



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13888.003535/2005-69  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-004.279 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2018  
**Matéria** PIS. RESSARCIMENTO  
**Recorrente** FBA - FRANCO-BRASILEIRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

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).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004. SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, deve ser calculado somente sobre o valor dos bens previstos no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não sobre os serviços prestados por pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA.

Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de PIS, no regime não cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso de Voluntário, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior, Charles Mayer de Castro Souza (relator) e Leonardo Correia Lima Macedo, nos termos seguintes: I - Por unanimidade de votos: a) reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes itens:(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 utilizados nos bens aplicados na produção, inclusive na fase agrícola;(iii) adubo e produtos químicos utilizados na fase agrícola;(iv) serviços de manutenção, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, empregados nos bens aplicados na produção;(v) arrendamento agrícola. II - Por maioria de votos, reverter todas as glosas de créditos sobre a aquisição de combustíveis utilizados no transporte do produto para exportação e com os serviços de capatazia, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao recurso para também reconhecer o crédito sobre os serviços de despacho aduaneiro e assessoria logística, e os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza (relator) e Leonardo Correia Lima Macedo, que, no ponto, negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## **Relatório**

A interessada apresentou pedido de ressarcimento/compensação de créditos oriundos do PIS, apurado no 4º trimestre de 2004.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

*O processo epigrafoado foi inaugurado para recepcionar formulário de Declaração de Compensação (DCOMP) de fl. 02, protocolada em 21/12/2005, por meio da qual a contribuinte declarou a compensação de débitos de IRPJ (2362) e CSLL (2484), no montante total de R\$ 124.743,02, vencidos em 30/12/2005, com créditos de PIS — Não cumulativo (6912),*

apurados no mês de outubro de 2004, conforme demonstrativos de fls. 03/04.

Posteriormente, foram anexados ao presente processo os processos de n's 13888.003533/2005-70 e 13888.003534/2005-14, que igualmente se reportaram a DCOMPs relativas aos créditos do PIS — Não Cumulativo apurados nos demais meses do quarto trimestre de 2004.

Segundo relatou a autoridade responsável pela análise das compensações declaradas com suporte no referido crédito (fl. 114), o montante total dos débitos compensados atingiu a cifra de R\$ 375.891,02, tendo reportado-se apenas a débitos do IRPJ e CSLL relativos ao período de apuração (PA) 11/2005.

O procedimento de auditoria dos créditos alegados, realizado em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 08125.2008.00259 (fl. 27), emitido pela DRF Piracicaba, foi relatado no Termo de Informação Fiscal (TIF) de fls. 55/59, concluído nos seguintes termos:

"Assim, visto que somente os créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior podem ser utilizados para a compensação de outros débitos da empresa, após a dedução da contribuição ao PIS/PASEP devida no mês, temos que o valor de crédito disponível para compensação ou ressarcimento no ma 10/2004 é de R\$ 96.278,79, em 11/2004 de R\$ 99.128,19 e em 12/2004 de R\$ 104.824,44."

A tabela que segue reproduzida demonstra, para cada mês do trimestre, os valores dos créditos apurados pela contribuinte (cuja razão social mudou para USINA DA BARRA S/A AÇOCAR E ALCOOL, ao tempo da auditoria fiscal), assim como os valores das glosas procedidas pela fiscalização, e a utilização do crédito para fins de amortizar os débitos da própria exação, apurados no mesmo período:

(omissis)

Segundo relatado no referido TIF, as glosas procedidas pela fiscalização relacionaram-se ao seguintes "centros de custos"/conta-contábil (conforme classificação contábil adotada pela contribuinte), relativos a aquisições de bens e serviços, cujo creditamento não estava autorizado pela legislação regente:

- Armazém de Açúcar
- Oficina Caldeiraria
- Oficina Mecânica/Manutenção/Automotiva
- Oficina Elétrica/Instrumentos
- Tonéis de Alcool
- Gerência regional IND

- *Administração/Planejamento IND*
- *Brigada e Combate Incêndio*
- *Ferramentas operacionais e materiais e utensílios elétricos (para manutenção de imóveis)*
- *Consumo de água (setor agrícola — exceto irrigação)*
- *Manutenção e Conservação Civil*
- *Despesas de Estadias*
- *Despesas com serviços de logística de exportação e supervisão de embarque*
- *Despesas Portuárias*
- *Aluguel de propriedade rural*

*Importa relatar que a fiscalização procedeu a análise de todo o processo produtivo da usina, do plantio da cana-de-açúcar até o final do processo industrial, com a produção de açúcar e álcool.*

*Com relação às aquisições de MERCADORIAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL, a fiscalização limitou o reconhecimento do direito creditório ao conceito de insumos prescrito no art. 66, § 5º, inc. I, alíneas "a" e "b", da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.*

*A autoridade fiscal informou que as despesas com COMBUSTÍVEIS de veículos do setor industrial foram excluídas, para fins de reconhecimento do crédito, "porque não se referem a veículos que transportam insumos".*

*Com relação às DESPESAS PORTUÁRIAS, a fiscalização considerou "apenas aqueles gastos **expressamente** discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete (art. 8º, **II**, "e" da IN SRF 404/2004), sendo excluídos os demais serviços", os quais foram discriminados "ao final das planilhas 02/2004 e 03/2004".*

*Quanto às despesas de ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL ("Arrendamento Manacá"), a autoridade fiscal pontuou que foram excluídas porquanto a legislação regente só autorizava crédito de aluguéis de máquinas, prédios e equipamentos (art. 66, **II**, "b", da IN SRF 247/2002).*

*Por fim, com respeito aos lançamentos do CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA (linha 18 do DACON), a autoridade fiscal informou que "foram excluídos os serviços contabilizados em **centros de custo não diretamente relacionados à produção**, a seguir identificados, uma vez que somente aqueles conceituados como insumo dão direito ao crédito presumido, nos termos do art. 68 da IN SRF 247/02, na redação da IN SRF 358/03:*

*Setor Industrial : Armazém de Açúcar". E, ainda a respeito destes créditos, a autoridade fiscal pontuou que, em face de alterações legais havidas (e segundo o entendimento esposado*

no Ato Declaratório Interpretativo no 15, de 2005), a partir de 01/08/2004 deixou de ser possível utilizar o crédito presumido da agroindústria para fins de compensação ou ressarcimento, razão pela qual "a Fiscalização transferiu o montante dos créditos calculados sobre bens e serviços adquiridos de pessoas físicas no mês para o mercado interno".

Concluído o trabalho de auditoria dos créditos pleiteados, o processo foi encaminhado ao Seort, "para análise dos processos de Declaração de Compensação", relativas ao crédito analisado (fl. 59). E, com base no trabalho de auditoria realizado pela fiscalização, foi proferido o despacho decisório de fls. 113/120, que concluiu pelo reconhecimento do direito creditório, no valor de R\$ 300.231,42, com a consequente homologação das compensações declaradas, até o limite do referido valor.

A contribuinte foi cientificada da referida decisão por meio da intimação de fl. 126, que também se prestou a exigir o pagamento dos saldos dos débitos não compensados (IRPJ: R\$ 32.549,29; CSLL: R\$ 43.110,31). Referida intimação foi recebida pela interessada em 15/10/2009 (fl. 127).

Em 16/11/2009 foi protocolada a manifestação de inconformidade, conforme peça de fls. 128/142, firmada por procuradora regularmente estabelecida (fls. 143/144), por meio da qual a recorrente alega, em síntese, que:

a) "a não-cumulatividade da contribuição PIS não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI", uma vez que a primeira "tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.637/02)". Neste caso, o sistema legal que da suporte ao creditamento do PIS não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos. Para o caso do PIS "aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos". É esta a lição da melhor doutrina;

b) a legislação que instituiu o sistema da não-cumulatividade para as contribuições "não definiu o conceito de insumos e nem obrigou a utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito".

E, "como é de ampla sabença, o termo insumos, tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional — e até no estrangeiro (input, em inglês) —, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, **matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.**";

c) entretanto, a Receita Federal, "a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de insumos nas Instruções Normativas 247/02 e 404/04". Esta restrição representa "manifesto vício de

**ilegalidade".** O princípio da legalidade está insculpido na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração conforme comanda o art. 37 da Carta Magna. Assim também ensina a melhor doutrina, e é este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;

d) nestes termos, **"afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora"**;

e) especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto **"tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal"**. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;

f) o mesmo vale em relação **"aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial"**, assim como **"ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização"**. Portanto, **"sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar"**. E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de PIS. Isto porque, **"consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo"**;

g) **"no item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo"**. Neste sentido, destacam-se os serviços de manutenção da mecanização industrial e transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados nas lavouras;

h) são também indevidas as glosas dos custos relacionados com armazenagem e transporte do produto para fins de exportação, inclusive as demais despesas portuárias. **"Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo"**;

i) **"não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais — vinhaça — para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa"**;

i) **"no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado"**. E que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um **"prédio rústico"**, como prescreve

*o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do CTN.*

*Conclui a reclamante requerendo a reforma da decisão recorrida, para o fim de lhe ser integralmente reconhecido o direito creditório pleiteado.*

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RJO n.º 14-33.064, de 28/03/2011 (fls. 325 e ss.), assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa matéria que não tenha sido expressamente contestada.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

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

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.  
COMPETÊNCIA.*

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.*

*Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - Não cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

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

*Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS - Não Cumulativo incidente em suas aquisições.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.**

*A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA VENDA DO PRODUTO FINAL E ARMAZENAGEM. CASO CONCRETO. IMPERTINÊNCIA.**

*Revelam-se impertinentes à espécie em julgamento os protestos acerca de alegadas glosas relativas as despesas com frete na venda do produto final e armazenagem, que não foram procedidas pela fiscalização, em face de vigência de nornia autorizadora dos créditos para o período analisado.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. RENÚNCIA FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.**

*No contexto de, interpretação restritiva de norma que implica em renúncia fiscal, não há como reconhecer o direito à apuração de créditos do PIS - Não cumulativo em relação as despesas de aluguel de propriedade rural.*

*Manifestação de Inconformidade*

*Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido*

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 363 e ss., por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A Recorrente apresentou pedidos de ressarcimento/compensação e, após analisá-los, a unidade de origem deferiu-os em parte.

Interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a improcedente, daí o recurso voluntário.

E, em síntese, a Recorrente, *grosso modo*, repete, no recurso voluntário, os mesmos argumentos já declinados na sua primeira peça de defesa.

Conforme relatado, o litígio versa sobre o conceito de insumos para o efeito da apuração do PIS/Cofins não cumulativo, definição que, no entender do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos (portanto, de observância aqui obrigatória, conforme art. 62 do RICARF/2015), deve atender aos critérios da **essencialidade e da relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço na atividade econômica realizada pelo contribuinte (Recurso Especial nº 1.221.170/PR):

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. 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.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz*

*dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

No caso específico, a fiscalização aplicou o conceito mais restritivo de insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB, também utilizado no acórdão recorrido.

E conforme também nele ressaltado, a Recorrente atacou as glosas de maneira genérica, portanto, não se reportou especificamente a uma em determinado, identificando os dados da aquisição do bem glosado (nota fiscal, valor, data, ou mesmo o item destacado nas planilhas elaboradas pela autoridade fiscal), de modo que, assim como no acórdão recorrido, aqui também as glosas serão analisadas nos termos dos recursos.

### **Bens utilizados como insumos**

Segundo a Recorrente, são eles: ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estariam diretamente ligados ao processo produtivo.

Embora a DRJ tenha adotado o entendimento da fiscalização, sabe-se que a própria Receita Federal do Brasil - RFB já admite a apropriação de créditos sobre gastos com a manutenção de bens e veículos empregados na produção. É o que prevê a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.*

*1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.*

*2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.*

*3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

*3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;*

*3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;*

**3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;**

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.*

*Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.*

*Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.**

*1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.*

*2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.*

*3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

***3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;***

*3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;*

***3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desgaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;***

*4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

***4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e***

*reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;*

*4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;*

*4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;*

*4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;*

*4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);*

*4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;*

*4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;*

*4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13. Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015. Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.*

Não obstante ausente, nos autos, maiores detalhes sobre o que são as tais "ferramentas operacionais", a razão para o indeferimento, juntamente com o indeferimento dos materiais de manutenção, foi a de que não se enquadrariam no conceito de insumo. A

Recorrente, porém, sustenta a sua utilização no processo produtivo, o que o só adjetivo que acompanha o termo "ferramentas" parece, com efeito, indicar.

Assim, na falta de maiores detalhes, máxime por parte da fiscalização, entendemos que as ferramentas operacionais e os materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool devem ser considerados insumos para o efeito de creditamento do PIS/Cofins.

Defende-se também os créditos sobre as aquisições de combustíveis utilizados no "transporte do produto para exportação e indispensáveis à atividade agroindustrial".

Os gastos com os combustíveis e lubrificantes utilizados na produção devem ser considerados insumos, nos termos do art. 3º, II, das Lei nº 10.637, de 2002, inclusive aqueles despendidos no transporte de matéria-prima – no caso, da cana-de-açúcar – do local em que é colhida para a produção do açúcar e do álcool, porque se incorporam ao valor daquela, mas não os gastos com combustíveis utilizados no transporte do produto **após encerrada a sua produção**, hipótese para a qual a legislação, especificamente, prevê a possibilidade de creditamento apenas sobre o **frete pago pelo vendedor** (inciso IX do mesmo dispositivo).

Todavia, ensejam o creditamento os gastos com os combustíveis utilizados em bens aplicados na produção, **inclusive na fase agrícola**.

Cumprе ressaltar, a propósito do tema, que, conforme já expusemos noutros votos, os bens e serviços utilizados na fase agrícola, assim como a depreciação de tais bens, não ensejam, a nosso juízo – mas não para os demais integrantes desta Turma –, o creditamento de PIS/Cofins.

É que, segundo o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente geram o direito ao crédito, no regime não cumulativo, os bens e serviços utilizados como insumos na **produção ou fabricação** de bens ou produtos **destinados à venda**. Vejam:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)*

*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)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (g.n.)*

Note-se que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Se se pretendesse abarcar todos as despesas realizadas para a obtenção da receita, não veríamos o elenco de hipóteses que vemos na norma. Ademais, consoante deixou cristalino o legislador na Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 30/10/2003, posteriormente convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, um dos principais motivos para o estabelecimento do regime não cumulativo na apuração do PIS e da Cofins foi combater a verticalização artificial das empresas, a fim de que as diversas etapas da fabricação de um produto ou da prestação de um serviço pudesse ser realizado por empresas diversas, de sorte a gerar condições para o crescimento da economia.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Exposição de Motivos da Medida Provisória – MP n.º 135, de 2003: 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

Admitir que, no cálculo dos créditos, se incluam os dispêndios na aquisição daqueles bens ou serviços só remotamente empregados na produção do produto final ou no serviço prestado – os chamados "insumos dos insumos" – é não apenas permitir o que o legislador pretendeu desestimular, mas é também legislar. Afinal, os diplomas legais aqui referidos delimitaram os insumos àqueles bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na **produção ou fabricação** de bens ou produtos **destinados à venda**, é dizer, **aqueles insumos efetivamente empregados no produto final do processo de industrialização ou no serviço prestado ao tomador, não aqueles bens ou serviços consumidos, pela próprio contribuinte, em etapas anteriores, aqueles, enfim, só remotamente empregados.**

É como vem entendendo a 3ª Turma da CSRF. Exemplificativamente:

*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, cupinicidas, fertilizantes, herbicidas e inseticidas utilizados nas lavouras de cana-de-açúcar.*

(Redator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Acórdão nº 9303-005.541, de 16/08/2017)

Esse, contudo, não é, como todos sabemos, o entendimento dos demais integrantes desta Turma<sup>2</sup>, de modo que, **somente por economia processual e apreço ao princípio da colegialidade**, também passamos a adotar aqui aquele que entende que os gastos realizados na fase agrícola 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. **No caso, os combustíveis utilizados em bens aplicados na fase agrícola (v.g., tratores, colheitadeiras), inclusive o adubo e os produtos químicos nela utilizados.**

Os gastos com mão-de-obra própria, porém, não podem ser considerados insumos utilizados na produção (não equivalem à aquisição dos serviços a que se refere o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002), exceto quando há a contratação de empresa de trabalho temporário (Solução de Divergência Cosit nº 29, de 26 de outubro de 2017).

<sup>2</sup> 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 nº 3201-003.411, 02/02/2018)

### **Serviços utilizados como insumos**

Ao contestar as glosas, a Recorrente afirma que, para a industrialização do açúcar e do álcool, é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção. Irresigna-se, também, com a glosa dos custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, com o transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, afirmando que estão diretamente ligadas ao processo produtivo.

Como já assentado na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016, os serviços de manutenção, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, empregados em bens aplicados na produção ensejam o creditamento,

Não houve glosa, porém, em relação às despesas com armazenagem e frete na operação de venda, ao menos segundo o Termo de Informação Fiscal já aqui mencionado. É o que se comprova nos seus parágrafos 7 e 7.1:

7. Na composição da linha 7 (Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda) a empresa, intimada, apresentou os espelhos das notas fiscais ou recibos de pagamentos que compunham a conta **6101242421 - Despesas Portuárias** (ver fls. 37 – item 4). E foram considerados apenas os gastos discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete (art. 8º, II, “e” da IN SRF 404/04), sendo excluídos os demais, como: despesas portuárias, ad valorem, serviços no embarque, serviços de assessoria logística, serviços de despacho aduaneiro, despesas com estufagem, despesas com estadia de container, despesas com utilização de empilhadeira, serviços operações portuárias, despesas com liberação e acompanhamento, despesas com locação empilhadeira, despesas com inspeção e acompanhamento, adesivos, despesas com papel kraft, serviços mão de obra prestados no embarque, capatazia, serviços prestados no embarque. Ao final das planilhas de cada mês do 4º trimestre de 2004 encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas.

7.1. Tampouco podem ser consideradas como despesas com frete ou de armazenagem as **despesas de estadia**, que foram também excluídas.

As despesas glosadas, bem se vê, referem-se a despesas realizadas no porto onde exportados os produtos industrializados, como os serviços de despacho aduaneiro, assessoria logística e capatazia. No concernente a este último, a legislação não prevê o creditamento, tal como decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

*PIS. SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos de PIS no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.*

(Acórdão nº 9303-004.383, de 08/11/2016)

**Bens adquiridos para revenda - Rateio e receita financeira - Benfeitoria em Imóveis - Aluguéis de Máquinas, equipamentos e prédios - Bens do Ativo Imobilizado**

Nestes tópicos do recurso, a Recorrente traz matérias novas, as quais, portanto, não foram objeto de expressa contestação na manifestação de inconformidade, de modo que precluso o seu direito de vê-las apreciadas neste Colegiado.

### **Despesas de arrendamento agrícola**

Entendemos correta a posição – considerando, enfatize-se, a possibilidade de considerar os gastos realizados na etapa agrícola na apuração de créditos para o PIS/Cofins – que compreende que os gastos com esta modalidade de arrendamento também devem ser computados para a mesma finalidade.

A própria RFB já admite o creditamento, consoante comprova a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21 de junho de 2017 (Publicada no DOU de 30/06/2017, seção 1, página 46):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.  
CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.  
A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios **pagos a pessoa jurídica**, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação. **A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel. A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.***

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS  
EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.  
CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.  
A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios **pagos a pessoa jurídica**, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação. **A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.***

*A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º.*

Há que se fazer, porém, duas observações: a) **somente quando o arrendador for pessoa jurídica, é que se afigura possível o crédito respectivo**, haja vista que o art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, assim o exigem; b) a parcela reconhecida **deve limitar-se ao percentual que a Recorrente tem direito no resultado da parceria** (p. ex., 90%). **Na concessão do crédito, deve-se observar, outrossim, o disposto no art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004.**

#### **Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas**

Aqui, a Recorrente defende o creditamento, ao fundamento de que os serviços prestados por pessoas físicas (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar etc.) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito de PIS não cumulativo, devendo referido crédito ser realizado de forma integral para não ferir a regra da não cumulatividade da contribuição.

Não é, contudo, o que prevê o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004<sup>3</sup>, que estabeleceu que o crédito presumido de que trata, para as pessoas jurídicas, cooperativas e nas condições que especifica, deve ser calculado **somente sobre o valor dos bens** previstos no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, **não sobre os serviços** prestados por pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.

A restrição é legal e, de conseguinte, não pode ser afastada por esta instância administrativa (Súmula CARF nº 2).

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para **reverter** as glosas de créditos decorrentes dos gastos realizados apenas sobre os seguintes itens:

<sup>3</sup> Art. 8o As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(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 utilizados nos bens aplicados na produção, inclusive na fase agrícola;

(iii) adubo e produtos químicos utilizados na fase agrícola;

(iv) serviços de manutenção, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, empregados nos bens aplicados na produção;

(v) arrendamento agrícola.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Processo nº 13888.003535/2005-69  
Acórdão n.º **3201-004.279**

**S3-C2T1**  
Fl. 617

---

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado

O presidente incumbiu-me de redigir o acórdão na parte pertinente aos gastos de capatazia e estiva.

Os gastos com logística, na operação de aquisição de insumos, geram direito a crédito por comporem o conceito contábil de custo de aquisição de mercadoria<sup>4</sup>.

Os gastos logísticos para movimentação de insumos, internamente ou entre estabelecimentos da mesma empresa, inserem-se no contexto de produção do bem, porque inerentes e relevantes ao respectivo processo produtivo. Desse modo, devem gerar direito de crédito, na esteira do Resp 1.221.170/PR, que tramitou sob o regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), e que vincula o Carf (art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno).

No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos da Lei, como, por exemplo, que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.

(assinatura digital)

Marcelo Giovani Vieira, Redator Designado.

---

<sup>4</sup> 11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.273/10)