



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14112.720442/2016-99
ACÓRDÃO	3102-002.660 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IACO AGRICOLA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010, 01/07/2010 a 30/09/2010, 01/10/2010 a 31/12/2010, 01/01/2011 a 31/03/2011, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/07/2011 a 30/09/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO BÁSICO. POSSIBILIDADE

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE VEÍCULOS UTILIZADOS TRANSPORTE INSUMOS. FASE AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com aluguéis veículos (pás carregadeiras e de transbordo) utilizados para o transporte de insumo da fase agrícola (cana) para a fábrica de açúcar e álcool se constituem em insumos na produção pelo critério da essencialidade, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reverter as glosas de fretes nas aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero

e glosas de créditos de aluguéis calculados sobre pás carregadeiras e de transbordo utilizadas no transporte da cana do campo até a fábrica. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.658, de 23 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 14112.720302/2014-59, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Luiz Carlos de Barros Pereira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Keli Campos de Lima (suplente convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Karoline Marchiori de Assis, substituída pela conselheira Keli Campos de Lima.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 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 paradigmático.

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 de Ressarcimento de Cofins - Mercado Interno dos 2º ao 4º trimestre de 2010 e 1º ao 4º trimestre de 2011.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010, 01/07/2010 a 30/09/2010, 01/10/2010 a 31/12/2010, 01/01/2011 a 31/03/2011, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/07/2011 a 30/09/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, submetendo-se os pedidos de perícia e diligência à decisão do julgador.

INFORMAÇÃO FISCAL. LACUNA. ATIVIDADES GERENCIAIS. NÃO-INTERFERÊNCIA.

A simples alusão a lacunas na informação fiscal, base do Despacho Decisório, não enseja qualquer manifestação, também não tendo havido interferência do Fisco

nas atividades gerenciais da pessoa jurídica, mas simplesmente a interpretação dos fatos quanto ao aspecto tributário.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010, 01/07/2010 a 30/09/2010, 01/10/2010 a 31/12/2010, 01/01/2011 a 31/03/2011, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/07/2011 a 30/09/2011, 01/10/2011 a 31/12/2011

FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. NÃO CONTESTAÇÃO ESPECÍFICA.

Mantém-se a glosa de crédito no caso de não haver contestação específica sobre a motivação desta.

LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreende o aluguel de veículos (caminhões e pá-carregadeira).

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. PRODUÇÃO VERTICALIZADA. INSUMO DO INSUMO.

A permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica).

CORREÇÃO MONETÁRIA.

No resarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Em seguida, devidamente notificada, a empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No recurso voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito quanto as glosas remanescentes, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento parcial do crédito pleiteado.

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 paradigmático como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme relatado, a lide trata de pedido de ressarcimento da Recorrente decorrente de suposto direito creditório correspondente à COFINS não cumulativa do 3º Trimestre de 2013, no montante de R\$ 1.969.223,97, referente crédito básico na aquisição de insumos utilizados na fabricação de mercadorias não tributados no mercado interno.

A DRJ, balizada nos conceitos de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância, acolheu parte da manifestação de inconformidade, mas restaram controversas as glosas sobre: (i) as despesas com fretes de insumos agrícolas não gerariam crédito (fertilizantes, calcário, gesso e fosfato), pois tais insumos foram tributados à alíquota zero, e que (ii) a locação de maquinário constituiria, a bem da verdade, locação de veículos, atividade que, no seu entendimento, não geraria direito a crédito.

Inicialmente, cabe frisar que a empresa, objeto do procedimento fiscal, exerce a atividade de agroindústria, localizada no Centro-Oeste do Brasil. No exercício da sua atividade, planta cana na fase agrícola e produz álcool e açúcar na fase industrial para venda.

Feitas essas breves considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das matérias controversas.

Fretes sobre à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero

Neste tópico, o acórdão recorrido manteve a glosa do crédito básico apurado pela recorrente mediante o mesmo entendimento de que o frete na aquisição de insumo sujeito à alíquota zero comporia o custo do produto transportado e por isso não daria direito a crédito.

Segundo exposto, as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero ou crédito presumido o frete a ela vinculado não gera direito a crédito ou geraria crédito parcial equivalente ao crédito presumido em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, 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:

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)

Observa-se, no entanto, que o dispositivo transrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubstancial a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições ou sujeito ao crédito presumido, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo totalmente ou parcialmente, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições ou sujeito ao crédito presumido, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade totalmente, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3^a Seção em casos semelhantes, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em

relação ao frete de aquisição, que também constitui insumo, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

(Acórdão nº 9303-014.885, sessão de 14 de março de 2024, relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não onerados pelas contribuições ao PIS e COFINS.

Glosa de locação de maquinário

A Fiscalização também efetuou glosas sobre despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linhas 5 e 6) uma vez que identificou que constavam nessa rubrica despesas com aluguéis de veículos, tais como: pás carregadeiras e de transbordo.

Assim, foram excluídas da base de cálculo da linha 06 da ficha 06/16A do Dacon os itens que não se enquadram no conceito aluguel de máquinas e equipamentos.

Como se constata, a Recorrente calculou crédito sobre diversos veículos utilizados na sua atividade sob o argumento de que estes podem ser considerados máquinas e equipamentos e dar direito a crédito das contribuições com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Inicialmente, cabe frisar que os veículos (pás carregadeiras e de transbordo.) não se subsomem ao conceito de “máquinas e equipamentos”. A legislação das contribuições deixa claro que os veículos se diferenciam de máquinas e equipamentos, uma vez que cita especificamente cada um quando lhe faz referência, não deixando dúvida que se tratam de espécies diferentes. Eis alguns exemplos:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras 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 Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) **de veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)"
(negrito nosso)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

"Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

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)"

(negrito nosso)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

"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). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

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) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)"

(negrito nosso)

Entendo que veículo automotor não é máquina e nem é equipamento. Confirma esse entendimento a classificação deles no sistema harmonizado, pois, enquanto as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão 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), os veículos automotores, por sua vez, são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Vale citar que a RFB expressou esse mesmo entendimento, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, no qual afirma que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Quisesse o legislador ter alcançado os veículos automotores no inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teria feto isso de forma expressa ou, ao menos, teria empregado a técnica utilizada no inciso VI do mesmo artigo, que acrescenta “e outros bens” após a expressão “máquinas e equipamentos”. 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)

Como se sabe, as hipóteses de créditos de PIS e COFINS sobre pagamentos de aluguéis são aquelas relacionadas com prédios, máquinas e equipamentos, não existindo previsão legal para o creditamento relacionado com o aluguel de veículos. O dispositivo legal que dispõe sobre créditos de aluguéis é o inciso IV do mesmo art. 3º, in verbis:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...] IV – **aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(negrito nosso)

Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de veículos, pois tais aluguéis não são abrangidos pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

No entanto, há de se considerar os gastos com aluguéis de alguns desses veículos como insumo na prestação de serviço ou na produção, pelo critério da essencialidade e com base no inciso II, do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, desde que tenha sido comprovado nos autos que tais bens, de fato, tenham sido utilizados nessas atividades.

Como exemplo, temos as pás carregadeiras e de transbordo, conforme explicitado no recurso, que é lastreado em laudo técnico juntado:

Como referido, a recorrente é empresa que realiza atividades agroindustriais por meio de processo produtivo verticalizado. A IACO cultiva cana-de-açúcar em sua planta agrícola. **A cana, posteriormente, é transportada para sua planta industrial, visando à produção de etanol.**

Apesar de possuir máquinas próprias para tanto, em face dos movimentos sazonais e de sua produção, em certos períodos de intensa atividade, **a empresa acaba por incorrer em despesas com locação de equipamentos e maquinários, tais como aluguel de pás-carregadeiras e de transbordos, que se mostram necessárias à sua atividade, permitindo o carregamento e o transporte entre as duas plantas referidas.**

(negrito nosso)

Como se percebe, as despesas de aluguéis dos veículos pás carregadeiras e de transbordo são utilizado para o transporte do insumo (cana de açúcar) do campo até a fábrica, não restando dúvida que se constituem insumo da atividade produtiva pelo critério da essencialidade.

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas de créditos de aluguéis calculados sobre pás carregadeiras e de transbordo utilizados no transporte da cana do campo até a fábrica.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reverter as glosas de fretes nas aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero e glosas de créditos de aluguéis calculados sobre pás carregadeiras e de transbordo utilizadas no transporte da cana do campo até a fábrica.

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 dar provimento ao recurso para reverter as glosas de fretes nas aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero e glosas de créditos de aluguéis calculados sobre pás carregadeiras e de transbordo utilizadas no transporte da cana do campo até a fábrica.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator