



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.901791/2012-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.931 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de agosto de 2021  
**Recorrente** AGRICOLA E PECUARIA MORRO AZUL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2009

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. STJ, REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, e em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF). E aplicação da NOTA SEI PGFN MF 63/2018.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em pedidos de restituição/ressarcimento e em declarações de compensação, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez dos créditos pretendidos. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

DESPEAS DE FRETES. AQUISIÇÕES COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da contribuição não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito ao crédito da contribuição não-cumulativa, por força da vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

#### VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Os encargos de depreciação de veículos utilizados no transporte de insumos geram créditos no âmbito das contribuições não-cumulativas.

#### MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

As despesas com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo podem gerar direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

#### VENDAS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Por força do art. 8º, § 4º, inciso II, e do art. 15, § 4º, ambos da Lei nº 10.925/2004, a pessoa jurídica cerealista, aquela que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou, ainda, aquela que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do § 1º do referido art. 8º, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa do PIS/COFINS, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência daquelas contribuições. Nesses casos, a expressa vedação legal ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS continua válida e vigente, não tendo sido afastada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

#### SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF n.º. 125.

Súmula CARF nº 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. CRÉDITO. TRANSPORTE DE INSUMOS TRIBUTADOS.

A apuração de crédito de PIS não cumulativo, calculado sobre despesas de frete, é cabível apenas na hipótese de transporte de insumos sujeitos à tributação pelas contribuições.

#### PIS/PASEP. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE

O creditamento pelos insumos previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 abrange os custos com combustíveis utilizados pelo contribuinte nas máquinas agrícolas e demais equipamentos que participam de seu processo produtivo, gerando, portanto, direito a crédito.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. ARRENDAMENTO.

A apuração de crédito não cumulativo calculado sobre arrendamento de área rural para plantio e cultivo de produtos agropecuários, bem como benfeitorias da área arrendada, segue a mesma sistemática permitida para o aluguel de prédios.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso para reverter a glosa, desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, em relação a (i) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e veículos pesados; (ii) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas; (iii) serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira, filtragem de óleo das parrudas, trato); (iv) combustíveis e lubrificantes utilizados em pulverizadores e moto bombas; (v) arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares; e (vi) depreciação dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas. II. Por maioria de votos, em relação a 1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns; 2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo; 3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (sujeitos à alíquota zero) ; 4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial; 5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação. Vencida nas matérias, a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-008.927, de 25 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10183.901785/2012-34, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada). Ausente o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Por bem descrever os fatos reproduzo, em síntese, o relatório que consta no acórdão DRJ:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra decisão da DRF, na qual a autoridade administrativa reconheceu apenas parcialmente o direito creditório pleiteado, relativo a crédito de PIS não cumulativo, homologando também em parte as compensações formalizadas nos Perdcomps especificados no despacho decisório.

A decisão adotou os fundamentos e as conclusões contidas na Informação Fiscal Seort n.º 356/12. Nela foi proposta a glosa de créditos relativos a peças e manutenção; material de uso e consumo; e serviços de manutenção e assistência, por não se enquadrarem no conceito de insumos, que abrangeria tão somente bens e serviços efetivamente aplicados ou consumidos na produção de mercadorias destinadas à venda, observando-se que, na hipótese de aquisição de bens, esses não poderiam ser destinados ao ativo imobilizado.

Com fulcro na informação do Seort, foram glosados os créditos apurados sobre despesas com fretes relativos a transporte de insumos não sujeitos à tributação pelo PIS, conforme dispõe o §2º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Entendeu a autoridade administrativa que o crédito de PIS relativo a frete somente seria possível quando o insumo transportado também gerasse direito a crédito, e desde que o pagamento do frete coubesse ao comprador. Portanto, uma vez que os produtos adquiridos (*adubos, fertilizantes, corretivos de solo de origem mineral e sementes destinadas à semeadura e plantio*) não ensejam pagamento de PIS, em face da aplicação da alíquota zero, as despesas de frete relativas ao transporte de tais produtos não gerariam direito a crédito.

Foram glosados os créditos relativos a *ganhos de sobras técnicas*, por falta de previsão legal para crédito nessa hipótese.

A autoridade administrativa também glosou os seguintes créditos:

- a) apurados sobre despesas com aquisição de álcool e gasolina comum, pois não utilizados diretamente na produção, mas em atividades de suporte e de apoio;
- b) referentes à energia elétrica, dos anos 2007 e 2008, cujas faturas não foram apresentadas;
- c) relativos a despesa com arrendamento de áreas rurais, por falta de previsão legal;
- d) relativos a despesas de aluguel de equipamentos cujos locadores eram pessoas físicas, e relativos a equipamento não utilizados diretamente na produção, mesmo sendo o locador pessoa jurídica;
- e) calculados sobre despesas de armazenagem e frete em operação de venda de equipamento do ativo imobilizado;
- f) relativos à totalidade dos itens classificados nos grupos “*veículos*”, “*radiocomunicação*” e “*móveis e utensílios*” e parte dos itens do grupo

“*prédios e benfeitorias*” calculados sobre os respectivos encargos de depreciação;

g) apurados sobre encargos de depreciação de bens usados, adquiridos do ativo imobilizado de terceiros.

Não resignada, a contribuinte se insurgiu contra a decisão, alegando fatos e fundamentos, com base nos quais, requereu a manutenção dos créditos relativos:

- 1) a peças e manutenção, por se tratarem de bens utilizados como insumos em seu processo produtivo;
- 2) aos itens classificados como material de uso e consumo, por se tratarem de insumos, tais como peças de manutenção, uniformes e equipamentos de proteção, utilizados no processo produtivo;
- 3) a serviços de manutenção e assistência, por se tratarem de serviços utilizados como insumos em suas atividades;
- 4) a aquisição de álcool e a gasolina, utilizados como insumos no processo produtivo, bem como o respectivo frete;
- 5) ao frete relativo ao transporte de adubos, fertilizantes corretivos e sementes, utilizados como insumos em suas atividades;
- 6) a despesas com arrendamento de imóveis rurais, uma vez que tais despesas são indispensáveis para o desempenho da atividade econômica;
- 7) aos encargos de depreciação de bens classificados nos grupos “*veículos*”, “*radiocomunicação*”, “*prédios e benfeitorias*”, e “*instalações elétricas*”, uma vez que esses bens são indispensáveis ao desempenho da atividade econômica exercida.

A requerente sustenta que, no âmbito do PIS não cumulativo, o conceito de insumo é amplo, abrangendo todas as despesas e os custos necessários à obtenção da receita tributável, e não apenas os custos relativos a bens e serviços aplicados diretamente na produção do bem a ser vendido. Os créditos de PIS não cumulativo são elementos inerentes ao próprio tributo, não se caracterizando como benefício fiscal, daí porque a norma que o prevê não pode ser interpretada literalmente.

O crédito do PIS não se confunde com o do IPI ou o do ICMS.

Pedi também a requerente que fossem revistos de ofício alguns procedimentos errôneos, adotados por orientação da própria Receita Federal, e que implicaram prejuízo na apuração dos créditos de PIS não cumulativo. Mencionou especificamente duas questões: a) a proporcionalidade entre as receitas de exportação e as receitas de vendas no mercado interno não tributadas, em relação à totalidade da receita operacional bruta; e b) o problema da manutenção e do aproveitamento

dos créditos vinculados às receitas oriundas de operações realizadas com suspensão do PIS.

Com esses fundamentos, pugnou pelo reconhecimento do direito creditório e pela subsequente homologação das compensações declaradas. Pediu, outrossim, que fosse acrescido ao crédito o pagamento de juros calculados pela taxa Selic, a partir de cada período de apuração.

Por último requereu a reunião de todos os processos que contenham pedidos de ressarcimento e declarações de compensação examinados no bojo do MPF nº 01.3.01.00-2011-00113-3; bem como a imediata suspensão da exigência dos créditos tributários compensados.

A manifestação foi julgada pela DRJ improcedente.

A empresa apresentou Recurso Voluntário, onde alega em síntese:

- 3.1.1 – da aquisição de peças/manutenção;
- 3.1.2 – do material de uso e consumo;
- 3.1.3 – dos serviços utilizados como insumo;
- 3.1.4 – dos combustíveis e lubrificantes –álcool/gasolina;
- 3.2 - das aquisições de fretes s/compras de bens utilizados como insumos - adubo, fertilizantes, corretivos e sementes;
- 3.3 - despesas de alugueis de prédios locados de pessoa jurídica – arrendamento de imóveis;
- 3.4 – dos créditos sobre encargos de depreciação; veículos, radiocomunicação, prédios e benfeitorias, e instalações elétricas;
- 3.5 – do equivocado estorno de créditos, momento de verificação do crédito, revisão de ofício e procedimentos para o ressarcimento conforme definido pela legislação;
  - 3.5.1 - do estorno de créditos proporcionalmente as aquisições de mercadorias com fim específico de exportação;
  - 3.5.2 – do estorno de créditos proporcionalmente as vendas com suspensão de Pis e COFINS;
  - 3.5.3 – do aproveitamento de ofício dos créditos para dedução de débitos de Pis e COFINS – reunião dos processos;
- 3.6 – previsão legal para a incidência da Selic; créditos escriturais, créditos efetivos pagos em atraso ao contribuinte, e créditos não aproveitados em época oportuna por óbice do fisco.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir: <sup>1</sup>

Quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte, reversão das glosas quanto as(aos): (i) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e veículos pesados; (ii) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas; (iii) serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira, filtragem de óleo das parrudas, trato); (iv) combustíveis e lubrificantes utilizados em pulverizadores e moto bombas; (v) arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares; e (vi) depreciações dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas, trata-se de parte incontroversa no processo, no julgamento da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma.

Quanto às 1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns; 2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo; 3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (sujeitos à alíquota zero) ; 4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial; 5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, exponho na sequência o entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário, no que diz respeito às glosas de créditos: por não se enquadrarem no conceito de insumos; frete que somente seria possível quando o insumo transportado também gerasse direito a crédito; relativa despesa com arrendamento de áreas rurais, por falta de previsão legal; aos encargos de depreciação de bens classificados nos grupos “veículos”, “radiocomunicação”, “residência e alojamento”, trazendo a cronologia dos fatos relevantes para o deslinde da decisão.

Vê-se que o cerne da lide envolve a matéria que se consubstancia nas razões que motivou o recurso voluntário, e que gira em torno do direito ao crédito do PIS e da COFINS relativamente aos gastos com estes custos e despesas relacionados acima, conforme dispõe a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições, bem como art. 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como os demais incisos e parágrafos deste artigo.

De pronto, oportuno destacar que a relatora fez consignar em seu voto todo o arcabouço normativo e jurisprudenciais acerca da tomada de crédito vigente na sistemática da não-cumulatividade, em contraponto ao que fora adotado pela a fiscalização, quanto no

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

acórdão recorrido, que utilizaram o conceito de insumos já afastado pelo STJ (REsp nº 1.221.170/P), estabelecido pelas INs SRF nº 247/02 e 404/2004.

A Recorrente tem como atividade principal o plantio e cultivo de produtos agropecuários. A controvérsia gravita no fato se estes custos e despesas são passíveis de crédito realizado pelo contribuinte, assim se deveria ser mantido ou não a glosa.

No acórdão recorrido a controvérsia restou assim explicitada:

**DRJ: Acórdão n.º 04-38.324**

A controvérsia que envolve este ponto consiste no alcance do conceito de insumos. A requerente sustenta a tese de que, no âmbito do PIS não cumulativo, o conceito de insumo é amplo, compreendendo todos os gastos e despesas necessários à obtenção da receita. A autoridade administrativa, ao contrário, se inclina por entendimento mais restrito, pelo qual insumo compreenderia apenas a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, bens que efetivamente compõem ou se agregam ao produto final. Também se considera insumo a coisa que, mesmo não se agregando ao produto final, sofre alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, decorrentes da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Nesse sentido com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo da sua conclusão em negar provimento ao recurso voluntário no que tange as matérias que restou vencida e que por maioria do colegiado se reverteu as glosas, como de praxe desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria.

Nesse sentido passo a discorrer sobre elas:

**1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns.**

**Consta na Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12**

**36.** Nas planilhas apresentadas, o contribuinte informa a aquisição de diversos tipos de **Peças e Partes de Reposição e/ou Serviços de Manutenção**, sendo que no campo “Nome da Conta” essas aquisições de itens foram classificadas com as seguintes denominações: Aeronaves, **Armazéns**, **Assistência Técnica**, Implementos, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, **Utilitários**, Veículos Pesados (fls. 5528 a 5550). Todas essas aquisições de Peças e Partes de Reposição e/ou Serviços de Manutenção serão consideradas a partir de agora com a denominação genérica de Peças/Manutenção.

**37.** A título informativo cabe destacar que as aquisições de “**Serviços de Manutenção**” e “**Assistência Técnica**” que o contribuinte classificou como “Bens Utilizados como Insumos” serão consideradas respeitando a classificação adotada pelo contribuinte, ou seja, serão analisadas dentro do item “Bens Utilizados como Insumos” mesmo se tratando, na verdade, de aquisições de Serviços utilizados como Insumos. Essa medida foi adotada para facilitar a análise do pleito do contribuinte, evitando-se assim reclassificações que iriam tornar desnecessariamente mais complexa a análise a ser efetuada.

**38.** Conforme as diretrizes estabelecidas pela Legislação já anteriormente referida, as aquisições de bens efetuadas pelo contribuinte referentes a **Peças/Manutenção de máquinas, equipamentos e veículos** não atendem ao critério para caracterização como Insumos, uma vez que não trata de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem (bens esses que

efetivamente compõem ou se agregam ao bem final produzido ou fabricado), também não se enquadrando na hipótese de serem bens que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

39. E os itens “**Serviços de Manutenção**” e “**Assistência Técnica**” informados pelo contribuinte também não se enquadram nas hipóteses de crédito pois não se trata de serviços efetivamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Como a própria classificação adotada pelo contribuinte indica se tratam de serviços realizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo de produção e não nos produtos produzidos pelo contribuinte.

40. Pelo exposto acima, os valores referentes ao grupo Peças/Manutenção (5528 a 5550) serão objeto de glosa.

Entendeu que a ausência de qualquer parte e peça de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica dos armazéns, inclusive nos veículos utilitários (exceto aqueles destinados ao apoio administrativo), resultaria não só na parada destes utilitários, usados na área agrícola, como também afetaria negativamente o processo produtivo e/ou qualidade e, a própria atividade econômica da Contribuinte.

Desta forma apoiando-se no conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância, reverte-se as glosas.

## **2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo.**

Em relação a este item, penso que não careceria de maiores digressões, pois a reboque do que foi concluído no item anterior é coerente invocar o disposto no Inciso II do Art. 3º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a considerar o conceito contemporâneo de insumo:

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)

Contudo mister se faz esclarecer o que constou na Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12 a respeito destas rubricas:

69. Segundo as informações prestadas os combustíveis e lubrificantes são utilizados pelo contribuinte nas máquinas agrícolas e demais equipamentos que participam de seu processo produtivo, gerando, portanto, direito a crédito. Entretanto, a descrição apresentada para as atividades realizadas que se utilizam dos combustíveis “Álcool” e “Gasolina Comum” é diferente, cabendo as considerações abaixo.

70. O contribuinte declara que utiliza o combustível “Álcool” na seguinte atividade: “Utilizado nos veículos leves e utilitários que vão dar apoio às culturas de algodão, milho e soja”, já o combustível “Gasolina Comum” é gasto na

atividade de: “Utilizado nos equipamentos (**motos e quadriciclo**) utilizado no monitoramento e agricultura de precisão das culturas soja, milho e algodão e nas motobombas que abastecem os pulverizadores das mesmas culturas”.

71. As atividades de: apoio às culturas de algodão, milho e soja; e de monitoramento e agricultura de precisão das culturas soja, milho e algodão (**efetuado por motos e quadriciclo**), se tratam de atividades de suporte e apoio à produção de algodão, milho e soja, não sendo possível considerar essas atividades como de produção propriamente dita, hipótese em que existiria a direito a crédito.

72. Além da atividade de monitoramento já considerada, ocorre que em relação ao combustível “Gasolina Comum” o contribuinte informa que também o utiliza em **motobombas que abastecem pulverizadores das culturas de soja, milho e algodão**, atividade que geraria direito a crédito. Entretanto, contrariando disposição expressa do modelo de planilha que deveria ser apresentado (fl. 3863), o contribuinte não informou qual o percentual do combustível “Gasolina Comum” é consumida em cada atividade.

73. Não sendo possível, assim, se determinar o valor correspondente às aquisições referentes a atividade que permite a apuração de créditos. Devido a isso, o valor total das aquisições do combustível “Gasolina Comum” será considerado consumido em atividades que não geram direito a crédito.

No tocante ao álcool e gasolina utilizado nas **motobombas que abastecem os pulverizadores**, a relatora aventa hipoteticamente, a possibilidade da tomada do crédito, porém assim como o fez a fiscalização, com a condicionante de que seja possível identificar o percentual utilizado.

Tal condicionante foi afastada pela maioria dos conselheiros desta egrégia turma, que entenderem que tal percentual não seria relevante, certo que todas as motobombas são de uso exclusivo para produção propriamente dita.

Por fim em relação ao álcool e gasolina, utilizados em atividades de apoio à produção, com uso de **motos e quadriciclos**, reverte-se as glosas, exceto o apoio a áreas administrativas

Antes de prosseguir para os próximos itens que foram revertidos em sessão de julgamento, é imperioso reforçar que os critérios e conceitos que embasaram a **Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá n.º 356/12**, foram aqueles regidos pelas INs n. 247/02 e n. 404/04, conforme legislação do IPI - Incorporação, direta ou indireta (desgaste ou consumo), ao produto final e não, repito, ao conceito contemporâneo de insumo, onde a essencialidade (imprescindibilidade) e relevância (importância), se ancoram para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

### **3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados.**

No acórdão a quo n.º 04-38.324, contou:

Com fulcro na informação do Seort, foram glosados os créditos apurados sobre despesas com **fretes relativos a transporte de insumos não sujeitos à tributação pelo PIS**, conforme dispõe o §2º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Entendeu a autoridade administrativa que o crédito de PIS relativo a **frete somente seria possível quando o insumo transportado também gerasse direito a crédito**, e desde que o pagamento do frete coubesse ao comprador. Portanto, uma vez que os produtos adquiridos (*adubos, fertilizantes, corretivos de solo de origem mineral e sementes destinadas à semeadura e plantio*) **não ensejam pagamento de PIS, em face da aplicação da alíquota**

**zero, as despesas de frete relativas ao transporte de tais produtos não gerariam direito a crédito.**

Não por acaso o § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 exclui, de modo expresso, a tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada, e não quando a operação de saída é desonerada, in verbis:

“Art. 3º, (...) § 2º **Não dará direito a crédito o valor:**

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos** ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865/04)”. (Grifos aditados)

Logo, apenas quando, na operação de entrada, os bens ou serviços não estiverem sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de alíquota zero ou isenção, na etapa anterior, ter-se-á a vedação de tomada de crédito nas vendas de bens (saída).

Entretanto, no que se refere a compra de insumos sujeitos à alíquota zero, considera-se que há "essencialidade" do serviço de frete utilizado na aquisição de insumo em face da própria essencialidade do insumo transportado. A subtração do serviço de frete de aquisição do insumo privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo, daí a essencialidade de tal serviço, independentemente do efetivo direito de creditamento sobre o insumo transportado. O que importa é que o bem transportado seja essencial ao processo produtivo de interesse, do que decorre a essencialidade da sua remoção até o estabelecimento onde ocorrerá o processo produtivo.

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX.

Dessa forma deve ser revertida a glosa, para reconhecer o crédito sobre os dispêndios realizados com fretes nas aquisições de insumos com alíquota zero, desde que pagos a pessoa jurídica etributados pelas contribuições.

#### **4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial.**

Sobre esse tema a recorrente em síntese dispõe:

Literalmente, a palavra arrendamento significa "Contrato ou aluguel pelo qual alguém cede a outrem, por certo tempo e preço, o uso e gozo de coisa não fungível", segundo a definição contida no Mini Dicionário Aurélio.

O contrato de arrendamento rural é, portanto, aquele pelo qual o proprietário (arrendante) cede ao arrendatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de seu imóvel rural (no todo ou em parte, com ou sem benfeitorias e outros

bens), para que o arrendatário exerça atividade extrativa, agropecuária, agroindustrial ou mista, mediante retribuição certa ou aluguel.

Seu traço característico é a contraprestação paga pelo arrendatário ao proprietário, na forma de aluguel, o que derroga o fundamento do Auditor Fiscal que arrendamento não é aluguel.

Todavia, para que se evidencie que o crédito de despesas de arrendamento não deve ser glosado, é imperiosa a interpretação sistêmica do conceito editado pelo Regulamento do Estatuto da Terra acima transcrito, com as Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Analisando a legislação de forma sistêmica, é fácil inferir que não há qualquer restrição quanto à possibilidade de despesas com arrendamento de terras gerarem créditos de PIS/Cofins não-cumulativos, mesmo porque sem a terra é impossível o desenvolvimento das atividades da Contribuinte.

Infere-se, também, que o legislador não restringiu o alcance da norma apenas para "prédios urbanos". Pelo contrário, ao determinar que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à aluguéis de "prédios", assim o fez para que a expressão compreendesse tanto "prédios urbanos" quanto "prédios rústicos".

Assim, para comprovar o alcance da norma contida no art. 30, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que alberga, também, o arrendamento rural, importa verificar os diversos conceitos que envolvem a palavra "prédios" inserta no aludido inciso IV.

A Lei n.º. 4.504/64, que dispõe sobre o Estatuto da Terra, define imóvel rural como sendo "o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada".

"Prédio rústico", por sua vez, é aquele que se destina, pelas suas características, à lavoura, ou à exploração agrícola, pecuária, extrativa ou mista, esteja ou não situado em zona rural.

Portanto, da conjugação dos conceitos acima, de arrendamento rural e de prédio, pode-se extrair a conclusão de que o arrendamento, por ser equivalente a aluguel por definição legal (art. 3º do Regulamento do Estatuto da Terra), também está compreendido no inciso IV, do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, gerando o direito ao aproveitamento de crédito destas despesas, mesmo porque a definição de "prédio" também abrange o conceito de "prédio rústico", uma vez que a lei não criou qualquer disposição em sentido contrário limitando o direito da Contribuinte.

Logo, ao contrário do que sustenta o nobre Auditor Fiscal, a concessão de tais créditos não amplia a diretriz estabelecida pela Legislação para incluir as despesas de arrendamento de áreas de imóveis rurais e suas benfeitorias entre as hipóteses de apuração de créditos, visto que a própria legislação, em sua interpretação mais literal, contempla a possibilidade de aproveitamento dos créditos oriundos de despesas de arrendamento, utilizadas nas atividades da Empresa.

Assim, requer a contribuinte a manutenção dos créditos de PIS e Cofins sobre a totalidade dos arrendamentos rurais pagos a pessoas jurídicas.

Neste tópico, após ter discorrido sobre a possibilidade de crédito do arrendamento rural, assim restou proferido o voto da ilustre relatora:

A fiscalização apurou que as áreas objeto de Arrendamento correspondem a terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares, um loteamento com construções residenciais e comerciais totalizando 120 hectares e uma área de 200 hectares em que existem as seguintes benfeitorias: unidades armazenadoras, uma beneficiadora de algodão e uma misturadora de adubos, bem como seus equipamentos e infraestrutura.

Neste cenário, entendo que o arrendamento de imóveis rurais se caracterizam como custos do processo produtivo, devendo ser revertida a glosa. No entanto não se incluem nesse escopo a parte do arrendamento composta por loteamento de construções residenciais e comerciais e área de benfeitorias, que não são essenciais e relevantes para o processo produtivo.

**Assim reverto a glosa das terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares.**

Todavia, o Inciso IV do Art. 3 das Leis que regem o PIS e a COFINS, não restringe a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, neste inciso o legislador manifesta, serem utilizados nas “as atividades da empresa”:

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

Tem razão a recorrente quando diz que é imperiosa a interpretação sistêmica do conceito editado pelo Regulamento do Estatuto da Terra (Lei Nº 4.504/64), com as Leis 10.637/02 e 10.833/03. Nesse sentido destaco o inciso VI do Art. 4º deste regulamento:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

II - "Propriedade Familiar", o imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalho com a ajuda de terceiros;

III - "Módulo Rural", a área fixada nos termos do inciso anterior;

IV - "Minifúndio", o imóvel rural de área e possibilidades inferiores às da propriedade familiar;

V - "Latifúndio", o imóvel rural que:

a) exceda a dimensão máxima fixada na forma do artigo 46, § 1º, alínea b, desta Lei, tendo-se em vista as condições ecológicas, sistemas agrícolas regionais e o fim a que se destine;

b) não excedendo o limite referido na alínea anterior, e tendo área igual ou superior à dimensão do módulo de propriedade rural, seja mantido inexplorado em relação às possibilidades físicas, econômicas e sociais do meio, com fins

especulativos, ou seja deficiente ou inadequadamente explorado, de modo a vedar-lhe a inclusão no conceito de empresa rural;

VI - "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que se situe e que explore área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as **áreas ocupadas com benfeitorias;**

Diante todo o exposto a divergência foi aberta pelo Conselheiro Leonardo Andrade e foi acompanhada pela maioria do colegiado que reverteu a glosa em maior extensão, concedendo o arrendamento da área de 200 hectares em que existem as seguintes benfeitorias: "unidades armazenadoras, uma beneficiadora de algodão e uma misturadora de adubos, bem como seus equipamentos e infraestrutura" (informados na descrição da área arrendada que consta do contrato), fazendo parte, portanto, essas benfeitorias da área arrendada.

#### **5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação.**

Em relação a estes bens que foram submetidos a depreciação, dispôs a relatora:

##### **Residência e alojamento**

Parte dos prédios e benfeitorias são residências e alojamentos, e também abrigo de máquinas, base para silo metálico, lavador de automóveis, etc.

A partir dos esclarecimentos efetuados tem-se que parte dos prédios e benfeitorias são residências e alojamentos, que não é possível o crédito, **já que não são essenciais ou relevantes para o processo produtivo.**

Por sua vez trata a recorrente:

##### **PRÉDIOS E BENFEITORIAS**

Neste grupo o auditor fiscal entendeu que os itens **Residências e Alojamentos** não teriam sido utilizados na produção, porém, estes itens se tratam de locais para alojamento dos funcionários responsáveis ao processo produtivo, portanto se tratam de itens imobilizados e essenciais ao desempenho das atividades da contribuinte.

##### **Dispõe Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá nº 356/12:**

391. Os itens do grupo "MÓVEIS E UTENSÍLIOS", por não estarem vinculados ao processo produtivo, foram objeto de glosa.

Com toda vênua a ilustre relatora, o Inciso VII das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em conjunto com o Inciso III do § 1º, art. 3º, não se reserva a literal atividade produtiva, mas sim as atividades da empresa. No entanto adentrando no que estas Residências e Alojamentos se propõem, não restaram dúvidas para que a relatora restasse vencida, e por maioria o colegiado reverteu a glosa.

##### **Veículos**

**Dispõe Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá n.º 356/12:**

392. Os itens do grupo “VEÍCULOS”, composto de ônibus, motocicletas, automóveis, caminhões, por serem utilizados para a transporte de pessoas e insumos, foram considerados itens que não geram direito a crédito por não atenderem o requisito previsto em lei de serem utilizados na produção de bens destinados à venda. Corroborando esse entendimento de que os itens do grupo “VEÍCULOS” são utilizados para o transporte de pessoas e insumos, o contribuinte informa (fl. 5570) que utiliza veículo do tipo “caminhão” para o transporte de insumos agrícolas para a lavoura.

393. Cabe destacar novamente o comando estabelecido pela Lei n.º 10.833/2003 que estabelece o direito a crédito referente à máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda; não podendo a autoridade administrativa ampliar esse direito a crédito para outras hipóteses não previstas em lei; na situação específica em análise, suposto direito a crédito que se refere a veículos utilizados no transporte de pessoas e insumos.

Por sua vez trata a recorrente:

**VEÍCULOS**

Os itens classificados neste grupo (ônibus, motocicletas, automóveis e caminhões) se tratam de veículos utilizados no transporte de pessoas e insumos para as áreas de produção das fazendas, sendo que devido a grande extensão territorial dos imóveis rurais, estes veículos são extremamente necessários para possibilitar o deslocamento das pessoas e insumos.

Por sua vez trata a relatora:

**Veículos**

Como os veículos são ônibus, motocicletas, e automóveis, que são utilizados para transporte de pessoas, não é possível o crédito, já que não cumprem os requisitos de essencialidade e relevância para o processo produtivo.

Mais uma vez peço vênia a ilustre relatora! Entendo que não se esta a tratar de veículos de apoio as áreas administrativas, mas sim de veículos utilizados no transporte de pessoas e insumos para as áreas de produção das fazendas, seja em linha com as demais glosas revertidas, seja pela compreensão da operação do contribuinte, corroborada pela sustentação oral do patrono em sessão.

Importante frisar a grande extensão territorial dos imóveis rurais da recorrente, o que é corroborado inclusive pela área arrendada de 51.590,40 hectares, portanto é razoável imaginar que estes bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização nas as áreas de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, seja plausível para a tomada de créditos.

Nesse sentido reverto a glosa.

**Aparelhos de radiocomunicação****Dispõe Informação Fiscal Seort DRF-Cuiabá n.º 356/12:**

390. Os itens do grupo “RADIOCOMUNICAÇÃO”, que segundo esclarecimento prestado pelo contribuinte (fl. 5570) são utilizados para georeferenciamento (que permite maior eficiência na produção), foram

considerados como itens que não se referem à produção propriamente dita, não gerando, portanto, direito a crédito.

Por sua vez trata a relatora:

A radiocomunicação é composta de receptor GPX, rádio de comunicação portátil, transceptor, etc.

Com relação aos encargos de depreciação dos bens dos grupos de radiocomunicação, entendo que não há, nos autos, elementos de prova que possam elucidar, de forma suficiente e necessária, sua participação efetiva no processo produtivo. Nesse ponto, observe-se que, apesar das conclusões da decisão de primeira instância, em seu recurso voluntário, o sujeito passivo se limitou a repetir as alegações trazidas em manifestação de inconformidade, eximindo-se de apresentar contestação específica e de instruir o processo com elementos de prova que pudessem demonstrar a natureza dos bens vinculados aos grupos de radiocomunicação.

Por sua vez trata a recorrente:

### **RADIOCOMUNICAÇÃO**

Os itens classificados neste grupo se tratam de bens utilizados em suas atividades fim, face a grande extensão territorial das fazendas, no georeferenciamento, permitindo maior eficiência na produção.

Com as escusas reiterada a ilustre relatora, entendo que a radiocomunicação como termo genérico utilizado para definir o meio de comunicação, no caso concreto os receptores GPX, rádio de comunicação portátil, transceptor, etc., por tudo que norteia a operação do contribuinte, como bens destinados ao ativo imobilizado e os encargos de sua depreciação, devem ser considerados na apuração dos créditos devidos.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas a despesas com:

1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns;
2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo;
3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero);
4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial;
5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso para reverter a glosa, desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, em relação a (i) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e veículos pesados; (ii) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas; (iii) serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira, filtragem de óleo das parrudas, trato); (iv) combustíveis e lubrificantes utilizados em pulverizadores e moto bombas; (v) arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares; e (vi) depreciação dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas; (vii) em relação a partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo, e (b) armazéns; (viii) combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo; (ix) fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (sujeitos à alíquota zero) ; (x) arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial; (xi) encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator