



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721019/2016-58
ACÓRDÃO	3202-003.555 – 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: 01/07/2015 a 30/09/2015

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.

LIMITES DA LIDE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

A fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada impugnação ou manifestação de inconformidade contendo as matérias expressamente contestadas, as quais determinam os limites do litígio, de sorte que a matéria não impugnada ou não recorrida não pode ser apreciada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS. POSSIBILIDADE.

As etapas de padronização, limpeza e classificação de grãos fazem parte de seu processo produtivo, de maneira que os serviços contratados para esse fim dão direito a crédito das contribuições não cumulativas a título de serviço-insumo.

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E DESCARGA. PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

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.

DESCONTO DE CRÉDITOS. EXISTÊNCIA DO CRÉDITO ALEGADO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

O ressarcimento de créditos tributários está condicionado à comprovação da certeza e liquidez do direito pleiteado, cujo ônus é do contribuinte.

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. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. ARRENDANTE PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE

Não é possível o desconto de crédito calculados sobre o valor do arrendamento agrícola pago a arrendante pessoa física, vez que a hipótese legal do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 está expressamente adstrita aos valores de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica.

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.

Decisão: : 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 se tratar de matéria preclusa, e (2) da parte do tópico “aluguel de prédios (arrendamentos rurais)” do recurso voluntário, por falta de interesse recursal; em indeferir o pedido de diligência por prescindível, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas relativas aos créditos: (1) dos serviços de secagem e padronização/classificação dos grãos, (2) dos serviços de armazenagem prestados pela Golden Cargo e pela Bravo Armazém Gerais Ltda., e (3) dos encargos de depreciação calculados na forma do §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 sobre as aquisições de tratores e sobre as notas fiscais de aquisição de tratores, plataformas de corte e colheitadeiras dos fornecedores CNH América Latina LTDA e John Deere Brasil LTDA.

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 terceiro trimestre de 2015. 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:

- Aquisições de bens utilizados como insumo;

- Aquisições de serviços utilizados como insumo;
- Aquisições de energia elétrica e térmica;
- Aluguéis de prédios;
- Aluguéis de máquinas e equipamentos;
- Armazenagem e frete na operação de venda;
- Aquisições de 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, Aquisição de insumos sem pagamento de PIS/COFINS – monofásico e Insumos adquiridos por empresa diversa da Manifestante) **(ii)** aquisição de serviços não enquadrados no conceito de insumo (serviços contratados por empresas sucedidas pela Manifestante, Aluguel de Veículos: Locação de caminhão – Transbordo, Frete Interno, Trasbordo e Frete Material Secundário, Frete alíquota zero – aquisição de insumos e combustível, Análise de amostras de solo, Armazenagem e carregamento e Despesas com exportação) **(iii)** Armazenagem e frete na operação de venda **(iv)** Energia elétrica e energia térmica **(v)** Aluguel de Prédios (arrendamento rural) **(vi)** Aluguel de Máquinas e Equipamentos **(vii)** Máquinas e Equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado. 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 bens utilizados como insumos, aquisição de serviços utilizados como insumos, e sobre despesas com energia elétrica e térmica, armazenagem, aluguel de prédios (arrendamento mercantil), aluguel de máquinas e equipamentos e 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 remanesce a controvérsia em relação às seguintes glosas:

- Aquisição de bens utilizados como insumos - insumos adquiridos por empresa diversa da requerente
- Aquisição de serviços utilizados como insumo
- Energia elétrica

- Armazenagem
- Aluguel de prédios (arrendamentos rurais)
- 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 bens utilizados como insumos - insumos adquiridos por empresa diversa da requerente

A autoridade fiscal também glosou créditos calculados sobre aquisições de bens em cujas notas fiscais a recorrente não constava como adquirente. No despacho decisório, a motivação dessas glosas foi assim registrada:

46. Alguns itens foram ainda glosados em razão da empresa Terra Santa, não constar como destinatária na nota fiscal de aquisição dos bens, ou seja, tais notas foram emitidas para outra pessoa jurídica compradora.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente argumentou que “que todas as empresas que figuram como adquirentes das referidas mercadorias, em verdade, são empresas que, em algum momento, foram incorporadas ou sucedidas pela Manifestante”. Nesse sentido, apresentou a documentação “Prospecto de Reestruturação Societária” (fls. 5227-5236) e “Ficha Cadastral completa emitida pela JUCESP” (fls. 5239-5274). Além disso, afirmou que:

As operações de cisão ocorridas nas subsidiárias Maeda S.A. Agroindustrial e Vanguarda do Brasil S.A. resultaram na incorporação do acervo líquido cindido pela Companhia, que dentre ativos e passivos, implicou na incorporação da integralidade dos créditos tributários registrados na contabilidade das subsidiárias.

A primeira instância, ao apreciar a matéria, embora tenha reconhecido a reestruturação societária alegada pela recorrente, manteve as glosas sob o fundamento de que a documentação apresentada junto à Manifestação de Inconformidade é insuficiente para comprovar que o crédito não foi aproveitado pelas sucedidas.

Inobstante a interessada, de fato, seja sucessora das empresas Maeda S/A Agroindustrial e Vanguarda do Brasil S/A, é importante ressaltar que, em respeito ao princípio contábil da entidade, os bens e valores de terceiros estranhos à sociedade não devem ser registrados na contabilidade de outras pessoas jurídicas que não a mesma, ainda que se trate, como no caso, de pessoas jurídicas legalmente sucedidas. Dessa forma, pressupõe que os dispêndios que figuram nos documentos fiscais, como adquirente, as empresas Vanguarda S/A ou Maeda S/A, estão registrados em suas próprias contabilidades, com a possível utilização do respectivo crédito. E quanto a isso não existe quaisquer provas nos autos que esses valores não foram aproveitados pelas empresas sucedidas. O que se tem são lançamentos contábeis referentes à cisão parcial e incorporação das cindidas,

pressupondo a transferência de créditos de PIS e Cofins, como traz a interessada nos lançamentos contábeis de PIS e Cofins a Recuperar e a Compensar.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta os fundamentos da decisão, sustentando que os créditos não foram registrados em sua contabilidade, mas sim na das sucedidas, além de repisar os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

De fato, em que pese seja sucessora das empresas Maeda S/A Agroindustrial e Vanguarda do Brasil S/A, que constam nos documentos fiscais glosados, a mera comprovação da sucessão é insuficiente para atestar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado, pois, como destacou o acórdão recorrido, não há clareza de que se trata de créditos ainda não utilizados pelas sucedidas, comprometendo sua certeza.

Além disso, ao formalizar o PER, a recorrente não informou que se tratava de crédito de sucedida, fragilizando ainda mais a comprovação da certeza do direito creditório pleiteado.

05.799.312/0001-20	30535.12708.170216.1.1.19-6948
Cofins Não-Cumulativa - Ressarcimento/Compensação	
Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO	
Número do Processo:	
Informado em Outro PER/DCOMP: NÃO	
Nº do PER/DCOMP Inicial:	
Nº do Último PER/DCOMP:	
Crédito de Sucédida: NÃO	
Situação Especial:	

Nesse contexto, considerando que, em se tratando de direito creditório, o ônus de comprovar é do interessado, não há como reconhecer a legitimidade do aproveitamento dos créditos oriundos de empresas sucedidas pela recorrente.

Ante o exposto, nego provimento a esse tópico recursal.

3.2. 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.

3.2.1. Despesas com exportação, despesas com comissões, serviços de classificação e frete sobre venda

Ao analisar o PER objeto destes autos, a autoridade fiscal glosou serviços descritos como “despesas com exportação” e “comissões sobre vendas” por não se subsumirem ao conceito de insumo.

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, 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.

As glosas estão discriminadas na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Serviços Insumos – 2015.xlsx”.

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)

No entanto, diferente é o caso das despesas com serviços de classificação dos grãos para padronização. Segundo as informações prestadas pela recorrente em relação a seu processo produtivo, há uma etapa de secagem e padronização dos grãos, assim descrita:

5) Secagem e padronização/classificação

A operação de secagem e padronização consiste em diminuir a umidade dos grãos pelo processo de secagem e padronização/limpeza/classificação para classificá-los nos padrões do mercado. No processo de “Secagem e padronização/classificação” são utilizados os seguintes equipamentos: secadores e; maquinário de pré-limpeza.

Diferentemente do acórdão recorrido, entendo que essa classificação está inserida no processo produtivo dos grãos, não ocorrendo após sua finalização, de maneira que os serviços contratados para esse fim podem ser considerados insumos do processo produtivo, devendo ser reconhecidos os créditos. Nesse sentido o Acórdão 3401-010.936:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, no mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, em **dar-lhe parcial provimento para reverter glosas em relação a:** 1. Aquisição de combustível para empilhadeiras; 2. **Aos serviços de recepção, expedição** (inclusive expedição de grãos), pesagem, padronização, **classificação**, e conservação **de grãos;**

Nesse mesmo tópico recursal, a recorrente contesta a glosa de fretes sobre venda, alegando que:

[...] o artigo 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, autoriza o desconto de créditos das Contribuições com despesas incorridas na aquisição de insumos, assim como o inciso IX do mesmo artigo, onde resta estabelecido que as despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, conquanto suportadas pelo vendedor, podem ser deduzidas da base de cálculo do PIS/COFINS.

Quanto a isso, ressalto que tais serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando devidamente comprovados, possuem enquadramento legal próprio para tomada de crédito, qual seja, o art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, não cabendo creditamento de frete sobre vendas a título de insumo. Aqui, além de não se tratar de insumos, verifica-se que as descrições constantes da planilha de glosa foram feitas de maneira genérica “frete s/ vendas”. Sobre isso, o despacho decisório, inclusive, informou que:

59. Embora alguns dos itens descritos genericamente como serviços de transporte estivessem indicados sob a conta contábil de “fretes s/ vendas”, tais itens foram também glosados, já que o contribuinte solicita os créditos referentes às suas despesas com fretes nas operações de venda em sua rubrica própria e que foi analisada pela fiscalização conforme relatado nos parágrafos 88 a 95 mais adiante.

Ao fornecer descrição genérica e sem qualquer vinculação de venda às despesas com frete pleiteadas, fica comprometida a comprovação da legitimidade dessa tomada de créditos, devendo, portanto, as glosas ser mantidas.

Assim, voto por dar parcial provimento ao recurso nessa matéria, para reverter as glosas relativas às despesas com serviços de classificação (Descrição da conta “SERVICOS DE CLASSIFICAÇÃO” na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Serviços Insumo – 2015.xlsx”).

3.2.2. Despesas com deslocamento / quilometragem / diária

A autoridade fiscal glosou despesas denominadas por ela como “deslocamentos/diária/quilometragem”, por entender que não se referiam a serviços utilizados como insumo.

Embora tenha trazido o tópico em seu Recurso Voluntário, constatou-se que a matéria não fora objeto de impugnação na Manifestação de Inconformidade apresentada pela recorrente, documento que possui a seguinte estrutura (fls. 5389-5456):

d) Da insubsistência das razões fazendárias concernente as glosas efetuadas

d.1) Bens Utilizados como Insumos

[...]

d.2) Aquisição de Serviços não enquadrados no conceito de insumos

- Serviços contratados por empresas sucedidas pela Manifestante;

- 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; e
- Despesas com exportação

d.3) Armazenagem e frete na operação de venda

[...]

Em nenhum dos tópicos acima relacionados a recorrente contesta expressamente as glosas das despesas denominadas “deslocamentos/diária/quilometragem”. Assim sendo, tendo em vista a previsão do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, a matéria deve ser considerada não impugnada.

Por essa razão, voto por não conhecer das alegações relativas às glosas de créditos decorrentes das despesas denominadas “deslocamentos/diária/quilometragem”.

3.3. Energia elétrica e térmica

Conforme consta do Despacho Decisório, a autoridade fiscal glosou parte dos créditos tomados sobre despesas com energia elétrica, por não terem sido apresentadas algumas faturas ou por estarem ilegíveis ou, ainda, por não terem a Terra Santa como cliente/consumidor. Nos termos do Despacho Decisório:

68. Mais da metade dos itens tiveram seus valores glosados em razão de não constar a Terra Santa como cliente/consumidor nas faturas, já que, conforme determinam o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e o inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (transcritos mais acima), o contribuinte somente pode descontar créditos relativos às despesas com energia elétrica ou térmica que sejam consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Algumas faturas foram emitidas para clientes pessoas físicas e as demais continham outras empresas (Maeda S.A. Agroindustrial, Vanguarda do Brasil S.A. e Faz. Iporanga) como clientes/consumidoras.

Além disso, também houve valores glosados em virtude de a recorrente ter incluído, na base de creditamento, valores que não se referiam a energia elétrica consumida, como demanda de energia contratada, multa, juros, Contribuição de Iluminação Pública (CIP) e ICMS-subvenção.

Em seu recurso voluntário, a recorrente limita-se a contestar a glosa de valores relativos a despesas com energia elétrica incorridas pela MAEDA S.A. AGROINDUSTRIAL e pela VANGUARDA DO BRASIL S.A., não se insurgindo contra glosas relacionadas a faturas não apresentadas ou ilegíveis ou contra valores que não se referiam a energia elétrica consumida. Lê-se em sua peça de defesa:

Assim sendo, também merece reforma o v. acórdão recorrido neste ponto, para o fim de reconhecer o direito da Recorrente à apuração de créditos sobre a integralidade dos gastos havidos com a aquisição de energia elétrica e térmica das empresas cindidas Maeda S.A. Agroindustrial e Vanguarda do Brasil S.A.

Aqui, faço remissão aos fundamentos já apresentados no tópico **Erro! Fonte de referência não encontrada.** para concluir que não há nos autos comprovação da certeza do crédito oriundo de empresas sucedidas pela recorrente.

Assim sendo, nego provimento ao recurso também nesse tópico recursal.

3.4. Armazenagem

Aqui, trata-se de glosas de valores relativos a serviços de armazenagem prestados pela *Golden Cargo* e pela *Bravo Armazém Gerais Ltda*, apropriados pela recorrente como insumo, conforme se verifica na planilha “Glosado” do arquivo não paginável “Serviços Insumos – 2015.xlsx”. Na referida planilha, os motivos das glosas estão descritos como “*Armazenagem não é serviço utilizado como insumo*” e “*serviço de armazenagem não é insumo utilizado na produção; só despesa de armazenagem na operação de venda dá crédito (rubrica própria)*”.

Em que pese constar da planilha de serviços-insumo, em sua manifestação de inconformidade a ora recorrente defendeu seu direito de crédito com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

O acórdão recorrido manteve as glosas sob o fundamento de que somente seria permitida a apuração de créditos sobre despesas de armazenagem que se referisse a insumos ou a produtos destinados à venda, conforme se extrai do trecho a seguir:

[...] uma vez que os motivos das glosas estão descritos como “*Armazenagem não é serviço utilizado como insumo*” e “*serviço de armazenagem não é insumo utilizado na produção; só despesa de armazenagem na operação de venda dá crédito (rubrica própria)*” e considerando o entendimento exarado na citada Solução de Divergência, de que é permitido o creditamento da armazenagem apenas de mercadorias destinadas à venda, produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica, não há como acatar os créditos pretendidos sem que haja uma comprovação dos serviços de armazenagens a que se referem os pagamentos, se em relação a insumos, à produção agrícola ou mesmo a produtos destinados à venda.

A recorrente se insurge contra as glosas ao argumento de que:

O próprio art. 3º, inc. IX da Lei nº 10.833/03, traz expressamente o item serviço de armazenagem de mercadoria como sujeito ao direito creditório, in verbis:

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

(...)

IX - Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

[...] a Recorrente se creditou de valores gastos com serviços de armazenagem suportados por ela própria [...]

Neste contexto, dúvidas não pairam quanto à possibilidade de considerar na base de créditos os dispêndios com armazenagem de mercadoria pagos a terceiros, quando o ônus for suportado pelo vendedor, que é o caso da Recorrente.

Aqui, tem razão a recorrente.

Em que pese traga em suas razões de defesa fundamentação jurídica não relacionada à que utilizou no momento da apropriação, pois o crédito de tais serviços foi tomado como se insumos fossem, entendo que se trata de questão superável, já que a legislação permite a apuração de créditos sobre despesas com serviços de armazenagem.

Vale dizer que já se encontra superada a interpretação constante do acórdão recorrido de que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 condiciona o crédito relativo à armazenagem a que o serviço esteja vinculado a uma operação de venda. A própria Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 separou em incisos distintos os créditos relativos à armazenagem e a frete, condicionando-o à operação de venda apenas em relação ao frete.

Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

[...]

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 173 e 175, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e

Ante o exposto, dou provimento ao recurso na matéria, para reverter as glosas de créditos apurados sobre despesas de serviços de armazenagem prestados pela *Golden Cargo* e pela *Bravo Armazém Gerais Ltda*.

3.5. Aluguel de prédios (arrendamentos rurais)

A autoridade fiscal que analisou o PER glosou da base de creditamento valores relativos a contratos de aluguel de imóveis rurais para utilização nas atividades produtivas da recorrente, pelos motivos abaixo, que constam do Despacho Decisório.

Foram glosados os itens para os quais o contrato foi firmado entre pessoas físicas ou com outra empresa locatária/arrendatária diversa da Terra Santa. Também

foram glosados os itens as datas de pagamento e os valores das contraprestações não estavam previstas no contrato.

O Acórdão recorrido, por sua vez, reverteu as glosas relativas aos contratos de arrendamento em que constam como locatárias empresas sucedidas pela recorrente e em que o preço e a forma de pagamento estavam previstos em sacas de soja por hectare. Na decisão, foram mantidas apenas as glosas relativas a contratos de arrendamento em que a arrendante é pessoa física ou em que ambas as partes (arrendante e arrendatário) são pessoas físicas e a empresa Vanguarda do Brasil S.A., sucedida pela recorrente, consta apenas como fiadora.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente apresentou razões de defesa contra as glosas relativas a contratos firmados por empresas da qual é sucessora e contra contratos em que o pagamento está previsto em sacas de soja, não contestando expressamente as glosas referentes aos contratos firmados por pessoas físicas.

Como visto, o Acórdão recorrido reverteu as glosas relacionadas a contratos firmados por empresas sucedidas pela recorrente e a contratos em que o pagamento está previsto em sacas de soja, de forma que não se trata de matéria controversa, inexistindo interesse recursal à recorrente nesses pontos.

Com relação à parte cujas glosas foram mantidas pelo Acórdão recorrido, qual seja, a relativa a contratos cujo arrendante é pessoa física ou em que ambas as partes (arrendante e arrendatário) são pessoas físicas e a empresa Vanguarda do Brasil S.A., sucedida pela recorrente, consta apenas como fiadora, houve apenas menção no recurso voluntário, sem apresentação de razões de defesa específicas. De qualquer maneira, o art. 3º inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, é expreso em determinar que o desconto de créditos só se aplica a aluguéis pagos a pessoa jurídica, de maneira que não há reforma a fazer na decisão.

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; (grifo nosso)

Assim, entendo que a parte do tópico “5) Aluguel de prédios (arrendamentos rurais)” do Recurso Voluntário em que a recorrente se insurge contra glosas relacionadas a contratos firmados por empresas que sucedeu e contra contratos em que o pagamento está previsto em sacas de soja não deve ser conhecida, por falta de interesse recursal. Já em relação às glosas relativas a contratos envolvendo pessoas físicas, nego provimento ao recurso.

3.6. Aluguel de máquinas e equipamentos

Houve também glosas em relação a créditos apropriados como aluguéis de máquinas e equipamentos. No Despacho Decisório, a autoridade fiscal consignou que:

82. O Interessado foi intimado a apresentar os contratos de aluguel, os documentos fiscais referidos na planilha e os comprovantes de pagamento, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 07 (fls. 2.595 e 2.596).

83. Foram glosados os valores dos itens para os quais não foram apresentados os contratos de aluguel, os documentos fiscais ou os comprovantes de pagamento referidos na planilha, por força do art. 161 da IN RFB nº 1.717/2017, que confere ao Auditor-Fiscal da RFB competente para decidir sobre o ressarcimento e a compensação a prerrogativa de condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

84. Muitos itens não se referiam a aluguel de máquina ou equipamento (obrigação de dar), mas tratavam-se de valores pagos em razão de contratos de prestação de serviços (obrigação de fazer) ao Interessado, e foram, portanto, glosados da base de cálculo. Conforme se conclui da leitura dos contratos, tais serviços eram executados pelos fornecedores, utilizando-se de bens móveis de propriedade deles e com mão de obra fornecida por eles. Inclusive foram emitidas notas fiscais eletrônicas de serviço, com incidência do ISSQN sobre o valor todo da nota.

85. Alguns itens tiveram seus valores validados parcialmente, já que parte do montante pleiteado se referia a locação de bem móvel e outra parte era relativa ao serviço prestado (mão-de-obra), conforme descrito se verificou dos contratos de prestação de serviço e das notas fiscais apresentadas (com incidência de ISSQN sobre a parte do serviço).

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente reconhece que há contratos de prestação de serviços cumulados com locação de maquinário.

bem verdade que os referidos contratos se referem à suposta prestação de serviços, conforme mencionado pela autoridade fiscal. No entanto, também é evidente que existe expressa previsão de locação de maquinário para desenvolvimento de atividades no âmbito de seu processo produtivo, conforme exemplo às fls. 3995 dos autos:

Tendo sido mantidas as glosas, a recorrente volta a contestá-las em seu recurso voluntário.

Nesse contexto, analisando-se a planilha “Pleiteado” do arquivo não paginável “Aluguel de Máq e Equip - 2015.xlsx”, verifica-se que a empresa pleiteou, no trimestre de apuração do PER objeto destes autos, créditos relativos a despesas incorridas com as empresas J IRMAOS COMERCIO E TRANSPORTES LTDA, JOSE CARLOS ALVES FERNANDES e R FERREIRA TERRAPLANAGEM E LOCACAO - ME. Analisando-se alguns dos contratos com essas empresas apresentados pela recorrente em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 07, verificam-se os seguintes objetos:

CONTRATANTE: VANGUARDA AGRO S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob nº. 05.799.312/0057-85, inscrição Estadual nº 114310082, estabelecida à Rodovia BR 020, Km 134, Margem à Direita, Zona Rural, no município de São Desidério/BA, neste ato representado na forma de seu Estatuto Social.

CONTRATADA: J IRMÃOS COM. E TRANSPORTES LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº. 08.981.770/0001-74, inscrição Estadual nº 104267356, com sede à Avenida Padre Trajano, nº 553, Centro de Posse/GO, neste ato representado por seu sócio administrador, Sr. João Vane Dimas Ignácio, brasileiro, casado, empresário, devidamente inscrito no CPF/MF sob o nº. 819.169.141-87, portador da C. RG nº. 3597444 DGPC/GD, com endereço profissional o mesmo acima.

As partes acima qualificadas, pelo presente instrumento particular, nesta e na melhor forma de direito, resolvem celebrar o presente **Contrato Particular de Prestação de Serviços**, nos termos e condições que a seguir mutuamente outorgam e aceitam, a saber:

Cláusula Primeira: Do Objeto
1.1. O presente instrumento tem por objeto a prestação de serviços com pá carregadeira na unidade algodoeira beneficiamento.

- Pá carregadeira Marca: Caterpillar Modelo: 924Hz Caterpillar Série: CAT0924HPWL800948 Ano: 2011

Cláusula Segunda: Dos Prazos
2.1. O presente contrato tem seu início na data de 20 de Junho de 2015 e término na data de 18 de Setembro de 2015, quando se dará por encerrado, independente de notificação, interpelação ou aviso judicial ou extrajudicial, podendo ser prorrogado em comum acordo entre as partes, mediante termo

CONTRATADA: JOSÉ CARLOS ALVES FERNANDES ME, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº. 10.648.794/0001-58, inscrição Estadual nº 079.822.529, com sede à Rua Barão Macaúbas, nº 180, Bairro Vomita Mel, na cidade de Guanambi/BA, neste ato representado por seu sócio administrador, Sr. José Carlos Alves Fernandes, brasileiro, casado, empresário, devidamente inscrito no CPF/MF sob o nº. 010.565.318-78. Portador da CI RG nº. 02.226.846-40 SSP/BA, com endereço profissional o mesmo acima.

As partes acima qualificadas, pelo presente instrumento particular, nesta e na melhor forma de direito, resolvem celebrar o presente **Contrato Particular de Prestação de Serviços**, nos termos e condições que a seguir mutuamente outorgam e aceitam, a saber:

Cláusula Primeira: Do Objeto
1.1. O presente instrumento tem por objeto a prestação de serviços com pá carregadeira na unidade algodoeira beneficiamento.

- Pá carregadeira Marca: Case Modelo: W20E Chassi/Série: NAAE15339 Ano: 2011.

Cláusula Segunda: Dos Prazos
2.1. O presente contrato tem seu início na data de 25 de Junho de 2015 e término na data de 23 de Setembro de 2015, quando se dará por encerrado, independente de notificação, interpelação ou aviso judicial ou extrajudicial, podendo ser prorrogado em comum acordo entre as partes, mediante termo aditivo.

CONTRATADA: R FERREIRA TERRAPLANAGEM E LOCAÇÃO - ME, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob nº 19.645.348/0001-64, inscrição Estadual nº. ISENTA, com sede na Rua das Açucenas, nº 247W, Bairro Industrial Sul, Município de Nova Mutum-MT, neste ato representada pelo Sr. Rafael Ferreira, brasileiro, empresário, devidamente inscrito no CPF nº 000.372.881-13, com endereço profissional o mesmo acima.

As partes acima qualificadas, pelo presente instrumento particular, nesta e na melhor forma de direito resolvem celebrar o presente **Contrato Particular de Prestação de Serviços**, nos termos e condições que a seguir mutuamente outorgam e aceitam, a saber:

Cláusula Primeira: Do Objeto
1.1. O presente contrato tem por objeto a prestação de serviços a ser realizada com o seguinte bem móvel de propriedade da CONTRATADA, na unidade de produção da CONTRATANTE:

a) Uma (01) Pá Carregadeira Marca: Komatsu Série: B1369 Modelo: WA180 Ano: 2000.

Cláusula Segunda: Dos Prazos
2.1. O presente contrato tem seu início na data de 08 de Junho de 2015 e término na data de 06 de Setembro de 2015, quando se dará por encerrado, independente de notificação, interpelação ou aviso judicial ou extrajudicial, podendo ser prorrogado em comum acordo entre as partes, mediante termo aditivo.

Diferentemente do exemplo trazido no corpo do Recurso Voluntário, em que não há a identificação da empresa contratada e nem do período de referência, os contratos acima são denominados “Contrato Particular de Prestação de Serviços” e seu objeto se refere expressamente à “prestação de serviços”. Assim, como os documentos não se referem à mera locação, que tem natureza distinta da prestação de serviços, não há como acolher a tomada de créditos sobre esses valores como se referindo à aluguel de máquinas e equipamentos.

Além disso, para que fosse possível sua apropriação como serviço-insumo (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003), deveria haver comprovação de que se trata de serviço utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Não há nos autos elementos suficientes nesse sentido, como, por exemplo, o detalhamento do serviço realizado ou em que etapa da produção ele se insere, ficando comprometida a comprovação do direito creditório.

Assim, nego provimento ao recurso nesse ponto, não havendo reforma a ser feita na decisão recorrida.

3.7. 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 estão na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Ativo Imobilizado – 2015.xlsx”. O acórdão recorrido reverteu as seguintes glosas:

- Aquisição de cilindro elétrico, forno a gás, amassadeira pães, por se tratar de equipamento;
- Console prensa, compressor de ar, soprador, abastecimento combustível pneumática, embolsadora de Grãos, bloco volumétrico combustível, misturador defensivos, moto bomba, cilindro plataforma de milho, pneu agrícola, dentre outros, cuja fundamentação legal na planilha traz como art. 1º da Lei 11.774 de 2008 e § 14 do art. 3º da lei 10.833 de 2003;
- Notas fiscais de aquisição de equipamentos e maquinarias: de Comagran Mato Grosso Ltda., D. O. Santos ME, Ferreira & Tobaldini Ltda. ME, Anderson Luiz Dalzotto & Cia. Ltda., Tecnigran Proteção de Grãos e Sementes Ltda., Preenso Máquinas Ltda., Interlisense Radiocomunicação Ltda., Pampa Máquinas Agrícolas Ltda., Cadore, Bidoia e Cia. Ltda.

Por sua vez, foram mantidas as glosas em relação a:

- a) Caminhões, por não se enquadrarem às determinações do art. 1º da Lei 11.774 de 2008 e § 14 do art. 3º da lei 10.833 de 2003 (motivação na planilha de glosas: “Veículos não são considerados máquinas nem equipamentos”);
- b) Tratores, por não se enquadrarem às determinações do art. 1º da Lei 11.774 de 2008 e § 14 do art. 3º da lei 10.833 de 2003 (motivação na planilha de glosas: “trator é veículo, não sendo considerado máquina ou equipamento”);
- c) Equipamentos agrícolas (plantadeiras, distribuidor, grade etc.), tratores, caminhões, reboques e veículos pesados, motocicletas, com o motivo da glosa “bem adquirido de pessoa física não dá direito a crédito”;
- d) Bens constantes das notas fiscais apresentadas de CNH Latin América Ltda. e John Deere Brasil Ltda., por se tratar de aquisição de tratores e colheitadeiras, que são bens que não se enquadram às determinações do art. 1º da Lei 11.774 de 2008 e § 14 do art. 3º da lei 10.833 de 2003;

- e) Bens glosados pelas seguintes motivações: “Documento apresentado não é nota fiscal do bem”, “Nota fiscal não apresentada” e “sem identificação do fornecedor e/ou documento fiscal de aquisição”, por falta de apresentação dos documentos fiscais.

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

No que se refere à aquisição de caminhões, também há precedente deste E. CARF autorizando o aproveitamento da depreciação dos caminhões que se incorporaram no ativo com base na mesma legislação de regência da viabilidade de apropriação de créditos:

(...) NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Os encargos de depreciação de caminhões off road, incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de minérios, geram direito a crédito. (Ac. 3402-002663, sessão de fevereiro de 2015 – ALEXANDRE KERN)

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 off road utilizados na atividade de mineração. 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. 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, que, de fato, são veículos de transporte de carga.

Já em relação a glosas relativas a tratores, a recorrente se insurge ao argumento de que:

Ainda, cabe ressaltar que parte dos Notas Fiscais glosadas se referem à aquisição de tratores para utilização no processo produtivo da Recorrente.

Deste modo, diante da atividade da Recorrente, demonstrada à exaustão ao longo desta peça, não há dúvida de que os tratores adquiridos são aplicados estritamente no seu processo produtivo, de modo que não se pode glosar os créditos em questão.

Em que pese a discussão não recaia sobre a utilização dos tratores no processo produtivo da recorrente, vez que as glosas se deram ao 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, entendendo 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 nos autos 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, voto pela reversão das 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 – 2015.xlsx”).

Ainda, o acórdão recorrido manteve as glosas sobre notas fiscais dos fornecedores CNH América Latina LTDA e John Deere Brasil LTDA, de aquisição de tratores e colheitadeiras. Inicialmente, a glosa se deveu ao fato de a autoridade tributária da unidade de origem não ter localizado os documentos fiscais, que foram apresentados na Manifestação de Inconformidade. Apesar da apresentação, a decisão de primeira instância entendeu que:

Já as notas fiscais apresentadas de CNH Latin América Ltda. e John Deere Brasil Ltda., por se tratar de aquisição de tratores e colheitadeiras, mantém-se as glosas efetuadas, já que são bens que não se enquadram às determinações do art. 1º da

Lei 11.774 de 2008 e § 14 do art. 3º da lei 10.833 de 2003, nos termos já visto anteriormente.

No mesmo sentido do que foi argumentado acima, entendo que os referidos tratores e colheitadeiras, no contexto produtivo da recorrente, são máquinas passíveis do desconto de crédito das contribuições não cumulativas no regime previsto no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Dessa forma, voto por reverter as glosas relativas às notas fiscais de aquisição de tratores e colheitadeiras dos fornecedores CNH América Latina LTDA e John Deere Brasil LTDA apresentadas na Manifestação de Inconformidades.

Em relação à glosa de créditos descontados sobre a aquisição de máquinas e equipamento adquiridos de pessoas físicas, a recorrente alega em seu recurso voluntário que

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.

Nesse ponto, não tem razão a recorrente, vez que a apuração de créditos das contribuições não cumulativas aplica-se exclusivamente a aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas domiciliados no país, conforme previsto expressamente no art. 3º, §3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, voto pela manutenção de tais glosas (motivo “bem adquirido de pessoa física não dá direito a crédito” na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Ativo Imobilizado – 2015.xlsx”).

Por fim, destaco que, no recurso voluntário, não houve impugnação específica quanto à manutenção das glosas pelas seguintes motivações: “Documento apresentado não é nota fiscal do bem”, “Nota fiscal não apresentada” e “sem identificação do fornecedor e/ou documento fiscal de aquisição”, estabilizando-se a matéria no sentido decidido pelo acórdão de primeira instância.

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto no seguinte sentido:

1. **Conhecer parcialmente** do recurso voluntário, não conhecendo:
 - a) Das razões contra as glosas relacionadas a despesas denominadas “deslocamentos / diária / quilometragem”, por se tratar de matéria preclusa;
 - b) Da parte do tópico “5) Aluguel de prédios (arrendamentos rurais)” do Recurso Voluntário em que a recorrente se insurge contra glosas relacionadas a contratos firmados por empresas que sucedeu e contra contratos em que o pagamento está previsto em sacas de soja, por falta de interesse recursal.
2. Rejeitar a preliminar de conversão de julgamento em diligência;

3. Dar **parcial provimento** ao recurso, para:
- a) **Reverter** as glosas relativas às despesas com serviços de classificação (Descrição da conta “SERVICOS DE CLASSIFICAÇÃO” na planilha “Glosado” constante do arquivo não paginável “Serviços Insumo – 2015.xlsx”);
 - b) **Reverter** as glosas relativas às despesas com serviços de armazenagem prestados pela *Golden Cargo* e pela *Bravo Armazém Gerais Ltda* (emitentes da nota na planilha “Glosado” do arquivo não paginável “Serviços Insumos – 2015.xlsx”);
 - c) **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 – 2015.xlsx”);
 - d) **Reverter** as glosas relativas a encargos de depreciação de tratores, plataformas de corte e colheitadeiras dos fornecedores CNH América Latina LTDA e John Deere Brasil LTDA apresentadas na Manifestação de Inconformidades.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha