



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720955/2017-22
ACÓRDÃO	3202-003.565 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SLC AGRICOLA CENTRO OESTE S.A. (ATUAL DENOMINAÇÃO DE TERRA SANTA AGRO S.A)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando os autos estão devidamente instruídos, de maneira que sua realização se revela prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

PRESSUPOSTOS RECURSAIS. INTERESSE RECURSAL. MATÉRIA INCONTROVERSA. NÃO CONHECIMENTO.

Não havendo controvérsia sobre determinada matéria impugnada no Recurso Voluntário, incabível o conhecimento das razões a ela relativas, por falta de interesse recursal.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

DESCONTO DE CRÉDITOS. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas, a título de insumo, as despesas com comissões de vendas, que se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM EXPORTAÇÃO. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas aduaneiras na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços não guardam qualquer vínculo com o processo produtivo da empresa.

DESCONTO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA, COSIP E OUTRAS DESPESAS. SÚMULA CARF Nº 224. IMPOSSIBILIDADE.

Somente compõem a base de cálculo de créditos das contribuições não cumulativas o valor despendido com a energia elétrica efetivamente consumida, não estando abrangidas despesas relativas à demanda contratada, Contribuição para o Custeio de Iluminação Pública (COSIP) etc., conforme Súmula CARF nº 224.

DESCONTO DE CRÉDITOS. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

DESCONTO DE CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. TRATORES UTILIZADOS NA PRODUÇÃO AGRÍCOLA. REGIME DO §14 DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

As despesas com aquisição de tratores destinados ao ativo imobilizado para utilização no processo produtivo de soja, milho e algodão são passíveis de desconto de créditos no regime previsto no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por se tratar de máquinas aplicadas na produção de bens destinados à venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo (1) das razões contra as glosas relacionadas a despesas denominadas “deslocamentos / diária / quilometragem”, por falta de interesse recursal, e (2) das razões relativas a “glosas sobre a aquisições de máquinas e equipamentos de pessoa física”; em indeferir o pedido de diligência por prescindível, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas relativas aos créditos: (1) com aluguel de empilhadeiras e (2) dos encargos de depreciação calculados na forma do §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 sobre as aquisições de tratores.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Tratam os autos do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) em que são pleiteados créditos de COFINS não cumulativa apurados no 2º trimestre de 2013, recebidos da cisão parcial da empresa Maeda S.A. Agroindustrial, CNPJ nº 57.069.007/0001-87. Parte dos créditos está vinculada à receita não tributada no mercado interno e parte, à receita de exportação.

Após realização de procedimento fiscal que teve por objeto a verificação da regularidade das informações prestadas acerca dos créditos, foi emitido Despacho Decisório por meio do qual a autoridade administrativa deferiu parcialmente o crédito. O reconhecimento parcial se deveu a glosas de despesas relacionadas a:

- Bens utilizados como insumo;
- Serviços utilizados como insumo;
- Energia elétrica;
- Aluguéis de máquinas e equipamentos;
- Contraprestações de arrendamento mercantil;
- Máquinas, equipamento e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- Outras operações com direito a crédito.

Além das glosas, como parte dos créditos origina-se de aquisições no mercado interno vinculadas à receita de exportação, foram refeitos cálculos relativos ao rateio proporcional da receita bruta auferida.

Cientificada da decisão, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, em que apresenta esclarecimentos sobre sua atividade produtiva e contesta as glosas relacionadas a **(i)** bens utilizados como insumos (Aquisição de insumos sem pagamento de PIS/COFINS e Aquisição de insumos sem pagamento de PIS/COFINS – monofásico) **(ii)** aquisição de serviços não enquadrados no conceito de insumo (Aluguel de Veículos: Locação de caminhão – Transbordo, Frete Interno, Traslado e Frete Material Secundário, Frete alíquota zero – aquisição de insumos e combustível, Análise de amostras de solo, Armazenagem e carregamento, Despesas com

exportação e demais serviços) **(iii)** Energia elétrica e energia térmica **(iv)** Aluguel de Máquinas e Equipamentos **(v)** Contraprestações em face de arrendamentos mercantis **(vi)** Máquinas e Equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado **(vii)** Outras operações com direito a crédito. Também se insurgiu contra o Método de Determinação dos Créditos – Rateio da Receita Bruta Auferida.

A 3ª Turma da DRJ09 considerou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente, reconhecendo crédito complementar. Irresignada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, em que repisa alguns dos argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade e, em síntese:

1. Requer que seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário, a fim de que seja cancelada a glosa dos créditos de COFINS sobre aquisição de serviços utilizados como insumos, sobre despesas com energia elétrica, com aluguel de máquinas e equipamentos, e com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
2. Subsidiariamente, requer que os autos sejam baixados em diligência “com o intuito de confirmar o alegado”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

2. Preliminar – conversão em diligência

No tópico “*V. Subsidiariamente: da necessidade de conversão do julgamento em diligência*” a recorrente requer “*a conversão do julgamento do presente recurso em diligência, com o intuito de confirmar o alegado*”. Em que pese tenha sido feito de forma subsidiária e ao final do recurso voluntário, o pedido deve ser analisado em sede de preliminar ao mérito.

Sustenta seu pedido alegando que:

A necessidade de conversão do julgamento em diligência, no presente caso, é imprescindível para que se possa apurar a veracidade das informações prestadas pela Recorrente, especialmente para que o corpo fiscal tenha a oportunidade de confirmar a legitimidade dos créditos pleiteados com base em todos os documentos já acostados aos autos.

Verifica-se, no entanto, que os autos estão devidamente instruídos, e todos os elementos de fato e de direito das matérias sob discussão estão bem delineados. Dessa forma, estando presentes todos os elementos necessários à apreciação pelo julgador, inclusive do ponto de vista da instrução probatória, é prescindível a diligência requerida, motivo pelo qual voto pelo seu indeferimento.

3. Mérito

Como visto, tratam os autos de pedido de ressarcimento de crédito de COFINS não cumulativa apurado pela recorrente na aquisição de bens e serviços utilizados na atividade da empresa, que se dedica principalmente ao cultivo de grãos, como soja e milho, mas também de algodão. Parte do crédito requerido foi glosada pela unidade responsável pela análise do pedido de ressarcimento. Do montante glosado, parte foi revertida pela autoridade julgadora de primeira instância. Contra a decisão, foi apresentado o recurso voluntário ora em apreço, em que são contestadas glosas relativas às seguintes matérias:

- Aquisição de serviços utilizados como insumo
- Energia elétrica
- Aluguel de máquinas e equipamentos
- Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

Passemos à análise de cada umas das matérias acima.

3.1. Aquisição de serviços utilizados como insumo

Antes de analisar as aquisições de serviços que a autoridade fiscal glosou por considerar não se tratar de insumos, importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

(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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou

relevância na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sobre esses critérios, oportuno transcrever trecho do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, cuja tese foi acordada pela maioria dos Ministros no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

[...] tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (grifo nosso)

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não a qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

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

[...]

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

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

[...] tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o

raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Ao analisar

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, deve-se ter em conta que a recorrente se dedica principalmente ao cultivo de grãos, como soja e milho, mas também de algodão.

Passemos, então, à análise dos itens que tiveram o crédito glosado em função de não se subsumirem ao conceito de insumo.

3.1.1. Despesas com exportação e despesas com comissões

Ao analisar o PER objeto destes autos, verifica-se que, no período sob análise, qual seja, 2º trimestre de 2013, a autoridade fiscal glosou aquisições de serviços por não se subsumirem ao conceito de insumo, já que desvinculados da produção.

Em seu recurso voluntário, a recorrente se insurge contra glosas de “comissões, despesas com exportação, gastos com embarque de produtos para a exportação, despesas portuárias e serviço de classificação”, sob a alegação de que:

É inegável que os gastos incorridos pela Recorrente a título de despesas aduaneiras são, na mesma medida, essenciais para a consecução de suas atividades, sendo impossível a operacionalização da exportação de sua produção sem que se incorra nos gastos inerentes à remessa internacional de mercadorias.

Em primeiro lugar, destaque-se que na planilha “Glosado” do arquivo não paginável “Serviços utilizados como insumo.xlsx”, foram identificados serviços descritos como “DESPESAS C/ EXPORTACAO” e “COMISSOES S/ VENDAS PJ”, não havendo, para o período sob análise, descrições específicas de “gastos com embarque de produtos para a exportação, despesas portuárias e serviço de classificação”. A despeito disso, apesar de constarem do título do tópico, não há contestação específica sobre os temas, de maneira que se faz mister considerá-los não impugnados.

Dito isso, como visto, para que sejam considerados insumos nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os serviços devem, necessariamente, ser utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

As despesas incorridas para exportação dos bens se referem a aquisições de serviços posteriores à etapa produtiva, de maneira que, ainda que importantes para a consecução do objeto social da recorrente, não podem ser enquadradas como insumos para fins de desconto de créditos das contribuições não cumulativas. Nesse sentido já se posicionou a 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho por diversas vezes:

Acórdão 9303-015.136, de 14/05/2024, Relatora Cons. Liziane Angelotti Meira

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

[...]

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. NÃO CABIMENTO.

Despesas portuárias na exportação de produtos acabados não constituem insumos do processo produtivo do Contribuinte, por não se enquadrarem no conceito fixado de forma vinculante pelo STJ quanto aos critérios de essencialidade e relevância. Tais serviços não guardam qualquer vínculo com o processo produtivo da empresa.

Acórdão 9303-011.239, de 10/02/2021, Relatora Cons. Tatiana Midori Migiyama

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

[...]

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. ESTADIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha

em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Da mesma forma, o pagamento de comissões de venda está relacionado à etapa de comercialização dos bens, não se referindo à etapa produtiva. Assim, também as despesas com comissões pagas às pessoas jurídicas pelos serviços de venda não podem ser consideradas insumos. É nesse sentido o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018:

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente **consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização** (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), **excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade** (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, **comissão de vendas** a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e **comissões**”). (grifo nosso)

Assim, voto por negar provimento ao recurso nessa matéria.

3.1.2. Despesas com deslocamento / quilometragem / diária

Em seu recurso voluntário, a recorrente inseriu um tópico recursal intitulado “despesas com deslocamento/quilometragem/diária”, em que se insurge contra glosas “referentes aos serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos em geral, inclusive no tocante aos dispêndios para a prestação de serviço de manutenção por técnicos”.

Ocorre que não foram identificados, no período sob análise, quaisquer despesas dessa natureza na planilha “Glosado” do arquivo não paginável “Serviços utilizados como insumo.xlsx”. Não tendo sido realizadas glosas sobre esses itens, não se trata de matéria controversa, inexistindo interesse recursal à recorrente.

Dessa forma, voto por não conhecer esse tópico recursal.

3.2. Energia elétrica

A autoridade fiscal glosou parcialmente os créditos tomados sobre despesas com energia elétrica, assim motivando-as no Despacho Decisório.

58. Foram glosados os itens para o qual o Interessado não apresentou as notas fiscais/faturas de energia elétrica referido na planilha, conforme solicitado no Termo de Intimação Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 787 a 797) [...]. Foram glosados também os itens para o qual a fatura de energia elétrica fora emitida à pessoa física ou jurídica diversa da empresa Maeda.

[...]

60. Dessa forma, validamos parcialmente os valores de alguns itens da planilha, glosando os montantes que não se referiam a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, especialmente os itens identificados como a demanda ativa/reactiva.

As glosas constam da planilha “Validado Parcial” e “Glosado” do arquivo não paginável “Energia Elétrica.xlsx”.

O acórdão recorrido manteve as glosas, sob o entendimento de que o crédito sobre despesas com energia elétrica deve se dar apenas sobre a energia consumida e que “Outros custos de transmissão ou de distribuição de energia, ou mesmo taxa de iluminação pública, demanda contratada, multa e juros [...] não podem ser considerados como energia consumida”.

Por sua vez, em seu recurso voluntário, a recorrente argumenta que:

A cobrança da taxa de iluminação pública, assim como a aquisição de energia elétrica por meio de demanda contratada em tensão previamente estabelecida, serve de valioso exemplo para a análise da medida em questão, uma vez que tais despesas não podem ser dissociadas da fatura corresponde à remuneração paga pela energia elétrica efetivamente consumida.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

O entendimento deste Conselho é o de que somente é possível a apuração de crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins em relação às despesas com energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não estando aí contempladas outras despesas, como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada de energia. Tal entendimento é objeto da Súmula CARF nº 224, transcrita abaixo.

SÚMULA CARF Nº 224

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Ante o exposto, voto por negar provimento a este tópico do recurso.

3.3. Aluguel de máquinas e equipamentos

Houve também glosas em relação a créditos apropriados como aluguéis de máquinas e equipamentos. Parte das glosas foi revertida pelo acórdão recorrido, remanescendo a controvérsia em relação à glosa de despesas com o aluguel de empilhadeiras, que foram mantidas sob o entendimento de que se trata de veículos e de que não há previsão legal para apropriação de créditos relativamente ao aluguel dessa espécie de bem.

Irresignada, em seu recurso voluntário, a recorrente argumenta que “é completamente equivocada a conclusão do v. Acórdão recorrido sobre a referida glosa, uma vez que existe expressa previsão de locação de maquinário para desenvolvimento de atividades no âmbito de seu processo produtivo”

Entendo que assiste razão à recorrente. Vejamos.

O inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 permite a apropriação de créditos da COFINS sobre o aluguel de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa.

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

[...]

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

No caso sob discussão, o fundamento da glosa foi de que as empilhadeiras são veículos automotores, razão pela qual a despesa com seu aluguel não estaria abarcada pela referida hipótese normativa de creditamento. Com a devida vênia, entendo que tal entendimento é equivocado.

Classificar empilhadeiras como um mero veículo automotor com base em sua capacidade de se locomover por meios próprios, desconsiderando por completo a finalidade precípua para qual foram projetadas, qual seja, movimentar (em especial, içar e baixar) cargas, notadamente cargas pesadas, de difícil movimentação manual, excluindo essa espécie de bem do conteúdo semântico do vocábulo “equipamento” a que se refere o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não parece ser a interpretação adequada da norma. A despeito de sua capacidade de se deslocar por meios próprios, as empilhadeiras são equipamentos que possuem finalidade específica diversa de um mero transporte de cargas, de maneira que despesas com seu aluguel subsomem-se à hipótese do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Importa notar, também, que, não se tratando de mero veículo de transporte de carga, não há que se falar na aplicação da Súmula CARF nº 190, exclusivamente aplicável a veículos de transporte de carga ou de passageiros.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso na matéria, revertendo as glosas com o motivo “empilhadeira não máquina nem equipamento” na planilha “Glosado” do arquivo não paginável “Aluguéis de máquinas e equipamentos.xlsx”.

3.4. Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

Foram também efetuadas glosas de créditos apropriados pela recorrente sobre despesas com aquisição de bens incorporados ao seu ativo imobilizado. A recorrente efetuou o desconto com base no regime do §14º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que permite o desconto

mensal de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS calculados sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem, no prazo de quatro anos.

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

[...]

§ 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)

Como se vê, trata-se de regime aplicável especificamente a máquinas e equipamentos (não contemplando outros bens) utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e não a quaisquer bens destinados ao ativo imobilizado.

Os itens glosados, com a respectiva motivação, estão na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Ativo Imobilizado – Valor Aquisição.xlsx”.

O acórdão recorrido manteve as glosas. Em seu recurso voluntário, a recorrente se insurge, especificamente, contra as glosas motivadas por “*trator é veículo, não sendo considerado máquina ou equipamento*” e “*caminhão é veículo, não sendo considerado máquina ou equipamento*”, alegando que a autoridade tributária teria deturpado o conceito de máquina para excluir o direito ao crédito de veículos (caminhões e tratores).

Em relação às glosas de créditos apropriados sobre aquisições de caminhões incorporados ao ativo imobilizado, seu Recurso Voluntário, a recorrente se limita a mencionar o seguinte precedente do CARF:

ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CAMINHÃO. POSSIBILIDADE.

A possibilidade de desconto de crédito em relação aos encargos de depreciação relativos a máquinas e equipamentos se restringe aos bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)

Assim a hipótese autorizativa é envolvendo produção, caso não que encontra-se fora do contexto da atividade da empresa.

(...)

Reverto a glosa aos encargos de depreciação sobre caminhões utilizados em transporte de leite.

(Processo: 11070.900259/2016-11; Acórdão: 3201-009.149; 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Relator: Laércio Cruz Uliana Junior; Sessão: 27/08/2021)

Ocorre que, como a própria recorrente menciona, o julgado em questão tratou de caso de desconto de créditos calculados sobre o valor dos encargos de depreciação de caminhões. Ou seja, a discussão estava adstrita à possibilidade de desconto de créditos com base na regra geral (créditos calculados com base nos encargos de depreciação), nada tendo a ver com a questão discutida nestes autos, que versa sobre a aplicabilidade do regime de desconto previsto no §14º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 a caminhões incorporados ao ativo imobilizado.

Além de invocar um julgado que não se amolda ao caso discutido nos autos, a recorrente não trouxe qualquer outro argumento para infirmar a glosa efetuada. Não há como expandir o conteúdo semântico de máquinas e equipamentos para que abarque também caminhões, que são veículos automotores projetados, especificamente, para a finalidade de transportar cargas. Assim, não há como acatar o pleito de reversão das glosas, não havendo reforma a ser feita em relação a glosa de créditos referentes a caminhões.

Já em relação a despesas com aquisição de tratores, entendo se tratar de situação diferente. As glosas relativas a tratores se deram sob o argumento de que “trator é veículo, não sendo considerado máquina ou equipamento”, de maneira que não se enquadrariam no regime do §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o que foi corroborado pelo acórdão recorrido, nesse ponto, entendo que a decisão merece ser reformada. Vejamos.

Consta dos autos que a recorrente se dedica principalmente ao cultivo de grãos, como soja e milho, mas também de algodão. Na persecução de seu objeto social, a recorrente informou que utiliza tratores nas etapas de “correção e preparo do solo”, “semeadura”, “pulverização – aplicação de maturadores” e “colheita”. Tendo em conta a natureza da atividade da recorrente, trata-se de alegação verossímil. Nesse contexto, notadamente tendo em vista a atividade desenvolvida pela recorrente, classificar trator com um mero veículo, desconsiderando por completo sua finalidade de puxar/rebocar objetos, excluindo essa espécie de bem do conteúdo semântico do vocábulo “máquina” a que se refere o §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, não parece ser a interpretação adequada da norma. Como exemplo, podemos citar a utilização de tratores para puxar/rebocar as máquinas semeadoras e os pulverizadores.

Assim, dentro do processo produtivo da recorrente - produção agrícola - a função precípua desempenhada pelos tratores não é de transporte, mas sim de maquinário propriamente dito, de maneira que entendo plenamente cabível o desconto de créditos com base no regime do §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Nesse sentido:

Acórdão 3402-012.275, de 19/09/2024, rel. Cons. Jorge Luis Cabral

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

[...]

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. (grifo nosso)

Dessa forma, entendo que devem ser revertidas das glosas relativas a encargos de depreciação de tratores.

A recorrente também apresenta contestação sobre glosas supostamente motivadas pelo fato de terem como fornecedores pessoas físicas.

Ademais, quanto às glosas sobre a aquisições de máquinas e equipamentos de pessoa física, como já devidamente exposto alhures, cumpre consignar ser possível a tomada de créditos, tanto por expressa previsão legal, quanto pela essencialidade do item na atividade desenvolvida pela Recorrente.

Ocorre que não há, no período sob análise, glosas com essa motivação, de forma que, não se tratando de matéria controversa, entendo que esse argumento não deve ser conhecido.

Por fim, destaco que, no recurso voluntário, não houve impugnação específica quanto à manutenção das glosas pelas seguintes motivações: “*sem identificação do fornecedor e documento fiscal de aquisição*”, “*sem identificação do fornecedor*”, “*não apresentou a NF*” e “*bem descrito não é utilizado diretamente na produção/fabricação de produtos*” e “*aquisição sem pagamento de contribuição (alíquota zero)*”, estabilizando-se a matéria no sentido decidido pelo acórdão de primeira instância.

Ante o exposto, na matéria “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado”, voto por dar parcial provimento ao recurso, para que sejam revertidas as glosas relativas a aquisições de tratores (motivo “*trator é veículo, não sendo considerado máquina ou equipamento*” na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Ativo Imobilizado – Valor Aquisição.xlsx”).

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto no seguinte sentido de:

1. **Conhecer parcialmente** do recurso voluntário, não conhecendo:
 - a) Das razões contra as glosas relacionadas a despesas denominadas “deslocamentos / diária / quilometragem”, por falta de interesse recursal;
 - b) Das razões relativas a “glosas sobre a aquisições de máquinas e equipamentos de pessoa física” contidas no tópico recursal “3) máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado”;

2. Rejeitar a preliminar de conversão de julgamento em diligência;
3. Dar **parcial provimento** ao recurso, para:
 - a) **Reverter** as glosas de despesas com aluguel de empilhadeiras (motivo “empilhadeira não máquina nem equipamento” na planilha “Glosado” do arquivo não paginável “Aluguéis de máquinas e equipamentos.xlsx”);
 - b) **Reverter** as glosas relativas a encargos de depreciação de tratores (motivo “trator é veículo, não sendo considerado máquina ou equipamento” na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Ativo Imobilizado – Valor Aquisição.xlsx”);

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha