



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

Processo nº 10825.720077/2010-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.060 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria PIS
Recorrente COSAN S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INDEFERIDO. IMPOSSIBILIDADE.

Não são passíveis de compensação os créditos - objeto de compensação ou restituição - indeferidos anteriormente pela autoridade competente, independentemente da existência ou não de decisão definitiva na esfera administrativa.

CONTRIBUIÇÃO: PIS PASEP - Período de apuração 01/07/2004 a 30/09/2004.

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

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao 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, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

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

Os serviços diretamente utilizados no processo de produção dos bens dão direito ao creditamento do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INTERPRETAÇÃO COMPREENSIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.

O arrendamento de um prédio, assim considerado uma construção (coisa acessória), não se dá de forma independente e autônoma, mas pressupõe o arrendamento de uma construção (coisa acessória) mais o bem imóvel sobre o qual a mesma foi erigida (coisa principal). Logo, se é lícito ao contribuinte descontar créditos com relação ao arrendamento de um todo que compreende o acessório mais o principal, acredito que não existem razões para se vedar o desconto de créditos quando se tratar de arrendamento de um bem imóvel sem acesso - coisa principal, que é parte do todo. Por isso, não há como deixar de reconhecer o direito à apuração de créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS não cumulativo em relação as despesas de aluguel de propriedade rural.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.

Em relação as despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito do Cofins ou do Pis - não cumulativo.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito do PIS não cumulativo e da Cofins - não cumulativa não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Apenas os créditos do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa apurados, respectivamente, na forma do art. 3º da Lei n. 10637/2992 e do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 podem ser objetos de aproveitamento para fins de compensação ou ressarcimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Regra geral, considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa matéria que não tenha sido expressamente contestada no recurso.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas no recurso devem vir acompanhadas das provas correspondentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: i) Despesas e custos relacionados às oficinas - por unanimidade de votos, parcial provimento, nos termos do voto do relator; ii) Despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar - por unanimidade de votos, provimento, nos termos do voto do relator; iii) Despesas relacionadas a armazenamento - por unanimidade de votos, provimento, nos termos do voto do relator; iv) Despesas de materiais elétricos e de materiais de construção usados na área agrícola - por

unanimidade de votos, negou-se provimento, nos termos do voto; v) Despesas e custos com serviços de manutenção (i) das oficinas e (ii) dos armazéns pagos a pessoas jurídicas - por maioria de votos, deu-se parcial provimento, nos termos do voto, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, que dava provimento em menor extensão; vi) Comissões e corretagens e gastos em venda e comercialização, pagas a pessoas jurídicas - por unanimidade de votos, negou-se provimento; vii) Despesas de transporte pagos a PJ - Por maioria de votos, deu-se provimento, nos termos do voto, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl; viii) Despesas com aluguel de veículos - por unanimidade, negou-se provimento; ix) Despesas com aluguel e arrendamento rural PF e PJ - por maioria de votos, deu-se parcial provimento para os valores pagos a pessoas jurídicas, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Rosaldo Trevisan e Robson José Bayerl, designado o Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira para redigir o voto vencedor; x) Despesas portuárias, despesas com armazenagem e despesas com documentação e estadias, nas operações de exportação - por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso; xi) Despesas de exportação pela proporcionalidade das receitas de exportação - por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Este processo se refere a Pedido de Ressarcimento (PER n.º 40468.55179.140808.1.1.08-1905) de créditos da contribuição para o PIS PASEP do período de todo o 3º trimestre de 2003, no valor de R\$ 93.733,83.

Este valor é o resultado do saldo do crédito apurado no período - R\$ 482.809,76- deduzido do valor utilizado no pagamento do PIS do próprio período (R\$ 0,00) e deduzido do valor já utilizado em declarações de compensações - via PER/DCOMP (R\$ 389.733,83 -fls. 02).

O quadro a seguir procura demonstrar como o contribuinte justifica o cálculo do valor pleiteado:

Quadro: crédito exportação x parcela deduzida x parcelas compensadas = saldo para ressarcir

	julho de 2003	agosto de 2003	setembro de 2003	total	
Crédito de PIS exportação	231.127,92	188.124,12	63.557,72	482.809,76	
Parcela usada para deduzir a PIS	0,00	0,00	0,00	0,00	
Parcela usada para compensar via PERDCOMP	231.127,92	157.948,01	0,00	389.075,93	
Saldo de crédito para ser ressarcido	0,00	30.176,11	63.557,72	93.733,83	

O valor de direito creditório no montante de R\$ 482.809,76 foi requerido através do processo administrativo n. 13888.001842/2003-43, referente ao período do 3º trimestre de 2003. A ele foram vinculados vários pedidos de compensação para aproveitar esses créditos, conforme indicados no quadro a seguir:

Quadro: Processos administrativos com pedidos de reconhecimento de créditos e valores de compensação cujos pedidos PERDCOMP foram respectivamente vinculados:

	julho 2003	agosto 2003	setembro 2003	total	
13888.001991/2003-11	91.016,00			91.016,00	
13888.001850/2003-90	65.443,18			65.443,18	
13888.001849/2003-65	890,50			890,50	
13888.001848/2003-11	15.478,06			15.478,06	
13888.001842/2003-43	58.300,13			58.300,13	
13888.000278/2004-22		69.401,61		69.401,61	
13888.001992/2003-57		88.163,87		88.163,87	
13888.001991/2003-11		382,53		382,53	
TOTAL	231.127,87	157.948,01	0,00	389.075,88	

A autoridade fiscal realizou diligência para verificar o pleito de reconhecimento de direito creditório dessa contribuição no 3º trimestre de 2003 nos processos administrativos em que originalmente foram apresentados esses pedidos e propôs glosas que significaram redução no valor do crédito, tal como resumido no quadro a seguir.

	julho 2003	agosto 2003	setembro 2003	total	
crédito solicitado	231.127,92	188.124,12	63.557,72	482.809,76	
crédito glosado	57.686,29	36.398,75	34.206,90	128.291,94	
créditos utilizados para deduzir	0,00	0,00	0,00	0,00	
créditos aceitos pela fiscalização e disponíveis	173.441,63	151.725,37	29.350,82	354.517,82	

Foram as seguintes as razões das glosas propostas pela autoridade fiscal em sua diligência ao analisar a apuração de créditos de PIS exportação para o 3º trimestre de 2003, em síntese:

1. Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 01) utilizando créditos da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativo dos períodos de apuração 07/2003, 08/2003 e 09/2003, no valor de R\$ 58.300,13, apurados sobre os custos, despesas e encargos vinculados às operações de exportação, nos termos dos art. 3º e 5º, § 1º, II da Lei 10.637, de 2002.
2. Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº. 08.1.25.002008-00259-3, substituído pelo MPF 08.1.25.00-2008-00341-7, e mediante os Termos de Intimação Fiscal de 31/03/2008 (fls. 38/39) e 08/05/2008 (fls.41), demos início à fiscalização com o objetivo de verificar a legitimidade dos créditos apurados de 07/2003 a 09/2003 e demonstrado às fls. 32.
 - 2.1. Ressalte-se que a origem dos créditos é da empresa FBA - Franco Brasileira S/A Açúcar e Alcool, CNPJ 00.204.597/0001-96, que foi incorporada em 30/03/2006 pela Açucareira Corona S/A (em 09/05/2006 alterado o razão social para Usina da Barra S/A Açúcar e Alcool), CNPJ 48.661.888/0001-30, que por sua vez foi incorporada em 28/02/2007 pela Danço Participações S/A (em 16/03/2007 alterado o razão social para Usina da Barra S/A Açúcar e Alcool), CNPJ 08.070.508/0001-78.
3. Em resposta às intimações, o contribuinte encaminhou em planilhas Excel a composição de cada uma das linhas da Ficha 04 do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) referente ao 3º. trimestre de 2003, sobre os quais apurou os créditos, na forma da Lei 10.637/02, bem como demonstrativos do cálculo do rateio proporcional aplicado aos custos, despesas e encargos comuns às receitas tributadas pelo regime cumulativo e não-cumulativo, e sua contabilidade em meio digital.
4. Os valores considerados como insumos nas planilhas foram organizados por centro de custo e por tipo de despesa e considerados aqueles que se enquadravam no conceito de insumo do art. 66, § 5º, I, "a" e "b" da Instrução Normativa SRF 247, de 21/11/2002, incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003. A empresa, que foi tributada pelo lucro real no ano-calendário de 2003, pertence ao ramo agroindustrial, produtora de açúcar e álcool, sendo considerado na análise todo seu processo produtivo, do plantio da cana-de-açúcar até o final do processo industrial. Para as demais despesas, custos e encargos, foram verificados seus respectivos permissivos legais. Após o tratamento efetuado pela fiscalização, inclusive com a marcação das exclusões efetuadas (cf. itens 5 a 10), as planilhas foram impressas (fls. 49/53 ref. 07/2003; fls. 55/59 ref. 08/2003 e fls. 61/65 ref. 09/2003). Os demonstrativos do cálculo do rateio proporcional encontram-se às fls. 48 (07/2003). 54 (08/2003) e 60 (09/2003). A cópia do DACON transmitido pela empresa encontra-se às fls. 43/47.

DA ANÁLISE

5. Na composição da linha 1 do DACON (**Bens Adquiridos para Revenda**) contida nas planilhas apresentadas, a Fiscalização verificou que os bens adquiridos para revenda foram contabilizados na conta 3.1.01.04.3204 (**Custo de Vendas Mercado Interno**), e como se depreende da conta contábil utilizada, a venda destes bens vai gerar somente receita não-cumulativa do mercado interno, não fazendo jus a empresa em calcular créditos vinculados à receita de exportação, nos termos do art. 5º, I da Lei 10.637/02. Assim os créditos calculados como da exportação foram transferidos para o mercado interno.

6. Na composição da linha 2 (Bens Utilizados como Insumos), inicialmente foram excluídos os centros de custos, a seguir identificados, não diretamente relacionados à produção e que, portanto, contêm valores contabilizados que não se enquadram no conceito de insumo, ou seja, de bens utilizados na fabricação ou produção de produtos destinados à venda, como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, ou de outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado (cf. art. 66, § 5º, I, "a" da IN SRF 247/02 na redação da IN SRF 358/03). Assim, despesas indiretas (como administração, conservação civil, oficinas mecânicas), ou com o produto já pronto (como armazenagem), ou despesas com os resíduos do processo produtivo, não podem ser consideradas insumos. (GRIFOS NOSSOS)

Setor Industrial: Armazém de Açúcar; Armazém de Açúcar Externo II; Diretoria Industrial; Manutenção e Conservação Civil; Oficina Mec/Manut/Automotiva; Oficinas Elétrica/Instrumenta; Rede de Restilo; Tonéis de Alcool e Transporte Industrial.

6.1. Também na composição da linha 2, foram excluídos os bens contabilizados em contas de despesas, a seguir identificadas, que não se enquadram no conceito de insumo, porque não são bens que sofrem alterações (como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas) em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação: . (GRIFOS NOSSOS)

Setor Industrial: Ferramentas Operacionais. Setor Agrícola: Materiais Elétricos; Materiais e Utensílios e Ferramentas Operacionais.

6.2. As despesas com combustíveis de veículos no processo de fabricação de açúcar e álcool foram excluídas, porque somente aquelas utilizadas em veículos que transportam insumos geram direito a crédito. . (GRIFOS NOSSOS)

7. Na composição da linha 3 (**Serviços Utilizados como Insumos**), foram excluídos - centros de custo não diretamente relacionados à produção e que, portanto, contêm valores de serviços contabilizados que não se enquadram no conceito de insumo, ou seja, de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto destinado à venda (cf. art. 66, § 5o, I, "b" da IN SRF 247/02 na redação da IN SRF 358/03). Assim, somente os serviços prestados diretamente na produção ou fabricação do produto, e até a sua embalagem, podem ser considerados insumos.

Setor Industrial: Armazém de Açúcar; Manutenção e Conservação Civil; Oficina Mec/Manut/Automotiva; Oficinas Elétricas/Instrumenta; Programa Formação Profissional; Tonéis de Alcool e Transporte Industrial.

7.1. Ainda na composição da linha 3, foram excluídos os serviços contabilizados nas contas referentes a despesas e custos com fretes e armazenagem, visto que somente a partir de 01/02/2004 referidas despesas, nas operações de venda, passaram a ter direito a crédito (cf. art. 15, Parágrafo Único da IN SRF 404/04):

Despesas de Estadias; Despesas Portuárias; Frete Marítimo; Transporte de Produtos Acabados - PJ; Transporte Ferroviário e Transporte Rodoviário.

8. Na composição da linha 8 (**Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil**) foram excluídas as despesas com Arrendamento Agrícola - PJ (conta contábil 4301212101) e Arrendamento Manacá (4301212119), pois somente as contraprestações de arrendamento mercantil (leasing) geram direito a crédito (cf. art. 66, II, "d" da IN SRF 247/02). Frise-se que os aluguéis de propriedades rurais não geram direito a crédito, mas somente os de prédios, máquinas e equipamentos, como disposto no art. 66, II, "b" da IN SRF 247/02.

9. Na composição da linha 16 (**Bens Adquiridos de Pessoas Físicas -Agroindústria**), o contribuinte incluiu os valores referentes à linha 17 (Serviços Prestados Por Pessoas Físicas - Agroindústria). E 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 FN SRF 358/03:

Setor Industrial: Armazém de Açúcar e Transporte Industrial

Encerrada a análise da legitimidade dos créditos apurados pelo contribuinte no DACON, a Penalização marcou todas as exclusões efetuadas nas planilhas apresentadas e consolidou nas tabelas a seguir os novos valores de créditos aceitos:

JULHO 2003	Merc. Interno	Exportação
A - Valor total de crédito apurado pelo contribuinte no mês	56.676,27	231.127,92
B total de crédito apurado pela Fiscalização no mês	57.616,89	173.441,63
C - Valor total da glosa efetuada pela Fiscalização (A - B)	0,00	57.686,29
D - Crédito descontado do PIS/PASEP apurado no mês	40.663,74	0,00
E - Saldo de crédito do mês (B - D)	16.953,15	173.441,63

AGOSTO/2003	Merc. Interno	Exportação
A - Valor total de crédito apurado pelo contribuinte no mês	59.117,05	188.124,12
B - Valor total de crédito apurado pela Fiscalização no mês	58.405,96	151.725,37
C - Valor total da glosa efetuada pela Fiscalização (A - B)	711,09	36.398,75
D - Crédito descontado do PIS/PASEP apurado no mês	51.931,43	0,00
E - Saldo de crédito do mês (B - D)	6.474,53	151.725,37

SETEMBRO/2003	Merc. Interno	Exportação
A - Valor total de crédito apurado pelo contribuinte no mês	58.248,66	63.557,72
B - Valor total de crédito apurado pela Fiscalização no mês	55.138,67	29.350,82
C - Valor total da glosa efetuada pela Fiscalização (A - B)	3.109,99	34.206,90
D - Crédito descontado do PIS/PASEP apurado no mês	43.978,91	0,00
E - Saldo de crédito do mês (B - D)	11.159,76	29.350,82

CONCLUSÃO

11. Assim, visto que somente os créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações 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 devido no mês, temos que os valores de crédito disponíveis para compensação são: **para julho/2003 R\$ 173.441,63; para agosto/2003 R\$ 151.725,37 e para setembro/2003 R\$ 29.350,82.**

12. Pelo exposto, propomos que a declaração de compensação objeto deste processo, as declarações de compensação objeto dos processos 13888.001848/2003-11, 13888.001849/2003-65, 13888.001850/2003-90, 13888.001991/2003-11, 13888.001992/2003-57 e 13888.000278/2004-22, apensados a este, e eventuais outras declarações de compensação, eletrônicas ou não, vinculadas aos períodos de apuração 07/2003, 08/2003 e 09/2003 (observado o item 2.1 supra), sejam analisadas e decididas tendo por base os créditos apurados pela Fiscalização para compensação.
(GRIFOS NOSSOS)

A autoridade administração de jurisdição, após apreciar os documentos que instruem este processo e as informações prestadas pela autoridade fiscal com relação à pretensão da contribuinte de direito creditório de PIS exportação para o 3º trimestre de 2003, decidiu NESTE PROCESSO indeferir o pedido de ressarcimento, nos seguintes termos:

Despacho Decisório DRF BAURU SAORT n.º 1.397/2010 (fls. 17-20)

Ementa: A utilização total do direito creditório reconhecido em declarações de compensação anteriores, impossibilita a homologação da compensação declarada.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

(...)

Em pesquisas junto aos sistemas da RFB foi constatado que esse direito creditório está sendo tratado no processo nº 13888.001842/2003-43, onde o contribuinte informa ter direito a R\$ 482.809,76.

A DRF/Piracicaba, conforme Termo de Informação Fiscal contido no processo nº 13888.001842/2003-43, reconhece a título de PIS/PASEP Não cumulativo - Exportação do 4º Trimestre/2004 os seguintes valores:

- Outubro/2004- 173.441,63
- Novembro/2004- 151.725,37
- Dezembro/2004 - 29.350,82

Assim, dos R\$ 482.809,76 pleiteados, foi reconhecido um valor total de R\$ 354.517,82 (trezentos e cinquenta e quatro mil, quinhentos e dezessete reais e oitenta e dois centavos), que foi insuficiente para a quitação das compensações controladas nos processos nº 13888.001848/2003-11 e 13888.001842/2003-43. Esses processos, atualmente apensados, encontram-se atualmente junto à DRJ/Ribeirão Preto em

julgamento. 24/08/2001

Assim sendo, considerando que a Declaração de Compensação tratada no presente processo indica a título de crédito para com a Fazenda nacional o mesmo direito creditório tratado no processo nº 13888.001842/2003-43, que foi objeto do Despacho Decisório que não homologou totalmente as compensações declaradas por insuficiência de direito creditório, conclui-se que a presente declaração de compensação não é passível de homologação.

Conclusão e Ordem de Intimação

Pelas razões de fato e de direito acima expendidas, com fulcro nas sortarias MF nº 125, de 04 de março de 2009 e Portaria DRF/Bau nº 080, de 25 de junho de 2007 com alterações posteriores e por força do disposto no artigo 74, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no documento de nº 40468.55179.140808.1.1.08-1905.

Contra essa decisão o contribuinte contestou, alegando as razões por que pediu o afastamento das glosas e o deferimento integral do seu pedido de ressarcimento, segundo o resumo feito pelo relator no julgamento de 1ª instância, que aqui reproduzo, pela sua objetividade:

Trata o presente processo de PER/DCOMP (Pedido de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação), cujo crédito provém do saldo credor da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, no valor de R\$ 93.733,83.

A DRF/Bauru constatou que o crédito postulado no presente estava sendo tratado no processo nº 13888.001842/2003-43, que foi deferido apenas parcialmente pela DRF/Piracicaba, não remanescendo crédito suficiente para compensar os débitos indicados naquele processo, bem assim no de nº 13888.001848/2003-11.

Assim, como o crédito requerido no presente já foi objeto de despacho decisório em outro processo que não homologou as compensações por insuficiência de crédito, a DRF/Bauru, por meio do despacho decisório de fls. 17/20, não homologou a compensação declarada neste processo.

Inconformada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, de fls. 34 a 49, alegando, em resumo, que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não deve ser equiparada à do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que baseia-se no sistema de débitos e créditos, na qual o imposto cobrado em operações anteriores é escriturado como crédito para dedução nas operações posteriores; enquanto nas contribuições, utiliza-se um sistema híbrido, no qual algumas operações geram créditos, além do crédito presumido.

Argumenta que a legislação que dispõe sobre a não-cumulatividade das contribuições sociais não definiu o que são "insumos", mas a Receita Federal limitou a sua interpretação de forma ilegal. Assim, as glosas havidas seriam indevidas.

Posteriormente, trata das glosas do crédito efetuadas pela fiscalização, rebatendo-as individualmente.

Por fim, alega que a compensação objeto do presente já foi homologada tacitamente em razão da decorrência de mais de cinco anos entre a apresentação da declaração e a presente data.

Após apreciar os argumentos da contribuinte, a respeitável 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade e por não reconhecer o direito creditório. Os julgadores a quo informaram que a contribuinte, em sua contestação, limitou-se a reclamar das glosas do crédito; mas que neste processo não há glosas. E que a compensação não foi homologada neste processo por que o crédito foi indeferido naquele outro processo. Decidiram então não conhecer das alegações que discutiram as glosas, por estarem sendo as glosas tratadas no outro processo. No mérito, concluíram pela procedência da decisão de não homologação da compensação, pois a pretensão da contribuinte colide com o inciso XIV do § 3º do artigo 34 da IN RFB n. 900, de 2009. O Acórdão n.º 14-36.757, proferido em 24/02/2012, ficou assim ementado:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 06/

04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA

, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acórdão 14-36.757 - 4ª Turma da DRJ/RPO
Sessão de 24 de fevereiro de 2012
Processo 15892.000077/2010-30
Interessado COSAN S/A - INDUSTRIA E COMERCIO
CNPJ/CPF - 50.746.577/0001-15
ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Ano calendário: 2004.
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2004
COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INDEFERIDO. IMPOSSIBILIDADE.

Não são passíveis de compensação os créditos objeto de compensação ou restituição indeferidos anteriormente pela autoridade competente, independentemente da existência ou não de decisão definitiva na esfera administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito
Creditório Não Reconhecido

A contribuinte ingressou com recurso voluntário por meio do qual, preliminarmente, pede: (a) a reunião e apensamento dos presentes autos com o de n.º 13888.001842/2003-43, (b) a suspensão dos presentes autos até que sobrevenha decisão final nos Autos do PA n.º 13888.001842/2003-43, sob pena de serem proferidas decisões conflitantes para assuntos intimamente relacionados, (c) e que não prospere a afirmação da Autoridade Julgadora no sentido de que as alegações da Recorrente não merecem conhecimento, haja vista que o mérito do presente processo, como no processo 13888.001842/2003-43, também versa sobre a questão dos créditos de PIS relativo a receitas de exportação, apurados no regime não-cumulativo, devendo tal assunto também ser apreciado nestes autos. A contribuinte, no mérito, repisou as alegações apresentadas em sua manifestação de inconformidade.

- a não cumulatividade do PIS e da COFINS é distinto da não cumulatividade do IPI e do ICMS; o conceito de insumo para o PIS e a COFINS não pode se basear no que determina a legislação do IPI; há vício de ilegalidade;
- especificamente em relação às glosas relativas aos bens utilizados como insumos. elas 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".
- sobre as despesas com combustíveis - que os combustíveis foram adquiridos para o transporte do produto para exportação e que são indispensáveis à atividade agroindustrial. Argumenta que não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e, sobretudo, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados. Sem mencionar o transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura. E que todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos a gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel.

Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar. ... resta patente que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial e, conseqüentemente, à atividade da Recorrente.

- no item de serviços utilizados como insumos, que todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens indicados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.
- são também indevidas as glosas dos custos relacionados com armazenagem e transporte do produto para fins de exportação, inclusive as demais despesas portuárias. E que não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo; não pode ser aceita a glosa com as despesas de exportação, pois se referem a "serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, ... e transporte rodoviário para os terminais portuários cujo nítido propósito é o transporte para exportação. ... O mesmo com as despesas de estadia .. que se referem ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria pelo terminal portuário." E elas encontram amparo nos §§ 1º a 3º do art. 6º da Lei 10.833/2003 e Lei n. 10.627/2002.
- 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;
- não deve prosperar a indevida glosa dos créditos dos veículos utilizados pela recorrente, na medida em que também estão vinculados ao seu processo produtivo, com o transporte de cana (caminhões) e locomoção de funcionários do setor agrícola nas lavouras de cana-de-açúcar. Destarte, deve prevalecer um conceito mais amplo de equipamentos e máquinas, de modo a abranger também os veículos utilizados no processo de produção agroindustrial.
- sobre os bens e serviços adquiridos de pessoas físicas - "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 créditos de Pis não cumulativo. "
- a legitimidade dos créditos obtidos a partir das perdas com operações derivativas pois teria fundamento no inciso V do artigo 3º da Lei n. 10.637/2002.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Sobre os requisitos de admissibilidade.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 06/

04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA

, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tempestivo (AR com ciência em 28/05/2012 às fls. 70, e recurso entregue em 26/06/2012) o recurso voluntário e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares

A recorrente pede a suspensão do julgamento deste processo até a conclusão definitiva do processo 13888.001842/2003-43, ou a apensação deste àquele. Argumenta que este processo depende daquele pois pretende ressarcimento do saldo de crédito resultante daquele.

Pelas razões de mérito que serão expostas a seguir, entendo que não há esta dependência, motivo por que proponho a este colegiado decidir a preliminar juntamente com a apreciação de mérito.

A recorrente, em suas preliminares do recurso voluntário, aponta que o acórdão recorrido não tomou conhecimento e não apreciou suas alegações a respeito da improcedência das glosas que reduziram o direito creditório solicitado. A contribuinte expõe seu entendimento contrário e que essas alegações que contestam as glosas devem ser conhecidas e analisadas tanto neste como naquele processo administrativo (13888.001842/2003-43).

Com relação a este ponto, entendo que a decisão dos julgadores a quo não merece reparos, e que ela não implicou em prejuízo ao direito da contribuinte exercer seu direito de defesa e de contraditório. De fato, o mérito do direito creditório e das glosas que incidiram sobre esta pretensão não estão sendo discutidos neste processo, mas tão somente no processo 13888.001842/2003-43. Portanto, proponho que razão não assiste à recorrente nesse particular.

Mérito

Com relação às alegações da recorrente quanto às glosas fiscais:

A contribuinte compôs a sua manifestação de inconformidade exclusivamente com argumentos que confrontam as glosas feitas pelas autoridades fiscal e administrativas na apuração dos créditos de COFINS Exportação. Os julgadores de 1º piso não apreciaram esses argumentos. No recurso voluntário, a contribuinte retoma esses argumentos para tratar o mérito do contraditório. Sinto que os argumentos postos pela contribuinte a respeito das glosas feitas na apuração do crédito devem ser considerados por este colegiado de 2ª instância. Portanto, a esse respeito dedico os próximos parágrafos.

Preliminarmente esclareço que, em meu entendimento, este processo administrativo pretende obter ressarcimento de saldo resultante de aproveitamento de suposto direito creditório com compensações discutidas em outros processos administrativos.

A autoridade administrativa de jurisdição e os julgadores de 1º piso concluíram que, daqueles processos, não restou saldo para que, neste processo, pudesse o contribuinte obter ressarcimento.

Parece-me claro que, à primeira vista, haveria uma relação de dependência deste para com o resultado daqueles processos.

As glosas aqui questionadas pela contribuinte se referem à determinação do crédito de PIS Exportação nos meses de julho, agosto e setembro de 2004. **Esses tópicos e questões também estão sendo discutidos nos processos administrativos 13888.001842/2003-43 e 13888.001848/2003-121. Como esses 2 processos têm precedência sobre este processo, que pretende aproveitar suposto saldo residual daqueles, entendo que as glosas devem ser decididas naqueles, e não, de direito, neste processo.**

As decisões proferidas neste processo a respeito da manutenção ou não das glosas não tem o condão de se sobrepor às tomadas naqueles. Nas próximas linhas, apreciaremos as alegações da recorrente, mas, sublinho, apenas aqueles processos, e não este, podem decidir sobre os créditos pleiteados pela contribuinte a partir da análise das glosas. A este apenas resta a competência para decidir o pedido de ressarcimento de eventual saldo daqueles créditos de COFINS Exportação.

Prolegômenos

O sentido de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS e a lógica básica para sua apuração

A Constituição Federal, em seu artigo 195, estabeleceu contribuições incidentes sobre as receitas ou faturamento do empregador, da empresa ou de entidade equiparada na forma da lei, cuja arrecadação desse tributo se constituiria em recursos a serem destinados a financiar a seguridade social; e, em seu § 12, atribuiu ao legislador ordinário a competência para a criação e o disciplinamento do regime de não cumulatividade dessas contribuições. São as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 que trazem elementos para definir as hipóteses de incidência e as de exclusão ou isenção, o regime de não cumulatividade, as regras para a determinação do valor devido e para a redução por créditos apurados.

A meu ver, a regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI **não corresponde** ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. Por isso propugno seja o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS considerado um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.

Para disciplinar o creditamento, que abate o valor devido, **essas leis informam e disciplinam o creditamento para, por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui citadas. E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:**

1. **a materialidade desse tributo está na receita tributável;**
2. **a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita tributável para com a ocorrência do fator previsto em lei - qual seja, corresponda à uma das hipóteses dos §§ e incisos do artigo 3º da Lei em tela-;**
3. **logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado ser ele necessário para a geração da receita tributável.**

Pressupostos para interpretar e identificar os insumos para o creditamento do PIS e da COFINS:

Além dessas considerações gerais, ainda preciso me aproximar de outro aspecto central da matéria: a referência a insumo constante nessas leis. Grande controvérsia se instalou a respeito desse creditamento, especialmente quanto ao inciso II, que traz o seguinte texto:

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 nº10.485, 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)

Principalmente os debates se centram na definição de insumos para efeito dessa regra. Os estudiosos sintetizam relatando a existência de três correntes de interpretação e decisão:

1. a primeira que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do IPI, e constantes nas Instruções Normativas da Receita Federal que tratam do PIS e da COFINS, e circunscrevem insumos a matérias primas, produtos intermediário e material de embalagem;
2. a segunda que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do Imposto de Renda, e identificam e separam os custos e despesas das operações e os custos e despesas não operacionais; insumos seriam toda e qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica;
3. a terceira que entende que o PIS e a COFINS deve se pautar por conceitos e definições próprias, que acaba por se afastar da visão estreita da primeira e, também, da visão alargada da segunda.

(....)

A recorrente invoca o entendimento do IRPJ para servir de fonte aos critérios de determinação dos insumos para o PIS e para a COFINS. Mas não me parece que seja ele adequado. É verdade que a legislação do IRPJ possui uma longa trajetória de existência e consolidação, mas, a princípio, creio que a sua simples transposição pode gerar mais imprecisões que soluções.

(....)

Decisões proferidas nas altas cortes administrativas vêm assentando o entendimento da 3ª perspectiva, de que o PIS e a COFINS demandam critérios próprios. Dentre essas decisões destaco o bem fundamentado voto do Ilmo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres na Câmara Superior de Recursos Fiscais - no Acórdão n.º 9303-01.035:

(....)

Por causa dessas considerações que entendo:

(a) não se poder limitar o creditamento aos conceitos e critério advindos da legislação do IPI. Os insumos não se limitam às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem, e não se limitam à avaliação pela aplicação do critério de consumo/desgaste físico. Essa limitação não encontra sustentação no que dispôs a Constituição Federal e as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a matéria;

(b) não se pode acriticamente transpor para o creditamento do PIS e da COFINS os conceitos e regras da legislação do Imposto de Renda, pois, além de serem de materialidades distintas, essa legislação não se destina a tratar a hipótese de

incidência do tributo contemplando a unidade de análise representada pela relação "insumo-processo-produto/serviço destinados a venda", como é o caso do PIS e da COFINS.

(....)

Faz-me necessário esclarecer que entendo que produção abrange fabricação; mas o inverso não é verdadeiro: fabricação está contida em produção. E também industrialização está contida em produção. Mas nem fabricação, nem industrialização compreende a totalidade das possibilidades da produção.

Quando se industrializa, se produz. Quando se fabrica, se produz. Mas **há produções que não são industrialização e que não são fabricação.**

Produzir, em um sentido lato, é dar existência, gerar, fornecer, fazer, realizar, fabricar, manufaturar. Mas, para o âmbito da Lei em discussão, produzir subentende um agir humano, deliberado e com propósito, e capaz de atrair interesse jurídico. Há criação resultante de um esforço físico e mental.

Ainda para o âmbito da Lei em discussão, as atividades de produção de bens, regra geral, não se confundem com outras atividades do empreendimento, tais como: vendas, publicidade, comercialização, finanças, administração, pesquisa e desenvolvimento, projetos, e outras.

Muito bem, prosseguindo: a meu ver, essas duas leis informam que dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados a venda. **Quando designam insumos, tenho como certo que se referem a fatores de produção, os fatores necessários para que os serviços possam estar em condições de serem prestados ou para que os bens e produtos possam ser obtidos em condições de serem destinados a venda.** E quando afirmam que são os utilizados na prestação de serviços e na produção, depreendo que: são os utilizados na ação de prestar serviços ou na ação de produzir ou na ação de fabricar. Para se decidir que um bem ou serviço possa gerar crédito com relação a determinada receita tributada, **há que se perquirir em que medida esse bem ou serviço é fator necessário para a prestação do serviço ou para o processo de produção do produto ou bem destinado a venda, e geradores, em última instância, da receita tributada.**

A meu sentir, não é o caso de restringir a que o bem ou serviço tenha sido utilizado como insumo do próprio produto a ser vendido ou do próprio serviço; ou que ele seja adstrito pelo princípio do contato físico, ou do desgaste ou transformação.

Embora o serviço prestado ou o produto vendido seja o *alfa* da obtenção da receita a ser tributada, a lei indica que o bem ou o serviço utilizado como insumo alcança a atividade de prestação do serviço ou a atividade de produção, direta ou indiretamente quanto ao produto vendido. Essa visão conjuga o "processo" e o "produto/serviço resultante do processo". Mas esses processos devem estar inequivocamente ligados ao serviço prestado ou ligados ao produto vendido. Para se justificar o creditamento, não basta demonstrar que os bens e serviços concorreram para o processo de produção, ou de fabricação, ou de prestação do serviço, mas é necessário em adição demonstrar para qual produto ou serviço aqueles fatores de produção ou insumos concorreram.

Concluídas essas considerações introdutórias, sinto-me em condições de propor **passar à análise das razões das glosas.**

Mérito

Da glosa dos bens utilizados como insumos

A recorrente é uma empresa agroindustrial que tem por objeto social a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados desta, entre outras atividades.

Da análise do exposto nos prolegômenos acima, concluo que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei 10.637, de 2002, com redação dada pelo art. 37 da Lei 10.865/2005, considero "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na produção **ou na** fabricação do açúcar e dos outros produtos não cumulativos, como o álcool industrial.

Também entendo que o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos no processo que produz açúcar e álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Mas os dispositivos legais que estabelecem o PIS e a COFINS não invocaram a legislação do IPI ou do IRPJ para subsidiar a determinação do direito de creditamento. **Por todas essas considerações feitas, entendo que não poderiam prosperar a argumentação da recorrente de que os custos e despesas de operação orientados pelo entendimento do Imposto de Renda seriam critérios suficientes para justificar o creditamento. E também que não deveriam prevalecer a motivação da autoridade fiscal quando ela aplica apenas os conceitos da legislação do IPI para justificar as glosas.**

Nesse sentido, as possibilidades para se caracterizar insumos não se limitariam a:

- - quando se tratar de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final da etapa de industrialização;
- - quando se tratar de outros bens quaisquer, os quais não se agregam ao bem final, desde que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em industrialização.
- aos bens obtidos por processo industrial.

No caso em discussão neste processo, entendo que o preparo da cana de açúcar para ser ela um insumo da industrialização do açúcar e do álcool é, sim, etapa do processo de produção do açúcar e do álcool.

Das glosas dos bens utilizados como insumos:

Inicialmente, neste tópico, esclareço que me parece informação evidente, de domínio público, que o processo de colheita de cana e o seu aproveitamento para o processo de produção de açúcar e álcool, quando em escala industrial, implica em operações realizadas ininterruptamente, dia e noite, durante semanas, até meses. Ademais, não só essa extensão, intensidade e frequência de uso, mas também os efeitos abrasivos e erosivos da natureza do material colhido, promovem desgaste substantivo nos instrumentos usados nessas operações. Por isso, julgo razoável que as ferramentas de operação e os materiais elétricos e de manutenção efetivamente aplicados no processo de colheita e tratamento dessa matéria prima pudessem ser considerados como não ativados ou imobilizados.

Sobre as despesas e custos relacionados às oficinas e as despesas e gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados com maquinário e veículos para serviços diretos no cultivo, lavoura, colheita e tratamento (produção) de cana de açúcar (tais como, por exemplo: o corte e o carregamento) - (a) Depreendo, portanto, que as despesas com 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, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, atenderiam ao critério para caracterização como insumos. (b) CONTUDO, as despesas e gastos relacionados aos centros de custos: "Diretoria - administração - alojamento industriais", "Administração planejamento", "Manutenção Conservação Civil" e "brigada de incêndio", não teriam demonstradas pela recorrente a sua característica de insumo e a sua vinculação com o processo de produção propriamente dito e com os produtos vendidos. Faltar-lhes-iam comprovação e previsão legal para afastar as glosas.

Sobre as despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar - Com a mesma razão anteriormente exposta, entendo que atenderiam ao critério para caracterização como insumo as despesas e custos com combustíveis, consumo de água e 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 granulado.

Sobre as despesas relacionadas a armazenamento - Parece-me que as despesas e custos glosadas neste processo não são de armazenagem, para os termos da previsão estabelecida pelo inciso IX do art. 3º da Lei n. 10.833/2003. As atividades que cuidam dos estoques dos insumos, dos bens em fase de processamento, dos semi-acabados e dos acabados que ainda não estão prontos para comercialização poderiam ser, a meu ver, como necessárias ao próprio processo de produção. Portanto, divergiria das decisões anteriores, pois entendo que as despesas com materiais de manutenção, materiais de acondicionamento, materiais elétricos, lubrificantes e combustíveis empregados nas atividades de estocagem seria insumos no processo de produção da cana de açúcar e do açúcar e do álcool.

Sobre a glosa das despesas de materiais elétricos e de materiais de construção (por exemplo: das contas contábeis 4301181829 e 4301232301) - A autoridade fiscal efetuou esta glosa porque eles não estariam vinculados à produção e não teriam sido diretamente

consumidos na fabricação diretamente sobre o produto; e também não são insumos da produção da matéria prima cana de açúcar. A recorrente não contestou especificamente essa glosa, e também não apresentou elementos que pudessem invalidá-la, nem demonstrou que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção.

Das glosas dos serviços utilizados como insumos:

Glosa das despesas e custos com serviços de manutenção (i) de equipamentos, de veículos, das oficinas e (ii) dos armazéns, todos pagos a pessoas jurídicas - a autoridade fiscal afirma que esses tipos de despesas não correspondem ao conceito de insumo pois não estão diretamente relacionados ao processo da fabricação do açúcar e do álcool. Mas parece-me que razão assistiria à recorrente. Como já visto anteriormente, o conceito de insumo não pode ficar adstrito ao haurido a partir da legislação do IPI. Separo a apreciação dessas glosas em dois itens. (a) As atividades das oficinas e de estocagem que atendem as outras atividades de preparo da cana de açúcar e de fabrico do açúcar e do álcool são parte do processo de produção. As despesas pagas a pessoas jurídicas para a manutenção dos equipamentos e instalações pertencentes às oficinas e depósitos dedicados ao processo de produção poderiam gerar creditamento. **(b) Contudo**, a recorrente não demonstrou se tratar de insumos ou como se integrariam com o processo de produção os serviços prestados por pessoa jurídica para os seguintes centros de custo: "MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL", ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO INDUSTRIAL", DIRETORIA INDUSTRIAL, FUNCIONÁRIOS AFASTADOS INDÚSTRIA, INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL, BRIGADA DE INCÊNDIO, donde concluiria que, por falta de comprovação e falta de previsão legal, elas não poderiam gerar crédito pelos valores pagos.

Glosa das comissões e corretagens pagas a pessoas jurídicas (ex.: como as lançadas nas contas contábeis 6101232311) e as despesas com serviços com documentação e indenizações eventuais - A autoridade fiscal glosou por não ter relação com a produção. A recorrente não contestou especificamente essa glosa, e também não apresentou elementos que pudessem invalidá-la, nem demonstrou que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção.

Glosa das despesas de transporte pagas a PJ - a autoridade fiscal e os julgadores a quo decidiram que essas despesas não podem ser consideradas insumo e não podem gerar crédito na apuração da contribuição em questão. Consultei os documentos que instruem este processo, as planilhas demonstrando a apuração das receitas, as despesas e os centros de custos e, nelas, vejo que as despesas de transporte de turmas e de transporte de empregados são alocadas nas contas 4301202001 e 4301202001, localizadas nessas planilhas de modo a descrevê-las como pertencentes às operações propriamente agrícolas. Nesse ponto, entenderia que razão assistiria à recorrente quando se trata de custos agrícolas, pois elas se refeririam a transporte de pessoal no âmbito das colheitas, e, a meu ver, guardariam relação direta com a produção de cana de açúcar.

Glosa referente às despesas com aluguel de veículos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 06/

04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA

, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contribuinte havia classificado aluguel de veículos como despesas com aluguel de máquinas e equipamento, para se beneficiar do que dispõe o inciso IV e caput do art. 3º da Lei n. 10.833/2003. A autoridade fiscal glosou os créditos decorrentes das despesas com aluguel de veículos, por entender que os veículos não podem ser considerados máquinas e equipamentos para os termos desse inciso da Lei.

(...) A contribuinte não trouxe ao recurso demonstração de como os veículos alugados integraram o processo de produção da cana de açúcar ou do processo de fabricação do açúcar ou do álcool. Como explicado anteriormente, a meu ver, os fatores que concorrem diretamente em o processo de produção para a obtenção da receita tributável podem fazer jus à apuração de créditos. Mas a recorrente não provou o que alegou; ela permaneceu na argumentação que veículos são máquinas e equipamentos e que são insumos, mas não demonstra como, onde e quando os veículos alugados podem ser considerados máquinas e equipamentos e se integraram de fato no processo de obtenção da cana de açúcar, ou do açúcar, ou do álcool.

A recorrente proporcionaria substância às suas alegações quando a elas juntasse provas ou demonstra prejuízo à verdade material. Mas não caberia à administração e ao tribunal administrativo suprir o que legitimamente se espera da contribuinte.

Glosas de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas e despesas de arrendamento junto a pessoas físicas - a autoridade fiscal glosou arrendamento agrícola pago a pessoa física, despesas e gastos com serviços pagos a pessoas físicas (ex.: serviços de ensacamento e de geração de vapor caldeiras). Essas despesas e custos não poderiam gerar crédito para compensação, no entender da autoridade fiscal e dos julgadores de 1º piso. (...)

Entendo que a legislação não acudiria a contribuinte: o § 5º do artigo 3º da Lei n. 10.833, de 2003, e a Lei n. 10.637/2002 (art. 3º § 10), admitiam que se pudesse deduzir da contribuição devida em cada período de apuração os créditos presumido calculado sobre o valor dos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas e usados como insumos ao processo de produção.

§ º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País: [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#)

§ º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º: [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do art. 2º; I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do caput do art. 2º desta Lei; ~~(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)~~ [\(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004\)](#) II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda; ~~(Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)~~

A meu ver, correto foi o entendimento fiscal que identificou e delimitou os gastos pagos a pessoas físicas que podem dar direito ao aproveitamento de crédito presumido no mês de apuração do tributo (a partir de 01/02/2003, quando da edição da Lei 10.684/2003,

art. 25, ao Introduzir o § 10 ao art. 3º da Lei 10.637/2002 e Lei 10.925/2004, art. 16,1. a). Lei 10.684 de 30 de maio de 2003, art. 25.).

Ademais, para fins de apuração de crédito nos termos do artigo 3º da Leis n. 10.833/2003, as despesas de arrendamento pagos a pessoas físicas não poderiam ser aceitas face a prescrição disposta nessa lei de que só podem ser aceitos ao valores pagos a pessoas jurídicas.

Glosa das despesas com aluguel e arrendamento rural - A autoridade fiscal propôs a glosa das despesas com arrendamento agrícola e rural por não se enquadrarem na hipótese do inciso IV do art. 3º das Leis em comento. Não conseguiria acompanhar a recorrente em sua argumentação de que o vocábulo 'prédios' desta hipótese legal abrange as propriedades rurais. A meu ver, não há essa equivalência e carece, no texto legal, a expressa autorização para creditamento desse tipo de gasto (arrendamentos rural e agrícola).

Glosa (a) das despesas portuárias e (b) das despesas com documentação e estadias nas operações de exportação - a autoridade fiscal e os julgadores a quo decidiram que essas despesas não faziam jus ao creditamento por que lhes falta a previsão legal. Elas se referem a gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação e embarque e estadia. A esse respeito a recorrente afirma, sem demonstrar, que elas estão ligadas diretamente ao processo de produção ou que elas deveriam ser consideradas como de frete ou armazenagem. (...)

Concluo sublinhando que, a meu ver, as despesas glosadas não se confundem com o frete ou a armazenagem, nem poderiam ser consideradas insumos, como propõe a recorrente, e que não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

Glosas das despesas de exportação pela proporcionalidade das receitas de exportação -

Do valor das despesas portuárias não glosadas e das despesas de transporte rodoviário e frete marítimo - -, a autoridade fiscal aplicou o que dispõe o § 4º do art. 6º da Lei 10.833/2003, c/c inciso III art. 15 da mesma Lei, ou seja, apurou o valor correspondente à proporção de receitas de exportação de bens adquiridos no mercado interno sobre o total das receitas.

Parece-me correta foi a glosa, pois o texto do § 4º do artigo 6º da Lei n. 10.833, de 2003, c/c inciso III art. 15 da Lei 10.637/2002, é cristalino a respeito:

art. 6º - A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 4º - O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedado, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

A recorrente não contradita o fato de ser comercial exportadora e ter receita de exportação proveniente de bens adquiridos no mercado interno e exportados, nem contesta a

apuração dos percentuais adotados pela autoridade fiscal para os cálculos. Foi correta a glosa pela proporcionalidade entre receitas de exportação e receitas de exportação com revenda, pois ela corresponde à prescrição legal que veda o aproveitamento de créditos de encargos desse tipo de receita de exportação por revenda.

Glosas referentes às perdas com operações de derivativos:

A autoridade fiscal justificou essa glosa por que os créditos calculados sobre esse tipo de perda não pode ser usada para compensação, pois ele não está elencado no que prescreve o artigo 3º da Lei que rege essa contribuição. Esse tipo de crédito pode ser usado apenas para desconto ou dedução da própria contribuição apurada.

A recorrente alega ter sua base no inciso V do artigo 3º dessa Lei.

A meu ver, procedente o entendimento da autoridade fiscal. Não haveria possibilidade dos créditos apontados pela contribuinte servirem para fins de compensação e ressarcimento, muito embora pudessem servir para dedução de débitos da própria contribuição. Portanto, entendo que não mereceriam reparos a glosa.

Com relação ao direito de peticionar a compensação e o direito de peticionar o ressarcimento

Este processo tem como objeto o ressarcimento de PIS que aproveita o saldo credor resultante do direito creditório discutido em outros processos administrativos.

A contribuinte pediu o ressarcimento do PIS através do formulário PER em 14/08/2008, conforme podemos ver às fls.01 deste processo.

A contribuinte juntou, em 15/06/2009, pedido de compensação (fls. 7/8) por PER/DCOMP para usar este saldo credor integralmente para quitar débito de PIS Faturamento do Período de apuração (PA) de julho de 2008.

O valor do crédito para ressarcimento seria de R\$ 93.733,83. Esse valor seria aproveitamento do saldo residual do direito creditório supostamente existente a partir do processo administrativo 13888.001842/2003-43.

Ocorre que nesse processo a autoridade administrativa havia decidido a não existência de saldo residual em 06/08/2008 (Despacho Decisório n. 0891/2008, às fls. 174-179 desse processo 13888.001842/2003-43).

Ou seja, a contribuinte requereu o ressarcimento para aproveitar saldo credor quando já existia decisão administrativa indeferindo o pedido originário e que, no mérito, não reconheceu a existência desse saldo credor.

Esta situação conflita com o que dispõe o inciso IV do § 3º do artigo 74 da Lei n. 9.430, de 1996. Esse dispositivo legal impõe que não pode ser objeto de compensação via PER/DCOMP valor informado em Declaração de Compensação a título de crédito contra a Fazenda Nacional que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente.

E este é o caso do pedido de compensação feito pela recorrente neste processo (fls. 7/8), conforme podemos constatar pelas datas acima apontadas.

Portanto, parece-me correta a decisão de 1º piso que considerou impossível a compensação pleiteada pela contribuinte e indeferiu a manifestação de inconformidade.

Proponho que não seja dado provimento ao recurso voluntário quanto ao direito da contribuinte de pedir compensação no caso analisado neste processo.

Além disso, a contribuinte propôs o pedido de ressarcimento do PIS para aproveitar saldo residual credor quando no processo originário a autoridade administrativa já decidira pela não existência desse saldo credor.

De fato, o processo administrativo 13888.001842/2003-43 aguarda encaminhamento para este Egrégio Conselho para que se possa apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte contra a decisão proferida pela 1ª instância. Ele decidirá a existência do direito creditório do PIS no 3º trimestre de 2003. Faço sublinhar que esse processo está instruído com pedidos de restituição e ressarcimento dos valores concernentes a créditos de PIS desse período de apuração, acompanhados de pedidos de compensação. Ou seja, ele trata de pedidos de ressarcimento e de pedidos de compensação.

A meu ver, esse processo 13888.001842/2003-43 tem preferência na análise e decisão do reconhecimento da existência de eventual saldo credor residual de PIS e, em caso positivo, de autorizar sua destinação na forma de ressarcimento ou de aproveitamento em compensações.

Para este processo, hoje em julgamento, entendo que sua finalidade e utilidade, tendo em vista os interesses do requerente, residia na antecipação do aproveitamento do suposto saldo credor para quitar débitos através de compensações. Tendo essa hipótese - a de obter benefício por via de compensações - sido proibida por prescrição legal, conforme visto anteriormente neste acórdão, infiro que este processo administrativo perde seu objeto, já que aquele outro processo tem preferência em decidir o ressarcimento que estaria sendo decidido neste processo.

Por isso, proponho que não seja dado provimento ao recurso voluntário quanto ao pedido de ressarcimento.

Ademais, entendo que o pedido de ressarcimento, conforme protocolado pela contribuinte neste caso, recebe a vedação posta no § 3º do artigo 28 da IN RFB n. 900, de 2008, pois ele se baseia em saldo credor que está sob apreciação em outro processo para determinar crédito de PIS e cuja decisão pode alterar o valor a ser ressarcido.

IN RFB n. 900, de 2008:

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 1º

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

§ 3º É vedado o ressarcimento a estabelecimento pertencente a pessoa jurídica com processo judicial ou com processo administrativo fiscal de determinação e exigência de

crédito do PIS/ Pasep e da Cofins cuja decisão definitiva, judicial ou administrativa, possa alterar o valor a ser ressarcido.

Portanto, proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA

Peço vênia para divergir do bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro-Relator apenas no que se refere à glosa das despesas com aluguel e arrendamento rural de pessoas jurídicas.

Nesse ponto, propôs o i. Relator o não provimento do recurso, por entender que o vocábulo 'prédios' previsto no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não abrange propriedades rurais, não havendo, assim, expressa autorização para o creditamento desse tipo de gasto.

Contudo, acredito que há direito de crédito nessa hipótese, pelos motivos a seguir.

Como se verifica, a questão diz respeito à interpretação a ser dada ao inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que prevê o seguinte: “Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. Mais especificamente, se a norma contida no dispositivo em apreço autorizaria o desconto de crédito relativo a despesas com arrendamento rural pago em favor de pessoa jurídica.

Inicialmente, impende destacar que a utilização de créditos no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS não se traduz em benefício ou desoneração fiscal outorgado ao sujeito passivo, de modo que as regras que tratam do direito ao crédito não atraem, em sua interpretação, a aplicação do artigo 111, do CTN¹. Isso porque, são regras necessárias à própria instituição, existência e operacionalização da não-cumulatividade.

Nesse sentido, explica Marco Aurélio Greco²: “toda regra cuja função é desenhar a sistemática da não cumulatividade para formatá-la adequadamente à realidade de determinado setor, etapa do ciclo, modo de operação dos agentes econômicos etc. não é norma de desoneração ou de benefício. É norma de instituição da própria não cumulatividade. Ou seja, a não cumulatividade para existir e ser operacionalizada necessita da aplicação de

¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

² “PIS e COFINS – Frete pago para o transporte de mercadorias” in PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2 / Gilberto de Castro Moreira Junior, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores) São Paulo: MP Ed. 2013. P. 350.

regras técnicas de apuração do tributo adequado a ser recolhido; ou seja, o saldo apurado, depois da aplicação de ambos os conjuntos de regras (geradores de débito e de crédito). Por isso, o artigo 111 do CTN não é aplicável às regras que preveem o direito ao crédito, no âmbito do regime normal de não cumulatividade de PIS e COFINS”.

Além disso, impende-se reconhecer as dificuldades de se empreender em uma interpretação gramatical do termo “prédios”, para fins de aferição do direito de crédito no caso em análise, pois, como bem observado por Carlos Maximiliano “*não basta obter o significado gramatical e etimológico; releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou estrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram. (...) [deve o intérprete levar em conta] o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as gradações e finura do pensamento*”³.

Ainda, outro problema que se coloca é que, muitas vezes, o legislador não emprega o vocábulo na sua forma mais correta. Por esse motivo, Carlos Maximiliano adverte que “*o intérprete não traduz em clara linguagem só o que o autor disse explícita e conscientemente; esforça-se para entender mais e melhor do que aquilo que se acha expresso, o que o autor inconscientemente estabeleceu, ou é de presumir ter querido instituir ou regular, e não haver feito nos devidos termos, por inadvertência, lapso, excessivo amor à concisão, impropriedade de vocábulos, conhecimento imperfeito de instituto recente, ou por motivo semelhante*”⁴. (grifos nossos)

Feitas essas considerações, no presente caso, entendo que não é essencial adentrar na discussão em torno do correto sentido do vocábulo prédio, se no significado de gênero que incluiria o “prédio rústico” e o “prédio urbano”, como defende a contribuinte, ou se no significado de uma acessão existente em um bem imóvel consistente em construções ou edificações, pois, ainda que o último sentido seja o adequado, como entendem aqueles que negam direito ao crédito, mesmo nessa hipótese, a meu ver, seria legítimo o direito de crédito.

Isso porque, as acessões, nela incluindo-se as industriais, que aderem ao principal por intervenção da atividade humana, como é o caso de construções, assim como as benfeitorias, são expressamente reconhecidas pela lei como um bem acessório ao bem imóvel, bem principal, nos termos dos artigos 1.248, inciso V, e 96, da Lei nº 10.406/2002 (“Código Civil”).

Dessa maneira, à luz do disposto no artigo 92 do Código Civil, pelo qual “*principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal*”, tem-se que o arrendamento de um prédio, assim considerado uma construção (coisa acessória), não se dará de forma independente e autônoma, mas pressupõe o arrendamento de uma construção (coisa acessória) mais o bem imóvel sobre o qual a mesma foi erigida (coisa principal).

Logo, se é lícito ao contribuinte descontar créditos com relação ao arrendamento de um todo que compreende o acessório mais o principal, acredito que não existem razões para se vedar o desconto de créditos quando se tratar de arrendamento de um bem imóvel sem acessão - coisa principal, que é parte do todo.

³ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro. Forense. 2008. P. 90.

⁴ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro. Forense. 2008. P. 136.

E aqui é útil a aplicação das regras contidas no brocardo *“no todo se contém a parte”*, que se *“baseia no argumento a majori ad minus, que parte da premissa de que a solução ou regra aplicável ao todo é também aplicável às suas partes. A norma que incide sobre um determinado contrato incide sobre cada cláusula daquele contrato. Buscar afastar da incidência da norma uma parte do “todo” de que ela trata, significa realizar uma distinção, criar uma exceção. As exceções não se presumem, devem estar previstas – ainda que implícita ou sistematicamente – no ordenamento jurídico”*. Também aplicável o brocardo *“não deve, àquele a quem o mais é lícito, deixar de ser lícito o menos”*, ordinariamente expressa na frase *“quem pode o mais pode o menos”*⁵.

Assim, nesse caso específico, entendo que a regra aplicável ao todo composto por principal mais acessório, deve ser aplicada somente ao principal (parte do todo), do mesmo modo que se ao contribuinte é lícito descontar créditos sobre arrendamento de principal mais acessório (o mais), a ele deve ser permitido descontar apenas em relação ao principal (o menos).

Por fim, destaque-se que essa mesma conclusão, pelo direito de crédito, foi alcançada pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, desta Seção, por unanimidade, no julgamento do Processo nº 13827.001007/201057 (Acórdão nº 3402002.396), no qual o douto Conselheiro-Relator Gilson Macedo Rosenberg Filho expôs: *“Já pontuei em momento passado neste voto que o art. 3º, IV das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, permite ao contribuinte descontar créditos referentes à alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados no processo produtivo da empresa. Por amor a coerência, parto dessa premissa para aceitar que na atividade agropecuária o arrendamento das terras a serem cultivadas equiparasse ao aluguel de prédios para implantação do parque fabril, previsto na legislação. Sem muitas delongas, reformo a decisão a quo para incluir no cálculo do crédito das exações o valor com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade”*.

Ante o exposto, voto no sentido de deferir o recurso voluntário apresentado pelo contribuinte no item em questão, reconhecendo o direito de desconto de crédito em relação às despesas com aluguel e arrendamento rural de pessoas jurídicas, desde que utilizados nas atividades da empresa.

É como voto.

Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA

⁵ SANTOS, Alberto Marques dos. Regras científicas da hermenêutica. Disponível em: <<https://albertodossantos.wordpress.com/artigos-juridicos/regras-da-hermeneutica/>>. Acesso em: 17.02.2016.