637/02 e 10.833, (desconto/abatimento de créditos referentes a encargos, custos e despesas

ocorridas na aquisição de bens e serviços), diminuir a carga tributária incidente ao longo do processo produtivo/industrial.

Assim, a equivocada interpretação literal, no sentido de ser vedado o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota “zero”, isentos ou não tributados, pois vai de encontro ao objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço.

Porém, a vedação imposta a Recorrente pela equivocada interpretação empregada pelo Fisco, desnatura todo o esforço governamental, pois anula os efeitos pretendidos.

Portanto demonstrado a total contrariedade à finalidade da técnica não-cumulativa do PIS e da COFINS, resultante da vedação da tomada/desconto de crédito sobre os insumos tributados à alíquota zero, passa-se a expor violação do próprio princípio constitucional da não-cumulatividade.

Em que pese ser válida qualquer discussão acadêmica sobre se a legislação infraconstitucional é eficaz em reproduzir operacionalmente procedimentos e critérios de forma a garantir que as contribuições do PIS/COFINS sejam apuradas pelo regime não cumulativo, dentro dos preceitos constitucionais, o fato é que este regime de apuração existe na prática pela aplicação exatamente das Leis citadas nos autos deste processo, tanto os referentes ao despacho decisório, quanto aos do contencioso.

Assim, discutir a forma como as Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.925/2004 implementam a não cumulatividade, e se esta forma segue os princípios basilares constitucionais, seria discutir a própria constitucionalidade destas Leis, discussão esta que é vedada no Processo Administrativo Fiscal, e pela Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004

Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000

Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003

Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004

Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

O fato é que o § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, reproduzido abaixo, estabelece como uma das bases do regime não cumulativo, que as aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não dão direito ao crédito.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como

*insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)
III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)*

A lógica é muito cristalina: para a apuração do regime não cumulativo, o montante de contribuições pagas na etapa anterior da cadeia comercial dá direito a créditos correspondentes, que podem ser descontados do valor do débito destas contribuições a serem pagos decorrentes da etapa posterior, neste caso, se não houve o pagamento das contribuições, não há crédito.

Não há condicionantes ao tratamento tributário do produto a ser revendido ou do resultado do processo produtivo, a não ser que seja o caso de isenção que está muito bem explicado no inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis já citadas. E sim, há diferença na Lei entre a isenção e os demais casos que importam na não sujeição ao pagamento das contribuições, porque está expresso em Lei.

Sem razão à Recorrente.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, de forma a reverter as glosas referentes aos itens descritos no Quadro nº 9, da Informação Fiscal, e reconhecer os créditos decorrentes da aplicação do art. 1º, da Lei nº 11.774/2008.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes aos itens descritos no Quadro nº 9 da Informação Fiscal, e reconhecer os créditos decorrentes da aplicação do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Presidente Redator