



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13886.000475/2005-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3001-001.812 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 30 de março de 2021
Recorrente USINA SANTA BÁRBARA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMOS. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS PARA ZONA RURAL EM ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. POSSIBILIDADE. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE.

Para fins de apuração de crédito de COFINS não-cumulativa, apresenta-se imperativa a adoção da interpretação intermediária quanto ao conceito de insumo objeto da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado em sede de recurso repetitivo, a qual fixou o critério da essencialidade/relevância.

No caso concreto analisado, considerando a atividade agroindustrial desenvolvida pela Recorrente, o deslocamento dos seus funcionários para as zonas rurais, de difícil acesso e onde deverão ser necessariamente realizadas as atividades de plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar, diferentemente de outras situações, não configura um pagamento de um benefício ao empregado, mas sim um custo essencial à própria viabilização do processo produtivo em si, amoldando-se, portanto, no critério de essencialidade fixado pelo STJ no referido REsp.

CREDITAMENTO. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.

Há de se reconhecer o direito ao crédito da COFINS não cumulativa no que concerne às despesas com arrendamento de imóveis rurais, visto que prédios rústicos também se enquadram na previsão contida no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Paulo Regis Venter.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da decisão da DRJ, às fls. 112/122 dos autos:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação no valor de R\$ 19.822,69 utilizando créditos da contribuição para a Cofins não-cumulativa do mês de 10/2004, apurados sobre custos, despesas, e encargos vinculados às operações de exportação, nos termos do art. § 1, do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003.

A DRF-Piracicaba-SP emitiu Despacho Decisório DRF/PCA n.º 1.759, em 25/11/2009 que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$ 14.292,25 e homologou parcialmente as Declarações de Compensação até o montante reconhecido (fl.43).

No referido Despacho Decisório consta consignado, que:

“... Quanto à planilha de fls. 25, na qual a contribuinte relaciona os diversos custos e encargos incorridos em cada mês, que compõem a base de cálculo dos créditos, a fiscalização efetuou glosas em relação às contas 4301202003 — TRANSPORTE TURMA —PJ e 4301212105 — ARRENDAMENTO AGRÍCOLA — COLIGADAS, nos valores de R\$ 121,68 e R\$ 83.338,45, para as quais atribui justificativas convincentes, entre elas, custos com serviços de transportes de pessoal, não admitido pela legislação vigente (IN 404/04, art. 8º, § 4º c/c § 9º), assim como, com arrendamento agrícola (Lei 10.833/2003, art. 3º, inciso IV).

.....

Entende-se como insumo, utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam, incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda (IN 404/04, art. 8º, § 4º c/c § 9º).”

Cientificado do despacho decisório em 09/02/2010, AR de fl.53, a contribuinte apresentação Manifestação de Inconformidade em 09/03/2010, acostada às fls. 62 e ss, onde alega em síntese que:

1. Necessário ressaltar que a não-cumulatividade da COFINS não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI. Enquanto a não-cumulatividade do ICMS e do IPI decorre de uma imposição constitucional, mais precisamente dos artigos 155, § 2º, I, da CF/88 (ICMS), e art. 153, § 3º, II, da CF/88 (IPI), a "não-cumulatividade" da COFINS tem origem na legislação infraconstitucional (Lei n.º 10.833/03);

2. A não-cumulatividade da COFINS não traz vinculação entre créditos e débitos propriamente dita mesmo porque a regra-matriz de incidência das aludidas Contribuições é completamente distinta das que regem o IPI e o ICMS;
3. Trata-se, portanto, de um sistema diferenciado de não-cumulatividade, no qual aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos.
4. Oportuno destacar que a Lei 10.833/2003 não conceitua "insumos" e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu conceito, a exemplo do que ocorreu quando da instituição do crédito presumido de IPI em ressarcimento ao PIS e à COFINS de que trata a Lei 9.363/96;
5. Assim, se as leis que instituíram as contribuições não definiram o que são insumos e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum deste vocábulo na linguagem;
6. Como é de ampla sabença, o termo insumos, tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional - e até no estrangeiro ("input", em inglês) -, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc;
7. Todavia, a Secretaria da Receita Federal, a pretexto de "interpretar" e "aplicar" a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de "insumos" nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04;
8. Segundo o fisco federal, são insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, exclusivamente, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Também são insumos os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação do produto.
9. Tal restrição, porém, resente-se de manifesto vício de ilegalidade, na medida em que o poder regulamentador do Executivo está adstrito a apenas e tão somente assegurar a fiel execução das leis, não podendo, em hipótese alguma, inovar na ordem jurídica, seja ampliando, seja reduzindo, ou seja, alterando o sentido e conteúdo da lei;
10. Sob o império da legalidade, ao qual deve se submeter a Administração nos precisos termos do art. 37, caput, da CF-88, os atos administrativos normativos, de caráter secundário, como Decretos, Instruções Normativas e Ordens de Serviço, não podem inovar na ordem jurídica;
11. Não há dúvidas de que as disposições do artigo 8º, § 4º c/c § 9º da Instrução Normativa nº 404/04, extrapolam a sua limitada função de garantir a aplicabilidade da legislação federal;
12. Deste modo, afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora. Ademais disso, as glosas de créditos efetuadas não podem prevalecer, na medida em que afastaram indevidamente os bens e serviços utilizados como insumos, os quais são inerentes e essenciais ao processo produtivo;
13. Não há como prevalecer a glosa relativa aos bens utilizados como insumos. Tratam-se de ferramentas operacionais, indispensáveis para a produção, os quais estão

diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal;

14. O transporte da mão-de-obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura;

15. É nítido que a atividade produtiva da empresa depende do transporte de seus funcionários. Uma pelo fato da empresa se situar em Zona Rural, e outra pelo fato da necessidade de mão-de-obra nas lavouras que são um tanto longínquas havendo necessidade imperiosa de contratação de transporte para tal fim. Nem toda atividade da empresa é mecanizada, havendo a indispensável contratação de transportes terceirizados, assim com o próprio para que os funcionários tenham acesso aos locais de trabalho, e possam exercer suas tarefas (tratos culturais, aplicação de herbicidas, insumos, corte, etc);

16. No amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado, pois, se não existe a terra para plantio, não haverá a matéria-prima, e, levando-se em consideração a capacidade de moagem da empresa, é necessidade imperiosa o plantio em terras arrendadas, e o custo deste arrendamento é sem sombra de dúvida considerado como insumo na cadeia produtiva;

17. O artigo 3º, IV, da Lei 10.833/2003, expressamente contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

18. Com efeito, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra tranquilamente no conceito de aluguel. Afinal, arrendar e alugar são palavras sinônimas que definem uma relação jurídica segundo a qual o proprietário de um bem cede o seu uso e gozo a outrem mediante contraprestação consistente no pagamento de aluguel (ou de uma renda);

19. Ademais, o arrendamento de área para lavoura de cana-de-açúcar, na verdade, também se equivale ao arrendamento (ou locação) de prédio;

20. Oportuno registrar que o conceito jurídico do termo 'prédio', não corresponde ao limitado conceito popular, pelo qual se define prédio como uma construção de vulto;

21. De acordo com o Estatuto da Terra, Lei nº 4.504/64 e suas alterações, o termo "prédio", designativo de imóvel em geral, serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano. Com efeito, há distinção entre os prédios rústicos, considerados aqueles fora dos limites das cidades, destinados à agricultura, cultivados, campos de criação, dos prédios urbanos, que são aqueles dentro dos perímetros das cidades;

22. O artigo 3º, IV, da Lei 10.833/2003, entretanto, limitou-se a mencionar a locação de prédio, sem fazer distinção entre rústico ou urbano. Se assim é, e se dentro do gênero 'prédio' estão inclusos os rústicos ou rurais, não há como excluir os aluguéis de prédios rústicos - arrendamentos agrícolas;

23. Portanto, é nitidamente injusta e ilegal a limitada "interpretação" dos conceitos de aluguel e prédio efetuada pelo agente fiscal, impondo-se a reforma da decisão recorrida, de forma que sejam considerados os créditos decorrentes dos arrendamentos agrícolas;

24. Enfim, como amplamente demonstrado, as glosas de créditos efetuadas pela autoridade administrativa são nitidamente equivocadas, haja vista que o conceito de insumos e a amplitude da não cumulatividade da COFINS não podem ser analisados à

luz dos exemplos da não cumulatividade do IPI e do ICMS. Ademais, os créditos relativos a despesas com arrendamentos agrícolas enquadra-se na hipótese prevista no artigo 3º, IV, da Lei 10.833/03;

25. Diante de todo o exposto, a impugnante espera e requer seja reformada a decisão recorrida, para o fim de ser reconhecido integralmente o crédito da COFINS não cumulativa referente ao mês de agosto de 2004, nos termos acima articulados, como medida de inequívoca aplicação do Direito.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, conforme decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE
SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento da COFINS - Não Cumulativa incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 08/03/2017 (vide Termo de ciência por abertura de mensagem à fl. 132 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 06/04/2017 seu Recurso Voluntário (vide termo de solicitação de juntada à fl. 196 dos autos).

Ato contínuo, os autos vieram-me conclusos para a análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como visto acima, a presente contenda versa sobre declaração de compensação em que a Recorrente pretende ter reconhecido direito creditório no valor total de R\$ 19.822,69, relativo a crédito de COFINS não cumulativa, vinculados às operações de exportação, relativa ao mês de agosto de 2004.

O pleito do contribuinte foi parcialmente deferido pela DRF, a qual reconheceu o direito a crédito no importe de R\$ 14.292,25. O montante não deferido diz respeito às glosas relacionadas às contas 4301202003 - TRANSPORTE TURMA - PJ e 4301212105 - ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - COLIGADAS, nos valores de R\$ 121,68 e R\$83.338,45, respectivamente, realizadas sob o fundamento de que custos com serviços de transportes de pessoal não são admitidos pela legislação vigente (IN 404/04, art. 8º, § 4º c/c § 9º), assim como com arrendamento agrícola (Lei 10.833/2003, art. 3º, inciso IV).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por manter os termos do despacho decisório proferido em sua íntegra. Inicialmente, quanto à alegação de ilegalidade da Instrução Normativa nº 404/2004, asseverou que não possuiria competência para tal apreciação. Nesse contexto, no que tange ao transporte de mão de obra, entendeu que tal despesa não daria direito a crédito, visto que “o conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS e Cofins é o resultante do cruzamento do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004. Em outras palavras, não são considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles bens e serviços que não estejam intrínseca e diretamente associados ao processo produtivo de bem destinado à venda”. De outro norte, no que tange ao arrendamento agrícola, concluiu por insubsistente o pleito do contribuinte, visto que o art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003 não comportaria interpretação ampliativa a ponto de englobar tais despesas.

Sendo assim, permaneceu em discussão, portanto, a diferença não reconhecida pela DRF e mantida pela DRJ, com base nos fundamentos acima indicados.

É sobre as razões que levaram às glosas realizadas pela fiscalização e à sua manutenção, então, que a presente decisão irá se debruçar.

1. Do conceito de insumos para fins de creditamento de COFINS – linhas gerais

Conforme descrito anteriormente, foram duas as contas objeto de glosa pela fiscalização e a primeira delas diz respeito ao transporte de pessoal, o qual, segundo a fiscalização, não estaria enquadrado no conceito de insumos, nos moldes das previsões dispostas nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

O direito ao desconto das despesas incorridas com insumos encontra previsão no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

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;

E, no caso em testilha, tanto a DRF quanto a DRJ entenderam por aplicar o conceito mais restritivo de “insumos”, a teor do disposto nas normas de IPI.

Como é cediço, o conceito de “insumos” para fins de reconhecimento do direito ao creditamento de PIS e COFINS é deveras polêmico, visto que admite uma certa flexibilidade, protagonizando o tema intenso debate tanto no âmbito de julgamento administrativo quanto no Judiciário.

No intuito de sanear as controvérsias sobre o tema, restou sedimentado pelo STJ por meio do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática de recurso repetitivo, as seguintes teses:

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

Importante observar, inclusive, que o entendimento da Corte Superior deverá ser necessariamente observado por este órgão de julgamento, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Sendo assim, não mais persiste o óbice indicado na decisão recorrida acerca da análise da ilegalidade das Instruções Normativas em questão. Ao contrário, constata-se que não

há mais margem para discussão, devendo ser necessariamente aplicados os parâmetros definidos pelo STJ no REsp acima indicado.

Nesse contexto, não restam dúvidas que o conceito de insumos adotado tanto pela DRF quanto pela DRJ não mais se sustenta. Resta-nos, pois, neste momento, analisar as glosas realizadas sob a ótica da orientação disposta na referida decisão do STJ.

No que tange especificamente ao conceito de insumos, os parâmetros a serem adotados na análise do direito creditório do contribuinte devem levar em consideração a essencialidade/relevância para o processo produtivo ou para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pela empresa.

Ou seja, fixou o STJ os parâmetros a serem adotados pelo Julgador, não afastando, contudo, a apreciação casuística que deverá ser realizada sobre o que deva ser considerado essencial ou mesmo relevante em cada caso concreto a ser analisado.

Como consequência, a NOTA SEI PGFN MF 63/18 veio tentar esclarecer o conceito de insumos nos moldes do que restara definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, tendo firmado orientação no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados na prestação do serviço ou na produção e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade destas.

A Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, por seu turno, revogou expressamente as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, adotadas pela DRJ como razão de decidir.

É com base, portanto, na decisão proferida pelo STJ, conforme fundamentos acima expostos, que passo a analisar os itens que foram objeto de glosa inicialmente pelo despacho decisório, cujos termos restaram mantidos pela decisão recorrida.

1.1. Da glosa relacionada ao transporte de mão de obra

Sobre tais despesas, a Recorrente trouxe os seguintes esclarecimentos em sua manifestação de inconformidade:

14. O transporte da mão-de-obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura;

15. É nítido que a atividade produtiva da empresa depende do transporte de seus funcionários. Uma pelo fato da empresa se situar em Zona Rural, e outra pelo fato da necessidade de mão-de-obra nas lavouras que são um tanto longínquas havendo necessidade imperiosa de contratação de transporte para tal fim. Nem toda atividade da empresa é mecanizada, havendo a indispensável contratação de transportes terceirizados, assim com o próprio para que os funcionários tenham acesso aos locais de trabalho, e possam exercer suas tarefas (tratos culturais, aplicação de herbicidas, insumos, corte, etc);

Em seu Recurso Voluntário, assim se manifestou:

No caso, para que a Recorrente realizasse o processo agroindustrial concernente à produção de açúcar e álcool, conforme foi demonstrado em sua oportuna manifestação de inconformidade, a mesma incorre em diversos gastos da operação agrícola, dentre eles as despesas realizadas para transporte dos trabalhadores até as áreas rurais, sendo inimaginável a produção de açúcar e álcool sem a realização do referido transporte de turmas para a labuta agrícola.

E, demonstrado alhures, será conferido o crédito de PIS e COFINS sobre todos os custos e despesas que se afigurem indispensáveis ao desenvolvimento do processo produtivo da empresa, raciocínio que busca amparo diretamente no art. 3º, inciso II, da lei 10.833/03. Isto porque os critérios da IN 404/04 foram crivados em absoluto descompasso com a lei que rege a matéria, sendo unanimemente rechaçado pela jurisprudência do CARF, bastando que se comprove a essencialidade da despesa para fazer jus ao creditamento.

Ora, o transporte diário de pessoas até as áreas de cultivo, para semear, cortar e aplicar substâncias químicas de prevenção é um custo indispensável ao processo produtivo da Recorrente, uma vez que sem o transporte de seus empregados a matéria prima não receberia o tratamento necessário para ser extraída do solo e levada ao parque industrial.

Ou seja, o processo agroindustrial da Recorrente sequer existiria se não houvesse o transporte de trabalhadores que labutam na principal fase do processo produtivo da Recorrente (fase agrícola), sendo impossível admitir que tal serviço não seja enquadrado como insumo no caso em tela, subsumindo-se inequivocamente à hipótese constante no art. 30, inciso II, da lei 10.833/03, in verbis: (...).

Colaciona-se nesta oportunidade Laudo Técnico, solicitado por empresa do mesmo grupo da Recorrente, formulado pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz (ESALQ — USP) (Doc. 02) que corrobora o entendimento crivado acima, notadamente na página 58, no sentido de que o transporte de pessoas é essencial ao processo de produção do açúcar e álcool, in verbis:

"O corte pode ser manual, com o rendimento médio de 6 a 8 toneladas/homem/dia, em canavial queimado ou de 2 a 3 t/homem/dia em áreas de cana-crua (Figura 30). Isto exige que uma usina para realizar a colheita manual da cana tenha milhares de trabalhadores, por exemplo, uma unidade que processa 24.000 toneladas de cana dia (TCD), com 50% da área colhida manualmente, precisa em torno de 1800 trabalhadores, espalhados em 10 frentes de cortes (locais) diferentes. Isto exige por parte da usina, ônibus de ambiência para o transporte desses colaboradores, cozinha industrial para o fornecimento de refeições, alojamentos para o pernoite e descanso desses profissionais e etc. (..)"

Analisando casos idênticos ao posto em julgamento, nos quais outras Usinas de açúcar e álcool pleitearam créditos sobre o transporte de trabalhadores rurais, este Colendo Conselho já pacificou a matéria no sentido de conferir os créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com transporte de pessoal, conforme se depreende das decisões cujo teor parcial reproduzimos:

"Considerando (i) que os combustíveis são adquiridos pela contribuinte e; (ii) que a extração e o beneficiamento do produto são realizados em locais distintos e distantes, é evidente que o transporte dos funcionários entre esses estabelecimentos é custo indispensável para o processo produtivo, já que não há informações sobre a mecanização da produção de tal maneira que torne facultativa a atuação dos funcionários.

Diante desse raciocínio, reconheço o direito ao crédito também sobre os combustíveis para transporte de funcionários". (Acórdão nº 3302003.155. Processo nº 19515.722441/201317. Sessão realizada em 27.04.2016 pela 2 Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF)

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/03/2005 PIS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE ALCÓOL E AÇÚCAR. INSUMOS. Geram direito a crédito do PIS não cumulativo as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, transporte de cana e transporte de olhadura; transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana de açúcar e as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial, por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool PIS. CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. O crédito presumido da agroindústria, previsto no artigo 8o, da Lei 10.925/04, somente poderá ser deduzido das contribuições para o PIS e a COFINS, não prevendo a norma a compensação com outros débitos. Recurso voluntário provido parcialmente." (Acórdão n.º 3301-001.289; Processo n.º 10840.001615/2005-38 - Órgão Julgador Primeira Turma/Terceira Câmara/Terceira Seção De Julgamento; Relator: Fabio Luiz Nogueira; Sessão de 26/01/2012)

"NÃO-CUMULATIVIDADE INSUMOS. O termo insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Co fins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI.(..)

ACORDAM os membros da 48 câmara / 28 turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em não se conhecer da matéria referente à inclusão dos custos com benfeitorias no cálculo do crédito das contribuições pela falta de interesse recursal.

Na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) Admitir como insumos e, por consequência, a inclusão dos custos abaixo relacionados no cálculo do crédito das contribuições devidas na forma das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003: 1.a) Custos com serviços de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar." (Acórdão n.º 3402-002.396; Processo n.º 13827.001007/2010-57; Sessão realizada em 22/07/2014; 28 Turma Ordinária da 48 Câmara da 38 Seção do CARF)

"NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. O termo insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Co fins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. (..)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 48 câmara / 28 turma ordinária da terceira seção de julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para admitir a inclusão dos custos com combustíveis, com transporte de pessoal e de cana-de-açúcar no valor a ser descontado da contribuição devida na forma da sistemática da não cumulatividade (..) (Acórdão n.º 3402-002.165; Processo n.º 10840.001816/2005-35; Sessão realizada em 22.08.2013; 2' Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF)

"Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 07/2004

Ementa: PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAS ENTRE A SEDE DA EMPRESA E O LOCAL DO CORTE DA CANA-DE-AÇÚCAR. POSSIBILIDADE. A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte. Na atividade de usina qem de cana-de-açúcar, o transporte dos funcionários até o local do corte da cana-de-açúcar é uma atividade integrante, porquanto necessária, do processo produtivo. Situação em que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo. Também devem ser computados como insumos os adesivos, corretivos, cupincidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas, pois devem ser consideradas como processo produtivo todas as etapas desenvolvidas pelo contribuinte para a obtenção do produto final. Recurso provido em parte" (Acórdão nº 3403-001.283. Processo nº 13856.000248/2004-93. Sessão realizada em 06.08.2011 pela 38 Turma Ordinária da 4ª Câmara da 38 Seção do CARF)

Sendo assim, demonstrado que o transporte de pessoas é indispensável ao cumprimento do objeto social da Recorrente, amoldando-se em tudo ao conceito de insumo crivado no art. 3º, inciso II, da lei 10.833/03, bem como adequando-se ao conceito de insumo adotado por este Colendo Conselho, deve ser cancelada a glosa perpetrada sobre a conta Transporte de Turmas — PJ.

Ao analisar ditas despesas, em confronto com a decisão proferida pelo STJ sobre o tema, entendo que, tendo em vista a atividade específica exercida pela Recorrente, a despesa com o deslocamento dos seus funcionários apresenta-se essencial ao seu processo produtivo.

Isso porque, considerando que a recorrente exerce atividade agroindustrial, consistindo o seu objeto social na importação, exportação, produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e demais derivados de tais produtos, e que esta atividade produtiva engloba desde o plantio, o corte, o carregamento, a pesagem, até a produção do açúcar e álcool propriamente dita, entendo que o transporte de trabalhadores rurais para realizar tais atividades finda por integrar o próprio processo produtivo aqui analisado.

Nesse contexto, penso que o transporte dos funcionários até o local do plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar, diversamente de outras situações, não configura um pagamento de um benefício ao empregado, mas sim um custo necessário para fins de viabilizar a produção da recorrente.

Até porque, considerando que as atividades são realizadas em área rural, é certo que o acesso às mesmas é precário, o que me leva a concluir que a subtração desta despesa levaria à inviabilidade de a Recorrente realizar a sua atividade produtiva.

É importante se ressaltar que não se está aqui concluindo que as despesas com o deslocamento de funcionários de qualquer empresa conferiria direito ao creditamento de PIS e COFINS não cumulativos, mas apenas que, no caso específico da atividade desempenhada pela Recorrente, em que tal transporte representa uma etapa integrante do processo produtivo da mesma, tal despesa se amolda ao critério de essencialidade firmado pelo STJ sobre o tema.

Nesse contexto, entendo que há de ser revertida a glosa em comento, face ao enquadramento deste dispêndio nos parâmetros fixados pelo STJ ao julgar o REsp nº 1.221.170, cuja observância, repise-se, vincula este Colegiado.

2. Das despesas relacionadas ao arrendamento agrícola

Quanto à glosa relacionada ao arrendamento de imóveis rurais, da mesma forma, entendo que assiste razão ao contribuinte em seus fundamentos, visto que a legislação admite expressamente o direito ao crédito no caso de aluguéis de prédios, e, conforme restou esclarecido pela Solução de Consulta nº 331/2017 da COSIT, abaixo colacionada, o conceito de “prédio” “engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado”:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel. A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel. A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete

distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, inciso IV; Lei n.º 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei n.º 8.629, de 1993; Decreto n.º 59.566, de 1966, art. 3.º; e Decreto n.º 4.382, de 2002, art. 9.º.

Este entendimento, inclusive, já se encontra pacificado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante se extrai da decisão a seguir colacionada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS DE INSUMOS. CUSTOS DE FORMAÇÃO DAS LAVOURAS. POSSIBILIDADE.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os bens e serviços utilizados nas lavouras, quais sejam, sobre transportes de bagaço, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, vez que, “subtraindo” tais itens, não seria possível o sujeito passivo conduzir sua atividade, produzindo e vendendo o produto final. Com esse mesmo fundamento, revela-se a impossibilidade, no vertente caso, em relação aos créditos com (i) transporte de barro e argila; (ii) transporte de fuligem, cascalho, pedras, terra e tocos; (iii) transporte de materiais diversos e (iv) manutenção de rádios amadores, pois tais itens não superam o teste da subtração.

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE. Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3.º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

Para tanto, é de se considerar que o termo prédio de que trata tal dispositivo abarca tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado, vez que a Lei 4.504/64 - Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. (Acórdão n.º 9303-007.535 de 17/10/2018).

Outrossim, não é demais registrar que, nos termos do artigo 9.º da Instrução Normativa n.º 1396 de 16 de setembro de 2013, o conteúdo da solução de consulta COSIT e da

solução de divergência tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, a partir da data da sua publicação, independentemente de quem seja o consulente, desde que a hipótese sob análise se enquadre na situação que fora objeto da consulta. E é esta justamente a hipótese que ora se analisa, onde há um perfeito enquadramento entre o conteúdo da solução de consulta acima transcrita e o caso concreto em julgamento. Logo, diante desta solução de consulta, deixa de existir lide propriamente dita, visto que nem a própria fiscalização poderia se contrapor ao entendimento ali firmado.

Sendo assim, entendo que deverá ser reconhecido o direito creditório quanto a tais despesas, revertendo-se a glosa realizada pela fiscalização.

Da conclusão

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para fins de reverter as glosas relacionadas às despesas com transporte de funcionários e com arrendamento agrícola.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões