



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.001387/2005-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.349 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2020
Recorrente COSTA PINTO S/A (ANTIGA USINA COSTA PINTO AÇÚCAR E
ÁLCOOL)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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. 3.º, 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. 8-13, com créditos da Cofins não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, referentes ao 4º trimestre/2004, no valor de R\$ 168.086,13, com débito de IOF incidente em 04/2005, no montante de R\$ 2.729,94, protocolizado em 11/05/2005.

Posteriormente, foram anexados ao presente processo, processos que também pleiteavam a compensação com créditos de Cofins não-cumulativa referentes ao 4º trimestre/2004: ..., conforme discriminação constante às fls.61.

A DRF/Piracicaba emitiu o Termo de Informação Fiscal de fls. 58-60, para esclarecer que após o procedimento de fiscalização, foi constatado que o contribuinte teria considerado, indevidamente, como custos passíveis de compor a base de cálculo dos créditos de Cofins, as contas “4301202003 – Transp. Turmas – PJ”, relativa a custos com transporte de pessoal, e “4301212105 – Arrend. Agríc. – Coligadas”, referente a custos com arrendamento agrícola. O montante referente a tais contas foi glosado.

Com base no referido Termo, a DRF proferiu o Despacho Decisório n.º 1.539, de 28/09/2009 (fls. 317-322), para reconhecer o direito creditório do contribuinte no valor de R\$ 134.403,42, e para homologar as compensações até o limite do direito creditório.

Foram glosados R\$ 33.682,71.

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

“Quanto à planilha de fl. 34, 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\$ 175.261,61, R\$ 183.773,70 e R\$ 153.011,32, respectivamente, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004, 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 (abaixo transcrito), assim como com arrendamento agrícola (Lei 10.833/2003, art. 3º, inciso IV).”

Após ciência do despacho, o contribuinte se insurgiu contra o despacho decisório, tendo apresentado, tempestivamente, a manifestação de inconformidade de fls. 336-352, 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 n.º 247/2002 e 404/2004;
- c) Seria indevida a glosa dos créditos relativos ao transporte de trabalhadores rurais, pois a locomoção de funcionários nas lavouras também seria vinculada ao processo produtivo;

d) 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 n.º 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*”.

A manifestação de inconformidade foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, Acórdão n.º 14-43.654, em 06/08/2013, improcedente por unanimidade de votos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos dão direito ao creditamento da Cofins 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.

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

- em 30/08/2013 confirmou a ciência do acórdão da DRJ, ao solicitar a cópia do processo, assinando termo efl. 391, apresentando em 27/09/2013 o Recurso Voluntário no CAC/LUZ, fora da sua jurisdição;

- improcedência do fundamento do acórdão com base nas INs 247/02 e 404/04, necessidade de anulação da decisão;

- 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.

O conceito de insumo para fins das contribuições do PIS e COFINS já se encontra decidido, pelo STJ no REsp n.º 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 n.º 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.

Extraí-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 n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 404/04 e n.º 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 das despesas com transporte de funcionários serem consideradas como créditos para fins de ressarcimento da Cofins, e 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

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 n.º 10.637/2002 e Lei n.º 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 fiscalização glosou o custo do transporte de funcionários, que a recorrente alega ser utilizado para transporte até as áreas de cultivo, para semear, cortar e aplicar substâncias químicas de prevenção.

Conta 4301202003 (TRANSPORTE DE TURMAS - PJ): Nesta conta a contribuinte contabilizou os custos com transporte de trabalhadores rurais. De acordo com a legislação, são considerados insumos os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda (IN SRF 404/04, art. 8º, § 4º c/c § 9º). Pelo próprio conceito, não se pode admitir na base de cálculo dos créditos os custos com transporte de pessoal, tendo em vista que este tipo de encargo não constitui insumo do processo produtivo, pois não está diretamente relacionado à produção dos bens destinados à venda.

A delimitação dos critérios da essencialidade e relevância consta no Voto da Ministra Regina Helena Costa, no REsp n.º 1.221.170/PR, conforme disposto na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", a) "constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou "b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".

Por outro lado, o critério de relevância "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: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal."

Não obstante o conceito mais amplo de insumo dado pelo REsp n.º 1.221.170/PR, como regra geral, o transporte de mão de obra não é essencial ao processo de produção de cana-de-açúcar e álcool. No caso, as informações apresentadas pela recorrente não demonstram que tal dispêndio seria um "elemento essencial e inseparável do processo produtivo" e nem que a sua falta lhe privaria de "qualidade, quantidade e/ou suficiência". Também não poderia o transporte

de trabalhadores ser considerado relevante ao processo produtivo “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” ou “por imposição legal”.

O serviço de transporte de mão de obra para a colheita da cana-de-açúcar é usufruído pelos trabalhadores em face dos deslocamentos decorrentes da modalidade de trabalho que exercem. Trata-se de despesas que atendem a uma necessidade operacional da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS/Cofins.

Nesse sentido é também o entendimento constante no PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA
130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “*inclusive combustíveis e lubrificantes*” no conceito de insumo (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “*insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa*”, concluiu que não se enquadravam no conceito “*as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*”. 133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(...)136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. de trabalhadores ser considerado relevante ao processo produtivo “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” ou “por imposição legal”. O serviço de transporte de mão de obra para a colheita da cana-de-açúcar é usufruído pelos trabalhadores em face dos deslocamentos decorrentes da modalidade de trabalho que exercem. Trata-se de despesas que atendem a uma necessidade operacional da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS/Cofins.

E também a 3ª Turma da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS
Data do fato gerador: 29/02/2004
COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE
INSUMOS. CRÉDITO. INSUMO DE INSUMO.
IMPOSSIBILIDADE
A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas
PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as
possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão
legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte
de funcionários, combustíveis e lubrificantes para o maquinário
agrícola e aquisições de adesivos, corretivos, cupinçadas,
fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de
cana de açúcar.
(Redator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal,
Acórdão n.º 9303005.541, de 16/08/2017)

Dessa forma devem ser mantidas as glosas relativas às despesas de transporte dos trabalhadores.

A segunda divergência da recorrente diz respeito à glosa sobre os custos de arrendamento agrícola.

A empresa apresenta planilha, de abertura de contas despesas onde consta a conta 4301212105 – ARRENDAMENTO AGRÍCOLA –COLIGADAS. Na ficha 06 do DACON 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 n.º 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 n.º 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 nêle 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 Seju/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 arredamento 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 do recurso voluntário e no mérito voto por dar-lhe 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 10.637/02¹.

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 n.º 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 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.

¹ 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)

(...)

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, tratamentos 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 e 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 da 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 Póssas; sessão de 20/03/2019).

De igual modo, considerando a peculiaridade das atividades da empresa, há direito ao crédito em relação ao 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 n.º 10880.723861/2013-88; Acórdão n.º 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019).

Ainda, do decidido no processo n.º 10880.733462/2011-63 (Acórdão n.º 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 incomuns.

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, tratos 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 Turma² que reforça a posição adotada, é o exposto no Acórdão n.º 3201-003.411, que concluiu que **os gastos realizados na fase agrícola**

² PROCESSO PRODUTIVO. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. ETAPA AGRÍCOLA. CUSTOS. CRÉDITO.

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 n.º 3201-003.411, 02/02/2018)

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