



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



**Processo nº** 13888.000281/2004-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.347 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2020  
**Recorrente** COSTA PINTO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

**ARRENDAMENTO RURAL. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

O conceito de prédio em direito engloba a construção desprovida de edifício e a aluguel (na forma do artigo 3º da Lei 10.833/03) significa contraprestação e não tipo de contrato.

**COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE TRANSPORTE DE TRABALHADORES DA FASE AGRÍCOLA.**

Com base no inciso II, do Art. 3º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e nos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ (em sede de recurso repetitivo), os gastos realizados na fase agrícola com o transporte de trabalhadores, são relevantes e essenciais e podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: 1. Por unanimidade, reverter a glosa relativa as despesas com o arrendamento agrícola; 2. Por maioria de votos, reverter as glosas sobre as despesas de transporte de trabalhador na fase agrícola, vencidos a Relatora, Mara Cristina Sifuentes, e o conselheiro Márcio Robson Costa, que negavam provimento. Designado o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio 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 Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

## Relatório

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

Trata o presente processo de Declaração de compensação, fls. 3-5 (retificada às fls. 50, 88-89) de créditos do PIS não-cumulativo referentes ao 2º trimestre/2003, no valor de R\$ 84.178,3 com débitos da CIDE incidentes em 01/2004, no montante de R\$ 5.138,88, respectivamente, protocolizado em 13/02/2004.

Posteriormente, foi juntado por anexação ao presente o processo nº 13888.000663/2004-70 (fls. 111-156), que trata da compensação de débitos da CIDE e da Cofins incidentes em 03/2004, no valor de R\$ 34.753,85, e R\$ 19.105,71, respectivamente, com os mesmos créditos de PIS não-cumulativo referentes ao 2º trimestre/2003. O pedido foi datado de 14/04/2004.

A DRF/Piracicaba proferiu o Despacho Decisório nº 165, de 20/02/2009 (fls. 158-162), para reconhecer o direito creditório do contribuinte no valor de R\$ 61.277,57, e para homologar as compensações até o limite do direito creditório.

Foram glosados, portanto, R\$ 22.900,73. Como foram utilizados R\$ 5.138,88 para compensação no presente processo, e R\$ 53.859,56 nas compensações declaradas no processo nº 13888.000663/2004-70, restou o montante de R\$ 2.279,13 para outras compensações ou pedido de ressarcimento.

Transcrevemos, a seguir, excerto do despacho decisório, sobre as glosas efetuadas pela fiscalização:

“Quanto à planilha de fl. 70, 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 4301141408- SERVIÇOS PRESTADOS TERCEIRIZAÇÃO - 4301202003 - TRANSPORTE TURMA -PJ E 4301212105 - ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - COLIGADAS, nos valores de R\$ 284.177,01, R\$ 246.155,88 e R\$ 1.488.661,02, respectivamente nos meses de abril, maio e junho de 2003, para as quais atribui justificativas convincentes, entre elas, aproveitamento de custos na aquisição de matérias primas sem a correspondente amparo em documento fiscal, 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.

Elaboradas duas planilhas que demonstram os cálculos efetuados pela empresa, obtendo créditos a ressarcir no valor de R\$ 84.178,30 e os efetuados pela fiscalização, após as glosas, tendo como resultado um direito de crédito de R\$ 61.211,51. Assim, propõe, o auditor diligente, um ressarcimento no valor de R\$ 61.277,57, para compensação dos débitos cadastrado neste processo R\$ 5.138,88 e no processo anexo 13888.000663/2004-70, no valor de 53.859,56, além de um direito a ressarcir de um saldo remanescente de R\$ 2.279,13, em face do pedido de fl. 62.”

O contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 194-206, para alegar que:

a) A não-cumulatividade do PIS e da Cofins não poderia ser equiparada à não-cumulatividade do ICMS e do IPI; conseqüentemente, o conceito de insumo para o PIS e a Cofins não poderia ser o mesmo que o constante da legislação do IPI;

b) O conceito de insumo representaria “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.”, e não poderia ser restringido pelas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004;

c) No conceito de aluguel de prédio, deveria ser enquadrado o arrendamento de propriedades rurais, pois o conceito de prédio serviria tanto para imóvel urbano quanto para rural; A Lei nº 8.629/93 definiria o imóvel rural como “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 agro-industrial”;

d) Seria indevida a glosa dos créditos de veículos utilizados pelo contribuinte, pois o transporte de cana e a locomoção de funcionários nas lavouras também seriam vinculados ao processo produtivo;

Concluiu requerendo a reforma da decisão e o reconhecimento integral do crédito aludido.

A manifestação de inconformidade foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, Acórdão nº 14-43.026, em 28/06/2013, improcedente por unanimidade de votos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.  
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos dão direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa incidente em suas aquisições.

RENÚNCIA FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.

Norma que implica em renúncia fiscal deve ser interpretada restritivamente, impossibilitando o reconhecimento do direito a crédito relativo às despesas de aluguel de propriedade rural.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não especificamente contestada na impugnação é reputada como incontroversa, com a aceitação tácita da interessada, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

Regularmente Cientificada a empresa apresentou Recurso Voluntário, nos seguintes termos, resumidamente:

- em 13/08/2013 confirmou a ciência do acórdão da DRJ, apresentando em 11/09/2013 o Recurso Voluntário no DERAT/SP;
- inexistência de matéria não impugnada;
- improcedência do fundamento do acórdão com base nas INs 247/02 e 404/04, necessidade de anulação da decisão;
- ilegalidade da glosa sobre o ajuste no preço de aquisição da cana-de-açúcar;
- glosa sobre o transporte dos trabalhadores rurais;

- glosa sobre os custos de arrendamento agrícola;
  - pedido de diligência;
  - junta documento apresentando o processo produtivo da empresa;
- É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, alega que não existe matéria não impugnada como afirmado no acórdão DRJ, em relação a variação do preço da cana e o transporte de trabalhadores agrícolas.

E que em análise perfunctória, superficial, da petição fls. 194/211 é suficiente para constar que as glosas sobre serviços prestados, terceirização e transporte de turmas, foram devidamente rechaçadas, uma vez que atestou a ilegalidade do conceito de insumo crivado na IN nº 404/04, e utilizado como base legal para as glosas.

A glosa apresentada pela recorrente em manifestação de inconformidade é genérica, como ela mesma afirma em Recurso Voluntário. E por isso o acórdão DRJ afirma que “o recorrente não apresentou contestação em relação as contas glosadas pela autoridade a quo: serviço prestados – terceirização, sobre os ajustes referente a variações de preço da cana de açúcar, e transporte de turma – PJ, sobre o serviço de transporte de funcionários do setor agrícola.

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

O recurso deve satisfazer certos pressupostos para ser conhecido, dentre os quais está, sem dúvida, a existência de contestação efetiva contra a decisão recorrida. Isso se traduz na identificação, na peça recursal, dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta a contestação, com a delimitação específica das matérias de discordância e das razões e provas pertinentes.

Apontar os fatos e fundamentos jurídicos constitui pressuposto de admissibilidade do recurso que impede o conhecimento de contestações genéricas ou formuladas sem qualquer correspondência com o teor da decisão recorrida: tal é a lógica capturada pelas normas enunciadas no art. 16, inciso III, e art. 17, ambos do Decreto nº. 70.235/72.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Por isso não se admite impugnação genérica no contencioso administrativo. No caso de glosa de insumos o contribuinte deve apresentar para quais itens glosados existe discordância e as razões porque entende que deveria ser revertida. Só assim será possível a análise da autoridade julgadora.

Em sua manifestação de inconformidade a empresa inicia discorrendo sobre a não cumulatividade do PIS e Cofins, e adiciona argumentações sobre a ilegalidade das IN SRF 247/02 e 404/04, agregando doutrina. Após discorre especificamente sobre as glosas sobre as despesas de arrendamento agrícola, concluindo sua manifestação.

Sendo assim deixo de acatar a preliminar apresentada.

O conceito de insumo para fins das contribuições do PIS e COFINS já se encontra decidido, pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), tomando como diretriz os critérios da essencialidade e relevância. A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
2. **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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 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, deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No acórdão recorrido verifica-se que os julgadores de primeiro grau utilizaram o conceito de insumo estabelecido pelas INs SRF nº 247/02 e 404/2004, já afastado pelo STJ:

Portanto, a regulamentação do conceito de insumo foi definida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentro de sua competência legal (art. 92 da Lei 10.833/2003 e art. 66 da Lei 10.637/2002), através das INs SRF nº 404/04 e nº 247/02.

A partir da aplicação do REsp STJ, que definiu como primordiais os conceitos de essencialidade e relevância, é possível reanalisar as glosas que foram mantidas pela DRJ, já que não observaram a aplicação do REsp STJ, que não estava ainda disponível à época do julgamento.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a manifestação da recorrente se resume à possibilidade de créditos para fins de ressarcimento da Cofins, relativo ao tipo de imóvel que estaria abrangido pelo “aluguel de prédios”.

A Usina Costa Pinto SA açúcar e álcool, pelo que consta nos autos é uma sociedade de capital aberto, mas não existem outras informações sobre qual o objeto social da empresa, apesar de inúmeros documentos, repetidos, de atas sociais publicadas em jornais de grande circulação e procurações. Poderia inferir-se que trata-se de um Usina que produz açúcar e álcool, pela sua denominação social, entretanto isso não leva a certeza de que ela também se dedica a atividade pré-industrial, ou agropecuária, da produção do açúcar e álcool.

No site da Bovespa consta que a atividade da empresa é *Distribuição de Combustíveis em Geral. A Importação. A Exportação. A Produção E A Comercialização de Açúcar. de álcool. de Cana-de-açúcar E Demais Derivados Destes; A Navegação; Exploração Agrícola.*

Por meio de pesquisa na internet obtivemos a seguinte informação:

Unidade Costa Pinto **Piracicaba - São Paulo** Matriz do Grupo Cosan, a Costa Pinto é uma das maiores unidades produtivas do Brasil, além de sediar o prédio administrativo da Companhia. Os constantes investimentos em pesquisa e inovação tecnológica tornaram-na uma das mais modernas do setor. A unidade onde nasceu a Cosan está localizada na mais tradicional região canavieira do estado, o que possibilitou à Costa Pinto incorporar várias outras unidades produtoras da região como forma de ampliar sua fronteira agrícola e capacidade industrial. Esta unidade possui certificação do Sistema de Gestão da Qualidade pela ISO 9001:2000 do processo de produção de alcoóis etílico hidratado, anidro e destilado alcoólico. [https://www.novacana.com/usinas\\_brasil/fabrica/unidade-costa-pinto](https://www.novacana.com/usinas_brasil/fabrica/unidade-costa-pinto)

O que parece confirmar sua atuação na fase agrícola e industrial. Também em pesquisa na internet encontramos a informação que a empresa pertence ao Grupo Raizen Energia.

O documento apresentado anexo ao recurso voluntário, efetuado pelo Grupo Cosan, traz uma descrição resumida do processo de produção de açúcar e álcool, aparentemente se trata da descrição de um processo genérico de produção e não especificamente do processo de produção da recorrente. E o laudo técnico, apresentado posteriormente ao Recurso Voluntário, informa que ele foi solicitado pela Cosan SA à USP (Universidade de São Paulo), não tratando especificamente do processo produtivo da recorrente, mas de um processo produtivo genérico.

Nos termos do art. 22-A da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 10.256/2011, considera-se como empresa agroindustrial o “*produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros*”.

Em termos gerais, agroindustrial é uma unidade empresarial na qual ocorrem as etapas de beneficiamento, processamento e transformação de produtos agrícolas “in natura” até a embalagem prontos para comercialização, envolvendo diferentes tipos de agentes econômicos, como comércio, agroindustriais, prestadores de serviços, força estatal, entre outros.

Em panorama geral, as atividades da Recorrente resumem-se no processo produtivo do álcool, onde se é dividido em atividade rural e industrial, cuja subsunção perfaz a atividade agroindustrial. Ou seja, verifica-se a atividade rural na produção da cana-de-açúcar e a industrial na transformação da cana em álcool e açúcar.

O conceito de “insumo do insumo” tem sido utilizado em vários julgados do CARF para se permitir o creditamento dos insumos da fase pré-industrial. Sendo um processo produtivo complexo, com várias etapas até se chegar ao produto final, é possível que numa cadeia produtiva insumos sejam agregados paulatinamente aos produtos intermediários até se chegar ao produto final:

Reitero, então, que, em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte (“insumos dos insumos...”) tem-se que o único elemento que se acrescenta ao conceito de insumo é o silogismo (se “a” é necessário a “b”, e “b” é necessário a “c”, então “a” é necessário a “c”), não obstante a tomada de créditos, tendo em vista que a exigência de vinculação “direta” (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...”, e não “na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda...”.

Resolução 3401-001.190, 28/09/2017, Conselheiro Rosaldo Trevisan.

A empresa apresenta planilha, de abertura de contas despesas onde consta a conta 4301212105 – ARRENDAMENTO AGRÍCOLA –COLIGADAS. Na ficha 06 do DICON consta na linha 08 – Despesas de contraprestações de arrendamento mercantil.

No Termo de Informação Fiscal discordou da inclusão dos itens seguintes, com a justificativa posta a seguir:

Conta 4301212105 (ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - COLIGADAS): Nesta conta a contribuinte contabilizou os custos de arrendamento de propriedades rurais. De acordo com a legislação, é vedado o aproveitamento de créditos sobre o valor dos aluguéis de bens, quando devidos a pessoa jurídica domiciliada no País e não se enquadrarem no conceito de prédios, máquinas e equipamentos, como, por exemplo, o aluguel ou arrendamento de terrenos e propriedades rurais, entre outros (Lei 10.637/2002, art. 3º, inciso IV). Portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos o encargo com o arrendamento de propriedade rural.

O assunto não é unanimidade no CARF, tendo resultados favoráveis e contrários as alegações das empresas quanto a possibilidade de creditamento do arrendamento rural, e muitos dos acórdãos não foram proferidos por unanimidade, acórdãos nº 3302-005.844, 3302-006.737, 9303-009.737, 3201-004.207, 3201-004.278, 3401-006.851 e 3402-004.759.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007  
PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. **HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.** Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de

bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas e o **arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas.** (CARF; 3ª Seção da 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária; Recurso Voluntário; Acórdão: 3403002.318; Relator: Ivan Alegretti; Sessão: 25.06.2013; grifos não constam no original)

**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. 3º, 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 9303-007.535 Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Por pertinente reproduzo os esclarecimentos contidos no acórdão nº 3401-006.851, do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

2.1.11.7. Todavia, como antedito, as despesas com instalações, estradas, pontes e cercas, ainda que possam ser relevantes (sentido jurídico), inexistem prova neste sentido e a glosa deve ser mantida.

2.1.12. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA para a Recorrente é equivalente ao aluguel de prédio, e portanto, é possível o crédito desta despesa nos termos do artigo 3º inciso IV da Lei 10.833/03. Isto porque, prédio, segundo a legislação de regência, engloba o terreno sem construção. Ademais, aluguel é o valor pago como contraprestação ao arrendamento agrícola.

Ainda que assim não fosse, o arrendamento agrícola, a posse do solo para plantio, é essencial ao processo produtivo da Recorrente.

2.1.12.1. A DRJ aborda o tema arrendamento como uma linha no parágrafo destinado às despesas com aquisição de entressafra, e afasta o direito ao crédito porquanto defende que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente.

2.1.12.2. O conceito de prédio no direito civil é diferente do usual e engloba terreno, ainda que sem construção. No direito civil prédio significa imóvel, rural ou urbano, edificado ou não, assim como gleba de terra, moradia, casa ou edifício. É o que se depreende dos arts. 1251, 1252, do Código Civil Brasileiro e do Estatuto da Terra (art. 4º, inciso):

#### Código Civil

Art. 1.251. Quando, por força natural violenta, uma porção de terra se destacar de um prédio e se juntar a outro, o dono deste adquirirá a propriedade do acréscimo, se indenizar o dono do primeiro ou, sem indenização, se, em um ano, ninguém houver reclamado.

Art. 1.252. O álveo abandonado de corrente pertence aos proprietários ribeirinhos das duas margens, sem que tenham indenização os donos dos terrenos por onde as águas abrirem novo curso, entendendo-se que os prédios marginais se estendem até o meio do álveo.

#### Estatuto da Terra

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 agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

2.1.12.3. Ainda, o inciso IV do artigo 3º da Lei 10.833/03 aparenta utilizar a palavra aluguel não no sentido de tipo contratual, porém no sentido de contraprestação para a alguém. Tanto assim é que a norma fala de "aluguéis de prédios pagos (...) a pessoa jurídica".

Na forma muito bem exposta pela Recorrente, o aluguel é uma das formas de contraprestação ao contrato de Arrendamento Rural, nos termos do artigo 3º § 2º do Decreto 59.566/66:

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei. (...)

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe ou toma por aluguel.

2.1.12.4. Por consequência, deve ser concedido o crédito decorrente das despesas com arrendamento rural nos termos do artigo 3º, inciso IV da Lei 10.833/03. Conosco precedentes deste Conselho:

DF CARF MF Fl. 3278Fl. 17 do Acórdão n.º 3401-006.851 - 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Processo nº 10880.722039/2015-61

**NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.** O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. (Acórdão 3201-004.278)

2.1.12.5. Ao lado dos contratos de arrendamento em que a contraprestação é o aluguel, a fiscalização encontrou outros contratos de parceria em que o pagamento é feito por meio de uma participação do Arrendador no valor de venda da cana. Portanto, para estes

contratos o raciocínio acima é inaplicável, até porque não se trata de despesa, e sim de lucro, receita de venda partilhada. Logo, deve ser mantida a glosa.

2.1.13. A Recorrente alega que o diesel, gasolina, óleos e graxas e as peças, equipamentos e acessórios de manutenção por si adquiridos são COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO das máquinas e veículos utilizados no processo de cultivo da cana.

Neste cenário, entendo que o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas e de coligadas se caracterizam como custos do processo produtivo, devendo ser revertida a glosa.

Pelo exposto conheço parcialmente do recurso voluntário e na parte conhecida voto por dar parcial provimento para reverter a glosa relativa as despesas com o arrendamento agrícola.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Redator designado.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme portaria de condução e Regimento Interno deste Conselho, apresenta-se este voto vencedor sobre a reversão da glosa realizada nos créditos aproveitados com base nas despesas de transporte de trabalhador na fase agrícola.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e a IN SRF 404/04, antigamente adotadas pela Receita Federal e aquela posição totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

Considerando a vasta jurisprudência deste Conselho, no que diz respeito ao aproveitamento de créditos no regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda.

O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio de encontro à posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

Portanto, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é necessário discriminar quais produtos ou serviços estão sendo pleiteados e identificar a relevância e essencialidade dos dispêndios incorridos sobre esses na realização da atividade empresarial.

Durante a sessão de julgamento foi possível constatar que não há nenhuma controvérsia sobre a glosa ter sido realizada sobre as despesas de transporte de trabalhador na fase agrícola.

Logo, a partir da premissa de que o dispêndio em questão está identificado e comprovado nos autos, cabe analisar se tal dispêndio pode ser considerado, ou não, como essencial e relevante para fins de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não cumulativos, nos moldes do inciso II, do Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02<sup>1</sup>.

Esta Turma de julgamento já tratou dessa matéria algumas vezes e, após diversos e profícuos debates e análises técnicas, sedimentou o entendimento de que tais dispêndios devem ser considerados para fins de aproveitamento de crédito, conforme precedente exposto a seguir (a título de exemplo):

“Acórdão n.º 3201-006.370 (relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade):

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

Data do fato gerador: 31/10/2004

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados. No caso concreto, faz jus o contribuinte aos créditos da COFINS não cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos, após a industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e exportação.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reverter as glosas em relação aos gastos

---

<sup>1</sup> 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)

incorridos com (i) ferramentas operacionais e materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool; (ii) combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril, e os incorridos na fase comercial (exportação); (iii) serviços de manutenção industrial; (iv) despesas com arrendamento agrícola e (v) serviços de descarga, paletização, mecanização e estufagem, e de movimentação de cargas.

(...)

Voto.

(...)

No tópico, ainda, defende a Recorrente que tem direito ao crédito sobre combustíveis adquiridos para (i) o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial; (ii) transporte da mão de obra **que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização e em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, pois são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura.**

As despesas incorridas com combustíveis não geram direito ao crédito somente quando digam respeito ao transporte de insumos, conforme decisão recorrida. Os dispêndios com combustíveis e lubrificantes abrangem outras situações aptas a gerar crédito de PIS e COFINS.

Com relação aos custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e utilizados no processo produtivo, entendo que conferem o direito ao crédito à Recorrente, inclusive o destinado à exportação.

Neste sentido, comungo com o precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a seguir reproduzido:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.  
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019).

De igual modo, considerando a peculiaridade das atividades da empresa, há direito ao crédito em relação aos gastos com combustíveis para o transporte de trabalhadores (mão-de-obra) e para fiscalização dos fundos agrícolas, por serem atividades necessárias e indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente.

Este é o entendimento que vem sendo adotado pelo CARF:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Exercício: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

(...)

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS. Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.” (Processo nº 10880.723861/2013-88; Acórdão nº 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019).

Ainda, do decidido no processo nº 10880.733462/2011-63 (Acórdão nº 3302- 005.844, sessão de 25/09/2018) tem-se que fora reconhecido o direito ao crédito sobre “Combustíveis e lubrificantes utilizados em transporte de insumos, máquinas, transporte de trabalhadores dentro da unidade fabril.”

Em geral, o transporte de empregados à empresa é considerado um custo administrativo corriqueiro e comum em todos os tipos de negócio que possuem funcionários. Portanto, é um dispêndio que possui mais relação com as questões administrativas gerais de uma empresa do que com a realização da sua atividade.

Ou seja, a peculiaridade da atividade empresarial de determinado setor, em regra, não vai alterar em nada o transporte dos funcionários à sede ou às unidades da empresa.

Contudo, justamente como uma exceção à regra, o transporte de funcionários à lavoura, para produção de cana-de-açúcar, é uma situação peculiar, pois difere dos simples transportes de funcionários à empresa e, essa diferenciação ocorre na medida em que este setor econômico, em específico, exige um transporte que é realizado de forma diferente à locais inusitados.

O transporte de empregados à lavoura, portanto, é também revestido de essencialidade e relevância na medida em que se difere do simples transporte de funcionários à sede da empresa.

É um transporte que, além de ter como destino um local de difícil acesso (lavoura), além de ser distante dos centros urbanos e não contar com a segurança das boas estradas (estradas de terra por exemplo) e infraestruturas, também exige o carregamento de materiais de trabalho, EPIs específicos e funcionários específicos, que trabalham unicamente na produção da cana-de-açúcar.

Como explicado no precedente citado, tais gastos são indispensáveis em todo o processo de plantio, tratamentos culturais, colheita e industrialização. É necessária uma constante vigilância das lavouras, em todos os estágios, pois os diversos fundos agrícolas precisam ser analisados por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura.

Fica evidente que a situação não possui nenhuma semelhança com nenhum dos corriqueiros dispêndios administrativos.

Outro entendimento dos integrantes desta Turma<sup>2</sup> que reforça a posição adotada, é o exposto no Acórdão n.º 3201-003.411, que concluiu que **os gastos realizados na fase agrícola**

---

<sup>2</sup> PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO.

**para o cultivo de cana-de-açúcar a ser utilizado na produção do açúcar e do álcool também podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos para o PIS/Cofins.**

Diante de todo o exposto, vota-se para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para que a glosa sobre as despesas de transporte de trabalhador na fase agrícola também seja revertida.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

---

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no cultivo da cana de açúcar guardam estreita relação de pertinência, emprego e essencialidade com o processo produtivo das variadas formas e composição do álcool e do açúcar e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não cumulativas. (Rel. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Acórdão nº 3201-003.411, 02/02/2018)

Fl. 15 do Acórdão n.º 3201-007.347 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13888.000281/2004-46