MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16692.721022/2016-71**
ACÓRDÃO	3202-003.557 – 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: Normas de Administração Tributária

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

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.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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. 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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NÃO RETIFICADAS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 231.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e

DOCUMENTO VALIDADO

demonstrativos correspondentes, a exemplo do EFD-Contribuições, conforme Súmula CARF nº 231.

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. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

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

DESCONTO DE CRÉDITOS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. TRATORES UTLIZADOS 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

DOCUMENTO VALIDADO

passíveis de desconto de créditos no regime previsto no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por se tratar de máquinas aplicadas na produção de bens destinados à venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo (1) das razões de defesa em relação à glosa de créditos descontados sobre máquinas e equipamento adquiridos de pessoas físicas e (2) do tópico recursal "devolução de vendas"; em indeferir o pedido de diligência por prescindível, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para reverter as glosas relativas aos créditos: (1) com aquisição de perfis, (2) das notas fiscais de nº 32, 69, 70 e 571, apresentadas na manifestação de inconformidade, (3) com aluguel de empilhadeiras e (4) 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 primeiro trimestre de 2014, recebidos da cisão parcial da empresa Vanguarda do Brasil S.A., CNPJ nº 01.372.342/0001-10. 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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;
- Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda;
- Aquisições de energia elétrica e térmica;
- Aquisições de máquinas, equipamento e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição);
- Aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica;
- Aluguéis de prédios;
- Devolução de vendas sujeitas à incidência não cumulativa.

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, Trasbordo 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 bens utilizados como insumos, aquisição de serviços utilizados como insumos, crédito extemporâneo, e sobre despesas com frete na operação de venda, energia elétrica, aluguel de máquinas e equipamentos, máquinas,

DOCUMENTO VALIDADO

equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, aluguel de prédios (arrendamentos rurais), e devoluções de vendas;

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:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- Aquisição de bens utilizados como insumos
- Aquisição de serviços utilizados como insumo
- Créditos extemporâneos
- Fretes
- Energia elétrica
- Aluguel de prédios
- Aluguel de máquinas e equipamentos
- Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado
- Devolução de vendas

Passemos à análise de cada umas das matérias acima.

3.1. Aquisição de bens utilizados como insumos

Antes de analisar as aquisições de bens 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

Com relação à glosa de crédito sobre a aquisição de bens a título de insumo, consta da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0406/2017 - que fundamentou o Despacho Decisório emitido pela autoridade fiscal da Diort/Derat/SP:

> Os valores referentes a notas emitidas pelo próprio interessado (nota de entrada emitida pelo próprio detentor do crédito), ou com base de cálculo do PIS e da COFINS zerada, foram glosadas (ressalvados os bens de tributação monofásica). Também foram glosadas as notas que não foram encontradas na base do SPED, ou sua cópia em PDF não foi apresentada, bem como bens adquiridos sujeitos à alíquota zero, isenção, suspensão, etc.
>
> Os bens referentes a partes e peças de manutenção de motos foram glosados por não serem aplicados aos produtos destinados a venda.

O detalhamento das glosas consta da planilha "Bens_Insumos_x_NFe" constante do arquivo não paginável "Bens Insumos x NFe.xlsx".

Ao apreciar a Manifestação de Inconformidade apresentada, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu que deveriam ser revertidas as seguintes glosas:

> [...] os bens que correspondem à aquisição, ainda que em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições ou que tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, como a aquisição com combustíveis, lubrificantes, óleos e adjuvantes,

DOCUMENTO VALIDADO

> peças, acessórios e parte de veículos e máquinas, tais como pneu, câmara de ar, parafuso, arruela, porca, lanterna, palheta, cubo de roda, cilindro, mola, amortecedor, filtro, retentor, graxa, óleo diesel etc., podem ser considerados insumos da atividade produtiva e, portanto, os créditos devem ser restabelecidos.

Além disso, as glosas relativas a gastos de material de manutenção, como perfil, chave luz, chave biela, alicate de pressão, chave pneumática etc., utilizados nas unidades produtivas da empresa e na manutenção de veículos, tratores e equipamentos também foram revertidas. Outros créditos restabelecidos pelo acórdão recorrido são os relativos a notas fiscais em que consta "DT. EMISSÃO 2013" na coluna "OBSERVAÇÃO" da planilha "Bens_Insumos_x_NFe".

Por sua vez, foram mantidas as glosas motivadas (coluna "Observação" da planilha "Bens_Insumos_x_NFe") como "NÃO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMO" e "NÃO SE ENQUADRA COMO INSUMO" em relação a gastos com veículos leves e motocicletas, por não terem vinculação com o processo produtivo da recorrente, além das que contêm "NF NÃO APRESENTADA. DT. EMISSÃO 2013", "NF NÃO APRESENTADA" e "NFE NÃO FOI ENCONTRADA NA BASE SPED PARA DESTINATÁRIO" na motivação. São em relação a essas, portanto, que remanesce a controvérsia.

Em seu recurso voluntário, a recorrente se insurge contra a manutenção das glosas ao argumento de que:

> Especificamente para veículos, não se pode olvidar que eles são utilizados para deslocamento das equipes técnicas para efetuar as análises necessárias no pré-plantio, durante o cultivo, durante a colheita e pós-colheita, sendo, portanto, essenciais para a realização destas atividades.
>
> Nesta senda, inquestionável a natureza essencial das peças e equipamentos, na medida em que necessários não somente à manutenção do maquinário empregado no processo de beneficiamento do algodão e de grãos, mas também a manutenção da frota de veículos para transporte de insumos e dos próprios colaboradores em longas distâncias dentro de sua unidade de produção.

Analisando a planilha "Bens_Insumos_x_NFe" constante do arquivo não paginável "Bens Insumos x NFe.xlsx", verifica-se que as glosas no 1º trimestre de 2014 motivadas como "NÃO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMO" e "NÃO SE ENQUADRA COMO INSUMO", descritas como "material de manutenção", referem-se a:

Trimestre	Descrição	Descrição Mercadoria/Serviço	Observação
Trim1	MATERIAL DE MANUTENCAO	"PERFIL ""U""" / AH229212	Não se enquadra no conceito de insumo
Trim1	MATERIAL DE MANUTENCAO	ALICATE PRESSAO	Não se enquadra como insumo
Trim1	MATERIAL DE MANUTENCAO	CHAVE / AR51481	Não se enquadra no conceito de insumo
Trim1	MATERIAL DE MANUTENCAO	CHAVE BIELA 16MM / 001428	Não se enquadra no conceito de insumo
Trim1	MATERIAL DE MANUTENCAO	CHAVE LIGA DESLIGA 1 POSIÇAO / IM-11185S	Não se enquadra no conceito de insumo
Trim1	MATERIAL DE MANUTENCAO	CHAVE LUZ UNIVERSAL TIC TAC	Não se enquadra no conceito de insumo
Trim1	MATERIAL DE MANUTENCAO	PERFIL / U / AH218189	Não se enquadra no conceito de insumo
Trim1	MATERIAL DE MANUTENCAO	PERFIL U / N372259	Não se enquadra no conceito de insumo

DOCUMENTO VALIDADO

Ao contrário do que consta do acórdão recorrido - que já reverteu as glosas sobre as chaves e sobre o alicate, restando apenas os perfis – não foi possível identificar itens empregados em "veículos leves e motocicletas". Tratando-se os perfis sobre os quais recaíram as glosas de peças de reposição empregados em máquinas agrícolas[1], entendo que tais glosas devem ser revertidas. Nesse sentido o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018:

> 81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo) [...]
>
> [...]
>
> 85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos [...]

Por sua vez, com relação às glosas com os motivos "NF NÃO APRESENTADA. DT. EMISSÃO 2013", "NF NÃO APRESENTADA" e "NFE NÃO FOI ENCONTRADA NA BASE SPED PARA DESTINATÁRIO", a recorrente alega que:

> [...] apresentou em sede de Manifestação de Inconformidade o restante dos documentos fiscais que demonstram a legitimidade dos créditos (fls. 2564/3005).

Pois bem, das glosas relativas ao 1º trimestre de 2014 pelos motivos "NF não apresentada. DT. emissão 2013", "NF não apresentada" e "NFe não foi encontrada na base SPED para destinatário" constantes da planilha "Bens_Insumos_x_NFe" do arquivo não paginável "Bens Insumos x NFe.xlsx", analisando-se os documentos de fls. 2564-3005, foi possível identificar 4 notas fiscais, quais sejam: nºs 32, 69, 70 e 571. Com relação a essas, entendo que as glosas devem ser revertidas, mantendo-se as demais por falta de comprovação do direito creditório.

Antes o exposto, na matéria, voto por dar parcial provimento ao recurso para:

1. Reverter as glosas relativas às aquisições de perfis (coluna "Observação" como "Não se enquadra no conceito de insumo" e "Não se enquadra como insumo" na planilha "Bens_Insumos_x_NFe" do arquivo não paginável "Bens Insumos x NFe.xlsx");
2. Reverter as glosas relativas às notas fiscais de nº 32, 69, 70 e 571.

3.2. Aquisição de serviços utilizados como insumo

[1] https://shop.deere.com/br/pt/product/AH229212%3A-Calha-de-A%C3%A7o/p/AH229212
https://shop.deere.com/br/pt/product/AH218189%3A-Perfil-de-Aco-de-Fixacao-Modelo-U-da-Unidade-do-Picador-de-Palha-para-Colhedoras-de-Cereais/p/AH218189
https://shop.deere.com/br/pt/product/N372259%3A-Perfil-de-Aco-de-Fixacao-dos-Dutos-de-Ar-da-Unidade-de-Colheita-para-Colhedoras-de-Algodao/p/N372259

DOCUMENTO VALIDADO

Com relação à glosa de crédito sobre a aquisição de serviços utilizados como insumo, consta da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0406/2017 - que fundamentou o Despacho Decisório emitido pela autoridade fiscal da Diort/Derat/SP:

> Foram glosados na rubrica serviços os valores referentes a alugueis, transbordo, comissões de vendas, serviços de exportação e serviços de classificação, por não se enquadrarem no conceito de insumo, bem como, notas que não foram apresentadas em pdf.

O acórdão recorrido reverteu parte das glosas, mantendo-as em relação ao seguinte:

> [...] mantém-se a glosa de créditos com pagamento de pedágios, "serviços gerais mais quilometragem", "viagem à fazenda", e os deslocamentos que não têm especificação ou finalidade, como "deslocamento interno", "deslocamento até a unidade", "deslocamento de Teresina a Currais, revisão 125", "quilometragem agro amazonia", "quilometragem", "referente a quilometragem para a fazenda", "serviço e deslocamento" etc., por não estarem caracterizadamente vinculados ao processo produtivo.
>
> Em relação a despesas com exportação, ainda que os gastos efetuados pela pessoa jurídica correspondam a despesas necessárias à consecução de seus objetivos empresariais, uma vez que são realizados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços.
>
> [...] as despesas com comissões sobre vendas não geram créditos não cumulativos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por não serem caracterizadas como insumos [...]. O mesmo entendimento aplica-se a despesas com exportação, exportação com safra, exportação/frete/armazenagem, gastos com embarque de produtos para a exportação e despesas portuárias, que são realizados em momento posterior à etapa da produção dos bens ou da prestação dos serviços [...]
>
> [...]
>
> [...] nos casos em que a fiscalização observou que os documentos foram emitidos há meses e até há anos ao período em que se pleiteou os créditos, que estão fundamentados como "Dt Emissão 2011", "Dt Emissão 2012", "Dt Emissão 2013" e "Dt Emissão ago 2013", diferentemente da situação anterior, caracteriza-se como aproveitamento de créditos extemporâneos. Nesses casos, é pacífico o entendimento da administração tributária de que o aproveitamento de créditos solicitados intempestivamente deve, além de obedecer ao prazo decadencial, ter os dados do Dacon e DCTF retificados nas competências dos créditos [...]
>
> E no tocante às motivações decorrentes de "NF NÃO APRESENTADA", "NF ILEGÍVEL" , "NF REFERENTE A OUTRA EMPRESA PARTICIPANTE" e "NÃO SE TRATA

DOCUMENTO VALIDADO

> DE NOTA FISCAL DE SERVIÇO" permanecendo sem comprovação os valores dos créditos pleiteados e glosados, mantém-se o procedimento fiscal

Em seu recurso voluntário, a recorrente se insurgiu contra as glosas relativas a despesas com comissões, despesas com exportação, gastos com embarque de produtos para a exportação, despesas portuárias, confecção de prateleiras para armazenagem e serviço de classificação, além de despesas com deslocamento / quilometragem / diária.

Com base nas premissas fixadas no tópico anterior, passemos à análise das glosas contestadas.

3.2.1. Despesas com exportação, despesas com comissões e fretes sobre vendas

Ao analisar o PER objeto destes autos, verifica-se que, no período sob análise, qual seja, 1º trimestre de 2014, a autoridade fiscal glosou serviços descritos como "DESPESAS C/ EXPORTACAO" e "SERVICO / COMISSAO DE VENDAS" na planilha "Serviços x PDF" do arquivo não paginável "Serviços x PDF.xlsx", por não se subsumirem ao conceito de insumo, já que desvinculados da produção.

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 – 2014.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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 encaixarem 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)

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.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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, analisando as planilhas "Glosado" do arquivo não paginável "Serviços Insumos – 2014.xlsx" e "Fretes x CTe" do arquivo não paginável "Fretes x CTE.xlsx", verifica-se que as glosas se deram por falta de comprovação, não havendo reforma a ser feita na decisão recorrida.

Assim, voto por negar provimento nessa matéria, mantendo as glosas com a Descrição Mercadoria/Serviço como "DESPESAS C/ EXPORTACAO" e "SERVICO / COMISSAO DE VENDAS" na planilha "Serviços x PDF" do arquivo não paginável "Serviços x PDF.xlsx".

3.2.2. Despesas com deslocamento / quilometragem / diária

A autoridade fiscal glosou despesas relacionadas a deslocamentos, diárias e quilometragem, por entender que não se referiam a serviços utilizados como insumo.

Em relação a esse ponto, estando a conclusão do órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, com fundamento no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, e no art. 114, §12º, inciso I, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF), adoto os fundamentos da decisão recorrida, transcrevendo, abaixo, o voto ao qual me filio:

> Por outro lado, mantém-se a glosa de créditos com pagamento de pedágios, "serviços gerais mais quilometragem", "viagem à fazenda", e os deslocamentos que não têm especificação ou finalidade, como "deslocamento interno", "deslocamento até a unidade", "deslocamento de Teresina a Currais, revisão 125", "quilometragem agro amazonia", "quilometragem", "referente a quilometragem para a fazenda", "serviço e deslocamento" etc., por não estarem caracterizadamente vinculados ao processo produtivo.

Como se vê, trata-se de descrições genéricas a partir das quais não há comprovação de que estão intrinsecamente ligadas à atividade produtiva.

Assim, nego provimento ao recurso nesse ponto.

3.3. Créditos extemporâneos

A autoridade fiscal também glosou despesas motivadas pela emissão da Nota Fiscal fora do período de apuração, constando os motivos "Dt Emissão 2011", "Dt Emissão 2012", "Dt Emissão 2013" e "Dt Emissão ago 2013" na planilha "Serviços x PDF" do arquivo não paginável "Serviços x PDF.xlsx". O acórdão recorrido ratificou o entendimento de que se trata de aproveitamento de crédito extemporâneo e manteve as glosas.

Em seu recurso voluntário, a recorrente contesta as glosas ao argumento de que

> Diversamente do que concluiu o Julgador a quo, uma vez não efetuado o creditamento da contribuição no período em que escriturados os documentos das respectivas operações, o contribuinte poderá fazê-lo extemporaneamente, ou

DOCUMENTO VALIDADO

> seja, em período posterior ao dos fatos econômicos geradores dos créditos, nos termos da permissão contida na legislação tributária vigente que instituiu a não cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS, conforme se vê do §4°, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003
>
> [...] é improcedente a orientação do v. acórdão que vincula a apropriação de créditos extemporâneos de PIS/COFINS à observância do aludido regime de competência e, assim, à necessária retificação de obrigações acessórias (EFD e DCTF), conforme fls. 7185 a 7187 dos autos.

A discussão sobre a necessidade ou não de retificação das obrigações acessórias para aproveitamento de créditos extemporâneos não é nova no âmbito deste Conselho. No entanto, o tema não merece maiores digressões neste voto, haja vista que se trata de matéria objeto de Súmula deste Conselho. Trata-se da Súmula CARF nº 231:

> SÚMULA CARF Nº 231
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025
>
> O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Importa salientar que a Súmula em questão é de observância obrigatória por parte deste colegiado, conforme dispõe o art. 25, inciso II e §13º do Decreto nº 70.235/1977.

> Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> [...]
>
> II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> [...]
>
> § 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (grifamos)

Por fim, vale dizer que, embora o caso concreto não envolva DACON, mas sim de EFD-Contribuições, obrigação acessória que sucedeu a DACON, os fundamentos da súmula se mantêm e ela deve, obrigatoriamente, ser aplicada ao caso dos autos.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso também nesse tópico recursal.

3.4. Fretes

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Houve também glosa de créditos relativos a despesas com fretes que denominou "movimentação interna" e "fretes sobre compras"; além disso, em alguns casos as glosas decorreram de falta de comprovação do direito creditório. As glosas constam da planilha "Fretes x CTe" do arquivo não paginável "Fretes x CTe.xlsx".

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente defendeu o direito aos referidos créditos sob o argumento de que:

> [...] a acepção da expressão "frete na operação de venda", contida nº inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, abarca justamente a conjunção de operações que, em suma, possibilitam o transporte de insumos ou bens acabados, de forma a viabilizar a própria venda. Diga-se, não se fala aqui em simples "frete de venda", mas dos fretes que possibilitam a operação de venda como um todo.
>
> Neste sentido, é inegável que o frete interno constitui valor econômico que, em último nível, agrega ao custo do produto vendido.
>
> [...]
>
> Não por outro motivo, este raciocínio também se aplica ao entendimento fiscal acerca do chamado "frete sobre compras".

Ao analisar a matéria, o acórdão recorrido reverteu as glosas de créditos motivadas como "movimentação interna" e "não se trata de frete sobre vendas" na planilha "Fretes x CTe" do arquivo não paginável "Fretes x CTe.xlsx", no entanto, destacou que:

> Por outro lado, quanto à glosa com motivação decorrente de "cte não encontrado na base sped", "não é tomador do serviço" e "descrição não coincide com cte" permanece sem comprovação. Pelo que se mantém o procedimento fiscal.

Em seu recurso voluntário, a recorrente se limitou a afirmar que:

> [...] frise-se que a Recorrente apresentou todos os documentos comprobatórios seja em sede de fiscalização, seja em sede de Manifestação de Inconformidade, tendo falhado o v. acórdão na busca pela verdade material, pelas razões já apresentadas no presente Recurso [...]

Imperioso destacar que, para o período objeto do PER sob análise, em relação às glosas que permanecem controversas nessa matéria, todas foram motivadas como "Cte não encontrado na base SPED tendo como remetente Vanguarda para o ano de 2014". Apesar da alegação genérica da recorrente de que teria apresentado a documentação, não foi possível localizar nos autos os CTes glosados, de maneira que ela não se desincumbiu de comprovar o direito creditório em discussão.

Assim, nego provimento ao recurso nessa matéria.

3.5. Energia elétrica

Conforme consta da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0406/2017 - que fundamentou o Despacho Decisório emitido pela autoridade fiscal da Diort/Derat/SP, a autoridade

DOCUMENTO VALIDADO

fiscal glosou parcialmente os créditos tomados sobre despesas relacionadas à energia elétrica, por entender que:

> [...] gera direito a créditos do PIS/PASEP e da COFINS a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica. Não gerando, assim, o direito a crédito os valores tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, créditos diversos, benefícios de ICMS, devoluções de ICMS, dentre outros que possam fazer parte da fatura [...]

Também houve glosas por faturas não apresentadas ou aproveitamento em duplicidade, além de despesas incorridas fora do período sob análise. As glosas estão detalhadas na planilha "Energia" do arquivo não paginável "Energia x PDF.xlsx".

O acórdão recorrido reverteu as glosas sobre as despesas motivadas por "despesa incorrida fora do período em análise", mantendo as demais. Inconformada, a recorrente se insurge contra a decisão em seu recurso voluntário, argumentando que:

> [...] o Julgador a quo manteve a glosa dos créditos apropriados sobre energia elétrica sob o argumento de que supostamente tais valores não refletiriam a energia elétrica efetivamente consumida, mas sim valores relativos à contribuição de iluminação pública, demanda contratada, juros e multas [...]
>
> Tal entendimento não merece prosperar, na medida em que tais valores integram, de maneira indissociável, o custo de aquisição da energia elétrica, não sendo possível se cogitar da impossibilidade de apuração do crédito correspondente sobre a totalidade do valor pago na operação.
>
> 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.
>
> [...]
>
> Tal raciocínio, diga-se, representa afronta à própria sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, na medida em que busca desconstituir o direto à tomada de créditos sobre efetivo custo de aquisição de insumo.

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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.

3.6. Aluguel de prédios

Conforme consta da Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0406/2017, a autoridade fiscal efetuou glosas de "alugueis/arrendamentos de pessoa física" e de "alugueis/arrendamentos não comprovados".

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente se insurgiu contra as glosas, alegando que "*todos os documentos foram apresentados em sede de fiscalização para infirmar o convencimento do fiscal quanto ao crédito a ser ressarcido. Fala-se aqui dos contratos de arredamento*".

O acórdão recorrido manteve as glosas, entendendo que a recorrente não apresentou documentação comprobatória suficiente para infirmar a conclusão da autoridade tributária que efetuou as glosas.

Em seu recurso voluntário, a recorrente volta a contestar as glosas, repisando que "*todos os documentos foram apresentados em sede de fiscalização para infirmar o convencimento do fiscal quanto ao crédito a ser ressarcido. Fala-se aqui dos contratos de arredamento, conforme demonstrando no Laudo Técnico (fl. 55)*".

Analisando-se as planilhas constantes das fls. 918 (aluguéis de prédios) e 1299 (arrendamentos), verificam-se no período em análise (1º trimestre de 2014) glosas relativas às fazendas "Guapirama" e "Terra Mãe", **motivadas pelo fato de o contrato ter sido firmado por pessoa física**.

Com relação ao tema, o art. 3º inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, é expresso 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, nego provimento ao recurso em relação a esse ponto.

DOCUMENTO VALIDADO

3.7. Aluguel de máquinas e equipamentos

Houve também glosas em relação a créditos apropriados como aluguéis de máquinas e equipamentos. Na Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0406/2017, a autoridade fiscal consignou que:

> Os valores referentes a alugueis de veículos foram glosados por não se enquadrarem no conceito de máquinas. Além disso, foram também glosados alugueis de pessoa física, serviços e os alugueis não comprovados [...]

As glosas estão discriminadas na planilha de fl. 917.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente se insurge contra as glosas, afirmando que:

> Ora, por se tratar a Manifestante de empresa que atua no ramo da produção de bens agropecuários, bem como no comércio destes, imprescindível se faz que tenha um local para guardar o seu estoque, e que para a movimentação interna dos itens sejam empregadas empilhadeiras e demais máquinas/bens que auxiliam na gestão, organização e desenvolvimento de suas atividades.
>
> [...]
>
> Ademais, ainda que a fiscalização tenha entendido que não houve locação de máquinas em determinados casos, mas prestação de serviços atrelados ao aluguel, não se poderia considerar a negativa de tomada destes créditos, na medida em que a própria legislação de regência autoriza a apuração de créditos também nestes casos, principalmente se considerarmos a essencialidade destes bens no âmbito do processo produtivo da Manifestante.

O acórdão recorrido acolheu em parte as razões da recorrente, revertendo as glosas motivadas como “prestação de serviços” e “apresentado contrato de prestação de serviços”. Por outro lado, manteve as glosas com a motivação “Locação de veículo”, por entender, assim como a autoridade tributária que efetuou as glosas, que empilhadeira se enquadram no conceito de veículos. Também foram mantidas as glosas motivadas por “Doc. não apresentado”, por falta de comprovação.

Em seu recurso voluntário, a recorrente volta a se insurgir contra as glosas relacionadas à locação do que o acórdão recorrido considerou como sendo veículos. Nesse ponto, 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:
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

Classificar empilhadeiras como um mero veículo automotor com base em sua capacidade de se locomover por meios próprios, desconsiderando por completo a finalidade precípuo 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.

Acrescento, ainda que a recorrente não apresentou contestação em relação à manutenção das glosas motivadas como "contrato referente a 2013" e "fora do período em análise - contrato limitado a 20800,00", referentes a períodos de apuração anteriores, de maneira que, não tendo havido impugnação, tais glosas estão mantidas.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso na matéria, exclusivamente para reverter as glosas com o motivo "Trata-se de aluguel de veículo empilhadeira, não abarcado pela legislação" na planilha de fl. 917.

3.8. 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 Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0406/2017, a autoridade fiscal consignou que:

> Na relação apresentada pelo contribuinte, vários valores encontravam-se em duplicidade, portanto foram glosados. Os valores referentes a compras de ativos imobilizados de outras empresas, bem como compras não tributadas, também foram glosados. Foram glosadas, ainda, as compras de veículos [caminhões e tratores], por não se enquadrarem no conceito de máquinas ou equipamentos.

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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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)

As glosas estão detalhadas na planilha “Imobilizado x PDF” do arquivo não paginável “Imobilizado x PDF.xlsx”.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente se insurgiu contra as glosas, argumentando que:

> No que se refere a aquisição de caminhões, há precedente do CARF autorizando o aproveitamento da depreciação dos caminhões que se incorporaram no ativo com base na mesma legislação de regência da viabilidade de creditamento pela aquisição:

DOCUMENTO VALIDADO

> *(...) 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)*

Ademais, quanto as glosas sobre a aquisições de máquinas e equipamento de pessoa física e adquirido com alíquota zero (peças de aeronaves), além das instalações posto de combustível, 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 Manifestante.

O acórdão recorrido não acolheu os argumentos da recorrente e manteve as glosas, decisão contra a qual ela novamente se insurgiu.

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:

> ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CAMINHÃO. POSSIBILIDADE.
>
> A possibilidade de desconto de crédito em relação aos encargos de depreciação relativos a máquinas e equipamentos se restringe aos bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.
>
> (...)
>
> Assim a hipótese autorizativa é envolvendo produção, caso não que encontra-se fora do contexto da atividade da empresa.
>
> (...)
>
> **Reverto a glosa aos encargos de depreciação sobre caminhões** utilizados em transporte de leite.
>
> (Processo: 11070.900259/2016-11; Acórdão: 3201-009.149; 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Relator: Laércio Cruz Uliana Junior; Sessão: 27/08/2021)

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

Além de invocar um julgado que não se amolda ao caso discutido nos autos, a recorrente não trouxe qualquer outro argumento para infirmar a glosa efetuada. Assim, não há

DOCUMENTO VALIDADO

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, conforme apontado no Laudo Técnico (fl. 54):
>
> 12.1.6. AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO
>
> Fazem parte deste conjunto de bens os: implementos agrícolas diversos, colheitadeiras, correias transportadoras, tratores, motores elétricos, motorredutores, máquinas de pré-limpeza, rebocadores, pulverizadores entre outros. Todos estes bens participam de forma integral no processo produtivo da empresa, sem os quais, conforme demonstrado nos processos descritos nos capítulos 8, 9 e 10, não seria possível manter o fluxo produtivo e a manutenção das atividades da empresa com o propósito de obter os produtos por ela comercializado.
>
> (Processo: 16682.901573/2018-06; Acórdão: 3201-009.693; 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Presidente e Redator: Hélcio Lafetá Reis; Sessão 16/12/2021)
>
> 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, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 (coluna "Descrição Item" contém "Trator" e motivo (coluna "Observação") é igual a "Veículo" na planilha "Imobilizado x PDF" do arquivo não paginável "Imobilizado x PDF.xlsx).

Além disso, a recorrente trouxe razões de defesa em relação à glosa de créditos descontados sobre máquinas e equipamento adquiridos de pessoas físicas, no entanto, não constam na planilha "Imobilizado x PDF" do arquivo não paginável "Imobilizado x PDF.xlsx glosas por esse motivo, razão pela qual essa parte da argumentação não deve ser conhecida.

Por fim, destaco que, no recurso voluntário, não houve impugnação específica quanto à manutenção das glosas pelas seguintes motivações: "*NF não apresentada*", "*NF não se refere a este item*", "*Venda de ativo imobilizado*", "*Partes e peças de aeronaves. Aliq zero*", "*Item em duplicidade*" e "*Venda de Sucata*", estabilizando-se a matéria no sentido decidido pelo acórdão de primeira instância, qual seja, pela manutenção das glosas.

3.9. Devolução de vendas

Em que pese a Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0406/2017 traga um tópico sobre "Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não Cumulativa", nota-se que não houve glosas relativas à matéria no 1º trimestre de 2014, período do PER objeto destes autos. A despeito disso, a recorrente trouxe em seu Recurso Voluntário, razões de defesa em relação a essa matéria.

Não havendo controvérsia sobre a matéria no período de apuração dos créditos objeto do PER ora analisado, entendo que esse tópico recursal não deve ser conhecido.

4. Dispositivo

Ante o exposto, voto no seguinte sentido:

1. **Conhecer parcialmente** do recurso voluntário, não conhecendo:

DOCUMENTO VALIDADO

- Das razões de defesa em relação à glosa de créditos descontados sobre máquinas e equipamento adquiridos de pessoas físicas;
- Do tópico recursal "Devolução de Vendas".

2. Rejeitar a preliminar de conversão de julgamento em diligência;
3. Dar **parcial provimento** ao recurso, para:

a) **Reverter** as glosas relativas às aquisições de perfis (coluna "Observação" como "Não se enquadra no conceito de insumo" e "Não se enquadra como insumo" na planilha "Bens_Insumos_x_NFe" do arquivo não paginável "Bens Insumos x NFe.xlsx");

b) **Reverter** as glosas relativas às notas fiscais de nº 32, 69, 70 e 571, por terem sido apresentadas em sede de Manifestação de Inconformidade;

c) **Reverter** as glosas com aluguel de empilhadeiras (motivo "Trata-se de aluguel de veículo empilhadeira, não abarcado pela legislação" na planilha de fl. 917);

d) **Reverter** as glosas relativas a encargos de depreciação de tratores (coluna "Descrição Item" contém "Trator" e motivo (coluna "Observação") é igual a "Veículo" na planilha "Imobilizado x PDF" do arquivo não paginável "Imobilizado x PDF.xlsx)

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha

DOCUMENTO VALIDADO