



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.002407/2004-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.273 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COSTA PINTO S.A.

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PAGO A PESSOA JURÍDICA. DIREITO
AO CRÉDITO.

Aplica-se também ao arrendamento de imóvel rural, prédio rústico, o direito ao crédito sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, previsto no Inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO.
IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer o crédito nas operações de arrendamento de imóvel rural; e (b) por maioria de votos, para rechaçar o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de pessoas na fase agrícola, vencidas as Conselheiras Semiramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Denise Madalena Green.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimarães, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Semiramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 896 a 911), contra o Acórdão 3201-007.352, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 868 a 882), sob a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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. 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.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial (fls. 915 a 923), para discussão do direito ao crédito sobre:

- 1) Despesas com arrendamento agrícola;
- 2) Despesas com o transporte de trabalhadores na fase agrícola.

Contra o Exame de Admissibilidade a PGFN interpôs Agravo (fls. 925 a 927), que foi rejeitado (fls. 930 a 932).

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 955 a 973).

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Quanto ao **conhecimento**:

- 1) Despesas com arrendamento agrícola.

O paradigma (Acórdão nº 3402-004.759, de 25/10/2017) não foi reformado, é também de uma usina de açúcar, e a divergência, na própria ementa, é patente.

- 2) Despesas com o transporte de trabalhadores na fase agrícola.

O paradigma (Acórdão nº 3302-009.753, de 21/10/2020) não foi reformado, é também de uma usina de açúcar, e versando sobre transporte de trabalhadores até as áreas de cultivo.

Assim, preenchidos todos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

No mérito:

1) Despesas com arrendamento agrícola.

O dispositivo legal aqui sob análise é o Inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, estando em discussão se as despesas com arrendamento rural podem ser consideradas como aluguéis de prédios.

Esta Turma julgou, em 2021, diversos Recursos Especiais em Processos da COSAN, também produtora de açúcar e álcool, tendo decidido, por unanimidade, pelo direito ao crédito sobre estas despesas, quando pagas a pessoa jurídica, conforme Acórdão nº 9303-012.061, de 20/10/2021, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

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.

Naquele Acórdão, é citada a Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21/06/2017, de uma “produtora de cana-de-açúcar em áreas próprias e de terceiros”, na qual a própria RFB reconhece o direito ao crédito:

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 n.º 10.637, de 2002, 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.

Importante ressaltar que o arrendamento deve ter sido pago a pessoa jurídica, conforme consignado ao final dos Fundamentos daquela Solução de Consulta:

22. Destarte, a pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola pagos à pessoa jurídica e utilizado nas atividades da empresa, desde que obedecidas todas as condições e requisitos previstos na legislação que rege a matéria.

No caso sob análise, conforme se vê no Termo de Informação Fiscal (fls. 069), estas glosas de créditos são relativas à Conta “ARRENDAMENTO AGRÍCOLA – COLIGADAS”:

RAZÕES DA RECUSA

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 enquadrem 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. 3.º, inciso IV). Portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos o encargo com o arrendamento de propriedade rural.

No Despacho Decisório, afirma-se ainda que “Pelo demonstrativo da contribuinte, constam despesas com arrendamento de propriedades rurais, as quais não se pode admitir, em face da legislação”.

Assim, a glosa dos créditos não se deu em razão de não serem pagos a pessoa jurídica, mas por considerar a autoridade administrativa que as propriedades rurais não poderiam ser consideradas como prédios, não se enquadrando, portanto, estas despesas no Inciso IV do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003.

No Acórdão de Manifestação de Inconformidade foram mantidas as glosas também pela interpretação restritiva da legislação (fls. 660 e 661):

Dessa forma, temos que o direito à apuração de créditos da Cofins não-cumulativa só alcança as despesas de aluguéis de prédios (utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra, que não abrange a propriedade rural.

No Acórdão recorrido, por sua vez, entendeu-se que “O conceito de prédio em direito engloba a construção desprovida de edifício e o aluguel ... significa contraprestação e não tipo de contrato”.

A documentação apresentada pelo contribuinte no curso da fiscalização restringe-se a uma planilha (fls. 067) onde estão listadas as Contas de Despesas, dentre as quais a “Arrendamento Agrícola – Coligadas”, e informados os valores a cada mês.

Tanto na Manifestação de Inconformidade (fls. 616 a 619), como no Recurso Voluntário não se especifica quais seriam estas coligadas.

Do termo “coligada” infere-se tratar-se de pessoa jurídica, assim definida no Código Civil:

Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

(...)

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

De toda forma, como, em nenhum momento, tanto na apreciação do direito creditório pela autoridade administrativa competente, como no contencioso, aventou-se a hipótese de o arrendamento não ter sido pago a pessoas jurídicas, a divergência trazida à apreciação limita-se à equiparação de arrendamento a “aluguel” e de se considerar propriedade rural como “prédio”, para fins de enquadramento no Inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, entendimento que a própria RFB consignou na Solução de Consulta Cosit nº 331/2007.

À vista do exposto, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nesta matéria.

2) Despesas com o transporte de trabalhadores na fase agrícola.

Conforme se vê no Termo de Informação Fiscal (fls. 069), estas glosas de créditos são relativas à Conta “TRANSPORTE DE TURMA – PJ”:

RAZOES DA RECUSA

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.

Portanto, está em discussão o conceito de insumo do Inciso II das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No mesmo Acórdão nº 9303-012.061, de 20/10/2021, já aqui citado, julgando Recurso Especial em Processo da COSAN, não se reconheceu o direito ao crédito, por maioria, tendo sido designado para redigir o Voto Vencedor, nesta matéria, o ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

SERVIÇO DE TRANSPORTE DE EMPREGADOS. CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NÃO UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO.

Despesas com serviços de transporte de empregados por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. Corresponde à despesa administrativa relacionada ao corpo funcional da empresa.

Na decisão mencionada, o contribuinte também era um produtor de açúcar e álcool e se discutia precisamente o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de trabalhadores para a colheita da cana-de-açúcar.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, admite o creditamento relativo aos gastos para a

fabricação do “insumo do insumo”, contemplando, assim, as despesas da fase agrícola da produção (própria) da cana-de-açúcar.

Mas, o mesmo Parecer Normativo afasta, explicitamente, o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de funcionários, qualquer que seja a atividade a ser por eles desempenhada:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

(...)

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).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, não reconhecendo o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de pessoal na fase agrícola.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira