



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720957/2017-11
ACÓRDÃO	3202-003.571 – 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: 01/10/2013 a 31/12/2013

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: 01/10/2013 a 31/12/2013

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. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

As despesas com serviço de armazenagem de mercadorias dá direito a crédito das contribuições não cumulativas com base no inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, todos da Lei nº 10.833/2003, ainda que a armazenagem não seja realizada no âmbito de uma operação de venda.

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 nº 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.

MERCADORIAS RECEBIDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. INCLUSÃO NO RATEIO. IMPOSSIBILIDADE.

As receitas decorrentes da exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação não devem compor as receitas de exportação para fins do rateio proporcional de que trata o inciso I do §1º do art. 1º da Portaria MF nº 348/2010 c/c os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista a expressa vedação legal em relação à apuração de créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo do tópico recursal “frete na operação de venda”; 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 4º 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. Além disso, ao pedido, foi vinculada Declaração de Compensação (DCOMP).

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;
- Máquinas, equipamento e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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, além de reconsiderado o rateio proporcional originalmente realizado;
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
- Frete na operação de venda
- Energia elétrica
- Aluguel de máquinas e equipamentos
- Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado
- Método de apuração dos créditos – rateio proporcional

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 comissões

Ao analisar o PER objeto destes autos, a autoridade fiscal glosou serviços descritos como “comissões sobre vendas” por não se subsumirem ao conceito de insumo, já que desvinculado da produção. As glosas estão discriminadas na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Serviços Utilizados como Insumos.xlsx”.

A recorrente contesta tais glosas sob o argumento de que:

[...] os custos despendidos com a contratação de terceiros especializados em aproximar o comprador do vendedor, apesar de não integrarem diretamente o processo produtivo da Recorrente, são essenciais e relevantes [...]

[...]

Nesse contexto, considerando o processo produtivo descrito e, portanto, a diante da ausência de estrutura interna de venda da Recorrente, mostra-se imprescindível o pagamento de comissões aos representantes comerciais e empresas especializadas para comercialização dos produtos fabricados.

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. Como se depreende da própria argumentação da recorrente, o pagamento de comissões de venda está relacionado à etapa de comercialização dos bens, não se referindo à etapa produtiva.

Assim, ainda que relevantes para a consecução do objeto social da recorrente, as comissões pagas a vendedores não podem ser enquadradas como insumos para fins de desconto de créditos das contribuições não cumulativas. 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 exportação

A autoridade fiscal também glosou dispêndios com serviços descritos como “despesas com exportação” por não se subsumirem ao conceito de insumo, já que desvinculados da produção. As glosas estão discriminadas na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Serviços Utilizados como Insumos.xlsx”.

A recorrente se insurge contra tais glosas sob a alegação de que:

[...] é inegável que os gastos incorridos pela Recorrente a título de despesas aduaneiras são proporcionalmente essenciais e relevantes 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.

Da mesma forma que as comissões sobre vendas vistas no tópico anterior, 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.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

3.2. Frete na operação de venda

Em seu recurso voluntário, a recorrente se insurge contra glosas relativas a “frete na operação de venda”. Alega que:

[...] o frete, enquanto modalidade de serviço essencial ao desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte, gera direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo sobre à alíquota e nos moldes estabelecidos pelo inc. II e IX do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003

[...]

Logo, revela-se desacertada a manutenção da glosa perpetuada pelo v. acórdão quanto ao frete nas operações de venda, posto que sua essencialidade legitima a sua subsunção ao conceito de insumo, para efeitos de creditamento do PIS e COFINS.

A despeito de certa confusão nas razões da recorrente, que trata de frete na operação de venda, mas fala em “*essencial ao desenvolvimento do processo produtivo*” e afirma que “*sua essencialidade legitima a sua subsunção ao conceito de insumo*”, fato é que, da leitura do despacho decisório, depreende-se que não houve glosas com essa rubrica, não se tratando, pois, de matéria controversa. Abaixo, transcreve-se trecho do despacho decisório em que a validação desses créditos está clara:

Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (natureza 07)

70. Os créditos nessa rubrica foram validados integralmente.

[...]

72. [...] as informações referentes a esses fretes foram confirmadas mediante confronto com os dados extraídos da base do Sped CT-e contida no servidor ReceitanetBX.

Assim, não havendo interesse recursal em relação à matéria, voto pelo não conhecimento desse tópico recursal.

3.3. Energia elétrica

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

59. 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 Fiscal nº 02 (fls. 792 a 802) [...]. Foram glosados também os itens para o qual a fatura de energia elétrica fora emitida à pessoa física ou jurídica diversa da empresa Maeda.

[...]

61. 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”.

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.

3.4. 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:

Com efeito, empilhadeira é uma máquina/equipamento utilizada para carga e descarga de mercadorias em pallets, quando muito, pode ser considerada um veículo industrial de transporte de grandes volumes de cargas.

Além disso, é fato notório que as empilhadeiras não se destinam à circulação em via pública e tampouco ao transporte de pessoas, não estando sujeitas as regras estipuladas pelo órgão executivo de trânsito e/ou Código de Trânsito Brasileiro. Portanto, a empilhadeira deve ser considerada como máquina industrial de transporte interno de mercadoria.

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 completamente 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”.

3.5. 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. Na maioria dos casos, 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.

Além disso, em alguns casos, a recorrente utilizou o regime do art. 1º, inciso XII, da Lei nº 11.774/2008, que permite o desconto imediato de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS em relação a máquinas e equipamentos destinados à produção de bens ou a prestação de serviços adquiridos a partir de julho de 2012.

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

[...]

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

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 contra tal manutenção, alegando que o regime de creditamento escolhido não poderia ser obstáculo ao aproveitamento dos créditos, bem como que a autoridade tributária teria deturpado o conceito de máquina para excluir o direito ao crédito de veículos (caminhões e tratores).

[...] a escolha do regime de apuração de créditos de PIS/COFINS sobre bens incorporados ao ativo imobilizado constitui prerrogativa do contribuinte, não havendo que se falar em glosa de valores por suposto não enquadramento em determinada hipótese de apuração.

[...]

[...] não cabe à administração deturpar conceitos fundamentais (tais como o de máquina), para obstar o exercício do direito da Recorrente à apuração dos créditos em análise, seja pela modalidade de apuração sobre os encargos mensais de depreciação, ou sobre o custo de aquisição destes bens.

Em relação às glosas de créditos apropriados sobre aquisições de caminhões incorporados ao ativo imobilizado, entendo que não há reforma a ser feita. A recorrente se apropriou dos créditos sobre aquisição de caminhões valendo-se de regime alternativo aplicável especificamente a máquinas e equipamentos, conforme prevê expressamente o §14º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. 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.

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 as glosas relativas a encargos de depreciação de tratores.

A recorrente também se insurgiu também contra glosas motivadas como “aquisição sem pagamento de contribuição (alíquota zero)”, argumentando que se trata, na verdade, de tributação monofásica.

[...] inexistente justificativa plausível para a glosa de créditos apurados sobre a aquisição de bens sujeitos ao regime de incidência monofásica do PIS e da COFINS, na medida em que tal regime, ao contrário do que tenta fazer crer a autoridade fiscal, não implica na inexistência de recolhimento do tributo, mas sim na concentração desta tributação, por meio de alíquota mais elevada, no início da cadeia produtiva, na pessoa do produtor, fabricante ou importador, com a

Nesse ponto, não tem razão a recorrente. Por qualquer perspectiva que se analise a matéria, a apuração de créditos é vedada. Vejamos.

A apropriação de créditos nas aquisições de bens ou serviços é forma de concretização do princípio da não cumulatividade. Ocorre que a não cumulatividade somente é aplicável a bens sujeitos à incidência plurifásica, ou seja, em que a incidência tributária ocorre mais de uma vez dentro da cadeia de produção ou de comercialização, não se compatibilizando com o regime de tributação monofásica.

Além disso, no caso dos autos, a glosa se deu, em realidade, pelo fato de se tratar de bem não sujeito ao pagamento das contribuições não cumulativas, situação em relação a qual o art. 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 veda expressamente a tomada de créditos. Irrelevante, nesse caso, tratar-se ou não de bem submetido à sistemática de tributação monofásica. Nesse sentido já se pronunciou a 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho:

Acórdão 9303-015.936, de 11/09/2024, relatora Cons. Semíramis de Oliveira Duro

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DESPESAS COM GLP E ÁLCOOL ETÍLICO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no II, do § 2º do art. 3º, do Lei nº 10.833/2003. A incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento.

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*”, 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”).

3.6. Método de apuração dos créditos – rateio proporcional

A autoridade fiscal refez os cálculos para fins de determinação as proporções de rateio para fins de vinculação dos créditos entre as receitas tributadas no mercado interno, não tributadas e de exportação, com vistas à aplicação no procedimento especial de ressarcimento de que trata a Portaria MF nº 348/2010. O recálculo se deu, pois a autoridade fiscal entendeu que

100. [...] o contribuinte incluiu indevidamente no total das receitas de exportação a saídas sob o código CFOP 7501, que se refere a “Exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação.

101. Quando o contribuinte se utiliza do CFOP 7501 nas suas saídas, está atuando como empresa comercial exportadora, pois recebe mercadorias sem incidência de PIS/Pasep e COFINS, já com destino à exportação.

Portanto, ao refazer os cálculos, a autoridade fiscal desconsiderou, como receitas de exportação, as decorrentes da exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação (CFOP 7501), não as excluindo, porém, do total de receitas na fórmula de cálculo.

O acórdão recorrido ratificou o entendimento, mantendo o recálculo do percentual de rateio.

Inconformada, a recorrente se insurge contra os cálculos em seu recurso voluntário, trazendo considerações sobre a definição sobre o conceito de receita operacional e não operacional e sobre a legislação de regência das contribuições não cumulativas, para concluir que:

Evidente que as operações classificadas com o CFOP 7.501 são equiparadas às operações de exportação, e, por óbvio compõem o rol das Receitas.

[...]

Importante salientar que, quanto à questão da forma de apropriação dos insumos/encargos/despesas vinculados às receitas no mercado interno e externo, o art. 3º, §8º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 c/c art. 40, §1º da Instrução Normativa SRF nº 594/2005, dispõe que o crédito pode ser determinado através de 2 (dois) métodos: i) por apropriação direta e; ii) por rateio proporcional.

[...]

No método do rateio proporcional, utilizado pela Recorrente, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns **a relação percentual existente entre a receita bruta, sujeita à incidência não-cumulativa, e a receita bruta total**, auferidas a cada mês. Ressalta-se que todos os requisitos foram cumpridos pela contribuinte.

Não tem razão à recorrente. Vejamos.

Em primeiro lugar, importante esclarecer que, ao refazer os cálculos dos percentuais de rateio, o que a autoridade fiscal fez foi retirar do numerador as receitas decorrentes da exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação (CFOP 7501), mantendo-as, contudo, no denominador, ou seja, no total de receitas auferidas, tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

Portanto, a controvérsia aqui diz respeito ao que deve compor as receitas de exportação para fins do rateio proporcional de que trata o inciso I do §1º do art. 1º da Portaria MF nº 348/2010 c/c os §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Esse esclarecimento se faz necessário, pois a argumentação trazida pela recorrente é um tanto quanto confusa.

Pois bem, delimitada a matéria controversa, vejamos o que diz a legislação de regência em relação à possibilidade de apuração de créditos das contribuições não cumulativas vinculados a receitas de exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação.

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (Produção de efeito) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

[...]

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

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

[...]

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Portanto, há vedação legal expressa para apuração de créditos vinculados à receita de exportação decorrente da exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação. Isso se deve ao fato de que, nessas operações, o crédito é apropriado em etapa anterior da cadeia pelo vendedor das mercadorias com fim específico de exportação, de maneira que nova apropriação de crédito pela empresa exportadora geraria distorções no regime de não cumulatividade.

Assim sendo, correta a autoridade fiscal ao excluir as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) da composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio. Nesse sentido já se pronunciou a 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho:

Acórdão 9303-014.884, de 14/03/2024, Relator Cons. Rosaldo Trevisan

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

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

[...]

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/COFINS vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação.

[...] Por expressa vedação legal, não deve ser aceita a inclusão das receitas de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação (CFOP 7501) na composição das receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio.

Ante o exposto, nego provimento a esse tópico recursal.

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto no seguinte sentido de:

1. **Conhecer parcialmente** do recurso voluntário, não conhecendo do tópico recursal “3 - Frete na operação de venda”;
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