



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

Processo n° 15892.000071/2010-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.068 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria COFINS
Recorrente COSAN S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito quando utilizado como insumo no processo de produção dos bens vendidos e que geraram receita tributável.

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

Não há como 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, por falta de expressa autorização em Lei.

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. 10.627/2002 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.º21180.37503.180110.1.1.09-2262) de créditos da contribuição para a Cofins do período de todo o 2º trimestre de 2005, no valor de R\$ 647.375,06

Este valor é o resultado do saldo do crédito apurado no período - R\$ 8.241.563,07 - deduzido do valor utilizado no pagamento da Cofins do próprio período (R\$ 763.377,98) e deduzido do valor já utilizado em declarações de compensações - via PER/DCOMP (R\$ 6.830.810,03-fls. 02).

Procurando demonstrar como o contribuinte justifica o cálculo do valor pleiteado:

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

	abril 2005	maio 2005	junho 2005	total	
Crédito de COFINS exportação	2.174.819,63	2.368.810,95	3.697.932,49	8.241.563,07	

Parcela usada para deduzir a COFINS	269.186,49	109.430,29	384.761,20	763.377,98	
Parcela usada para compensar via PERDCOMP	1.693.856,52	2.012.860,39	3.124.093,12	6.830.810,03	
Saldo de crédito para ser ressarcido	0,00	0,00	0,00	647.375,06	

Os valores desses créditos foram solicitados em diferentes processos administrativos e a cada um deles 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:

	abril 2005	maio 2005	junho 2005	total	
13888.001596/2005-91	955.169,83			955.169,83	
13888.001431/2005-10	738.686,69			738.686,69	
13888.002291/2005-10		343.783,84		343.783,84	
13888.001926/2005-49		1.508.892,78		1.508.892,78	
13888.001886/2005-35		160.183,77		160.183,77	
13888.003087/2005-01			886.459,71	886.459,71	
13888.002818/2005-93			968.336,02	968.336,02	
13888.002577/2005-82			606.159,84	606.159,84	
13888.002378/2005-74			97.252,40	97.252,40	
13888.002292/2005-41			2.938,97	2.938,97	
13888.002068/2005-50			562.946,18	562.946,18	
TOTAL	1.693.856,52	2.012.860,39	3.124.093,12	6.830.810,03	

A autoridade fiscal realizou diligência para verificar o pleito de reconhecimento de direito creditório dessa contribuição no 2º trimestre de 2005 e nos processos administrativos em que originalmente foram apresentados esses pedidos propôs glosas que significaram redução no valor do crédito, tal como resumido nos 2 quadros a seguir.

quadro - DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS DE COFINS-ME GLOSADOS NO 2º TRIMESTRE/2005

Item	Motivo	04/2005	05/2005	06/2005
BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	CENTROS DE CUSTO REJEITADOS	3.477,51	4.049,33	7.491,59
BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	DESPESAS REJEITADAS	27.394,69	17.726,69	18.383,64
BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	DESPESAS DE ARMAZÉM E TONÉIS REJEITADAS	4.386,09	4.122,71	7.758,18
BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	CUSTOS AGRÍCOLAS REJEITADOS	5.539,43	1.163,56	1.208,92
SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	CENTROS DE CUSTO REJEITADOS	13.806,39	12.892,44	18.397,05
SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	DESPESAS DE ARMAZÉM E TONÉIS REJEITADAS	7.209,23	8.325,17	21.221,54

INSUMOS				
SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	CUSTOS AGRÍCOLAS REJEITADOS	32.737,37	31.408,60	85.131,49
ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	DESpesas COM ALUGUEL DE VEÍCULOS REJEITADAS	2.813,55	1.897,86	2.508,35
DESpesas DE ARRENDAMENTO	DESpesas DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA REJEITADAS	75.459,95	91.043,22	224.820,62
BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PF	DESpesas DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA REJEITADAS	780,86	1:027,06	' 625,67
DESpesas DE ARMAZENAGEM E FRETE . ■	DESpesas COM DOCUMENTOS E ESTADIAS REJEITADAS	930,16	1.700,93	3,37
DESpesas DE ARMAZENAGEM E FRETE	DESpesas COM ARMAZENAGEM REJEITADAS	0,00	17.279,91	0,00
DESpesas DE ARMAZENAGEM E FRETE	DESpesas RELATIVAS A REVENDA (TRADÍNG) REJEITADAS	482.987,46	301.123,72	359.472,69
CRÉDITO NÃO PERMITIDO PARA COMPENSAÇÃO	GLOSADO PARA FINS DE COMPENSAÇÃO	0,00	77.935,63	0,00
Total:		657.522,69	571.696,83	747.023,11

Quadro - CÁLCULO DO VALOR DOS CRÉDITOS DISPONÍVEIS PARA COMPENSAÇÃO NO 2º TRIMESTRE/2005

. Créditos de COFINS - Mercado Externo (2º Trimestre/2005)					
Mês	Apurado pela' Empresa' .	GLOSA	Apurado pela Fiscalização	• Dedução	Disponível para Compensações.
A	B	C	D = B - C	E	F = D - E
04/2005	2.174.819,63	657.522,69	1.517.296,94	269.186,49	1.248.110,45
05/2005	2.368.810,95	571.696,83	1.797.114,12	109.430,29	1.687.683,83
06/2005 '	3.697.932,49	747.023,11	2.950.909,38	384.761,20	2.566.148,18
TOTAL	8.241.563,07	1.976.242,63	6.265.320,44	763.377,98	5.501.942,46

Foram as seguintes as razões das glosas propostas pela autoridade fiscal em sua diligência ao analisar a apuração de créditos de COFINS exportação para o 2º trimestre de 2005, em síntese:

BENS USADOS COMO INSUMOS:

Entende-se como insumo, utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, 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 incluídos no ativo imobilizado (IN SRF nº 404/04, art. 8º, §4º e/c §9º). Decorrente da definição, não foram aceitos, na composição

da base de cálculo dos créditos, os seguintes itens de bens, que não atendem à condição normativa:

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CENTROS DE CUSTO REJEITADOS (Relação Analítica - fls. 205 a 207; Resumo - fls. 233): São despesas contabilizadas nos seguintes Centros de Custo: Administração, Industrial Corporativa, Administração/Planejamento Industrial, Alojamento Industrial, Brigada de Combate a Incêndio,- Diretoria Industrial, Limpeza Operativa, Manutenção e Conservação Civil, Oficina de Caldeiraria^ Oficina Mecânica é Manutenção Automotiva, Oficina Elétrica e Instrumentação e Serviços Auxiliares. Observa-se que estes centros de custo não estão diretamente vinculados à produção e fabricação dos produtos vendidos, portanto as despesas neles registradas não foram aceitas na base de cálculo dos créditos.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DESPESAS REJEITADAS (Relação Analítica- fls. 208 a 211; Resumo - fls. 233): São despesas com combustíveis (de veículos, não de máquinas), materiais de manutenção civil, materiais elétricos e pneus e câmaras de ar, que obviamente não estão diretamente vinculadas à produção e fabricação dos produtos vendidos, portanto não foram aceitas na base de cálculo dos créditos..

BENS UTILIZADOS COMO' INSUMOS - DESPESAS DE ARMAZÉM E TONÉIS REJEITADAS (Relação Analítica - fls'. 212/213; Resumo - fls. 233): São despesas com consumo de água, materiais de manutenção,, combustíveis, lubrificantes, materiais de manutenção civil, materiais elétricos, pneus e câmaras de ar, registradas nos centros de custo de Armazém, Armazém de Açúcar, Armazém'de Açúcar Externo, Armazém Externo, Tonéis de Álcool e Tonéis de Melaço. De acordo com a legislação, as despesas é custos de armazenagem somente geram créditos se suportados pelo vendedor, nas operações de venda, devidos a pessoas jurídicas domiciliadas no país (Lei nº 10.833/03, art. 3º, inciso IX). Considera-se armazenagem quando uma empresa contrata outra para que esta última preste serviços de armazenagem, com emissão de nota. fiscal específica de armazenagem, em operação de venda de mercadoria da primeira. Os bens adquiridos para manutenção de instalações próprias para armazenagem não dão direito a créditos, pois não são considerados insumos, visto que não foram consumidos no processo de produção das mercadorias, e não se referem a despesas ou custos com armazenagem propriamente dita. Pelo motivo exposto, estas despesas não foram aceitas na base de cálculo dos créditos.

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CUSTOS AGRÍCOLAS REJEITADOS (Relação Analítica - fls. 214; Resumo - fls. 233): São despesas com materiais de construção e materiais elétricos usados na área agrícola. As despesas corri estes itens não foram aceitas na base de cálculo dos créditos, pois não são considerados insumos da produção da matéria-prima cana-de-açúcar.,

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

São insumos os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país, plicados' ou consumidos na produção ou fabricação de produtos destinados à Venda (IN SRF nº404/04,art.8º, §4ºc/c§9º). Pela definição, não foram aceitos, na composição da base de cálculo dos créditos, os seguintes itens de serviço, pelo fato de não estarem<diretamente vinculados ao processo produtivo das mercadorias vendidas:

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CENTROS DE CUSTO REJEITADOS (Relação Analítica - fls.' 215/216; Resumo-.- fls..233): São despesas-contabilizadas nos seguintes Centros de Custo: Administração/Planejamento Industria Brigada de Combate a Incêndio,! Funcionários Afastados Indústria, Incentivo Vale

Transporte, Limpeza Operativa, Manutenção e Conservação Civil, Oficina Caldeiraria, Oficina Mecânica e Manutenção Automotiva, Oficina Elétrica e Instrumentação, Serviços Auxiliares e Diretoria Industrial. Estes centros de custo não estão diretamente relacionados à produção e fabricação das mercadorias vendidas, portanto as despesas neles registradas não foram aceitas na base de cálculo dos créditos.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DESPESAS DE ARMAZÉM E TONEIS REJEITADAS (Relação Analítica - fls. 217; Resumo - fls. 233): São despesas com , mão-de-obra contratada, mão-de-obra' de manutenção e' serviços de máquinas registradas nos centros de custo de Armazém, Armazém de Açúcar, Armazém de Açúcar Externo, Tonéis de Álcool e Tonéis de Melaço. De acordo com a legislação, as despesas e custos de armazenagem somente geram créditos se suportados pelo vendedor, nas operações de venda, devidos a pessoas jurídicas domiciliadas no país (Lei nº 10.833/03, art. 3º, inciso IX). Considera-se armazenagem quando uma empresa contrata outra para que esta última preste serviços de armazenagem, com emissão de nota fiscal específica de armazenagem, em operação de venda de mercadoria da primeira. Os serviços de manutenção e movimentação de mercadorias em instalações próprias para armazenagem, não dão direito a, créditos, pois não são considerados insumos, visto que não foram consumidos no processo de produção das mercadorias, que obviamente já estavam prontas e acabadas por ocasião da armazenagem, e não se referem a despesas ou custos com armazenagem propriamente dita. Pelo motivo exposto, estas despesas não foram aceitas na base de cálculo dos créditos. •

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CUSTOS AGRÍCOLAS E. DESPESAS REJEITADAS. (Relação Analítica - fls., 218; Resumo - fls. 233): São despesas com comissões e corretagens, transporte de turmas, transporte de empregados, despesas com documentação e serviços prestados (indenizações eventuais), que obviamente não estão diretamente vinculadas à produção e fabricação das mercadorias Vendidas, portanto não são insumos e não foram aceitas na base de cálculo dos créditos-.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ;

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - DESPESAS. COM ALUGUEL DE VEÍCULOS REJEITADAS (Relação Analítica - fls. 219; Resumo fls. - 233): De acordo com a legislação (Lei nº 10:833/03, art. 3º, caput e inciso IV), são feitas na base de cálculo dos créditos as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, usados nas atividades da empresa. Os veículos servem para transportar; coisas ou pessoas de um lugar para outro, e não são considerados máquinas ou equipamentos» portanto as despesas com o aluguel dos mesmos não geram créditos'.

ARRENDAMENTO

DESPESAS DE ARRENDAMENTO - DESPESAS DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA-REJEITADAS (Relação Analítica - fls. 220; Resumo - fls- 233): São despesas com arrendamento agrícola, arrendamento agrícola. Manacá e arrendamento agrícola Coligadas. De acordo com a legislação (Lei nº 10.833/03, art. 3º, caput e inciso IV), é vedado o aproveitamento de créditos sobre o valor dos aluguéis de bens, quando devidos a pessoas jurídicas domiciliadas no país e não se enquadrem no conceito de prédios, máquinas e equipamentos, como, por exemplo, o aluguel: ou arrendamento de terrenos e propriedades rurais, entre outros. Por isso, as despesas com arrendamentos agrícolas não foram aceitas na base de cálculo dos Créditos.

BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

..- BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS . - -DESPESAS : DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA REJEITADAS (Relação Analítica - fls. 221; Resumo - fls. 233): Somente são aceitas na base de cálculo dos créditos as despesas com aluguel ou arrendamento de prédios, máquinas e equipamentos, contratados junto a pessoas jurídicas domiciliadas no país. Despesas com arrendamentos agrícolas não seriam aceitas nem se contratados junto a pessoas jurídicas. Por, isso, não foram aceitas na base de cálculo dos créditos às despesas com arrendamentos agrícolas contratados junto a", pessoas físicas.

BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - INSUMOS FORNECIDOS POR PESSOAS FÍSICAS -; CRÉDITOS , PERMITIDOS SOMENTE PARA DESCONTO (Relação Analítica - fls. 222; Resumo - fls. 233): A partir de 01/08/2004, a pessoa jurídica produtora de açúcar pode aproveitar crédito presumido relativo a bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoas físicas residentes do país (Lei 10.925/2004, arts. 8º e 15). É vedado, no entanto, utilizar estes créditos para fins de compensação ou ressarcimento, ou seja, tais créditos podem ser utilizados apenas para desconto ou dedução da própria» contribuição apurada, no mesmo mês ou em meses-subseqüentes (Lei 10.925/2004, art. 15). A base de cálculo destes créditos corresponde a 35% do valor das aquisições (Lei 10.925/2004, §3º, inciso III). Com base nos dispositivos citados, não foram aceitos, para "fins de compensação ou ressarcimento, os créditos calculados sobre as aquisições de insumos (cana) junto a pessoas físicas. Conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 222), nos meses de 04/2005 e 06/2005 os valores de créditos de Cofins ME destinados a desconto ou dedução foram superiores aos valores de crédito presumido ora em análise, portanto não há glosa a ser feita. Em 05/2005, houve R\$ 109.430,29 de desconto, tendo sido glosado, para fins de compensação, apenas o excedente de R\$ 77.935,63.

ARMAZENAGEM E FRETE

ARMAZENAGEM E FRETE - DESPESAS COM DOCUMENTOS E DE ESTADIA REJEITADAS (Relação Analítica — fls. 223; Resumo - fls. 233): Somente são aceitas na base de cálculo dos créditos as despesas específicas com armazenagem e frete nas operações de venda de mercadorias (Lei nº 10.833/03, art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso-II). Por isso não foram, aceitas as despesas com documentação e estadia de navios na base de cálculo dos créditos.

ARMAZENAGEM E FRETE - DESPESAS COM ARMAZENAGEM (Relação - Analítica — fls. 225; Resumo - fls. 233): Verificado que o sujeito passivo contabilizou valor, elevado (R\$ 500.674,27) na conta 6101323202 - DESPESAS COM ARMAZENAGEM em 05/2005, tendo incluído este" valor na base de cálculo dos , créditos, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº03 (fls. 157/158), para que o mesmo apresentasse as respectivas notas fiscais ou documentos equivalentes. Em resposta, o!' sujeito passivo apresentou os documentos de fls. 159 a 192,-que são os espelhos que contêm os mesmos dados das notas fiscais. Da análise detalhada dos documentos apresentados, constatou-se que poderão compor a base de cálculo dos créditos apenas aqueles relacionados em fls. 224 (transporte de insumo e locação de equipamentos), num, total de R\$ 51.489,20. Os demais não são de armazenagem, frete ou qualquer outro custo permitido, portanto não. poderão compor a base de cálculo de créditos. Assim sendo,, glosou-se a importância de R\$ 17.279,91 em créditos de Cofins - ME, em 05/2005 (fls. 225).

ARMAZENAGEM E FRETE - REJEITADAS DESPESAS RELATIVAS A REVENDA (TRADING) (Relação Analítica - fls. 232; Resumo - fls. 233): Conforme Relação Analítica de fls: 232, constata-se que o sujeito passivo apropriou-se de créditos calculados sobre Despesas Portuárias, Transporte Rodoviário e Frete Marítimo. Os valores de tais despesas foram considerados integralmente, pelo sujeito passivo, como base de cálculo dos créditos vinculados às receitas de, exportação. Pois bem, a fiscalização detectou dois problemas: 1º Nem todas as notas fiscais lançadas como Despesas Portuárias são de armazenagem; 2º Estas despesas não se referem somente à exportação de produção própria do sujeito passivo, mas também à exportação de mercadorias adquiridas de outras empresas, situação em que é vedado o aproveitamento de créditos.'

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 COFINS exportação para o 2º trimestre de 2005, decidiu indeferir o pedido de ressarcimento, nos seguintes termos:

Despacho Decisório SAORT n.º 376/2010 (fls. 46-48)

(...)

O Pedido de Ressarcimento encontra-se amparado na Lei n.º 5.172, de 25/10/66 e, na IN SRF n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, que atualmente trata da matéria, estando revogadas as Instruções Normativas anteriores, e que disciplina, entre outros, o ressarcimento e a compensação de **créditos** da Cofins não-cumulativa.

Conforme Informação Fiscal de fls. 11 a 17, que é parte integrante e indissociável do presente despacho, as informações contidas no pleito foram analisadas pela Seção de Fiscalização, de acordo com o artigo 24 da IN SRF 600/2005, atual artigo 65 da IN RFB - n.º 900/2008, tendo sido constatado um crédito passível de ressarcimento/compensação no montante de R\$ 5.501.942,46 para o trimestre em questão' e, glosado o valor de R\$. 1.976.242,63 do total do crédito informado pela contribuinte.

Entretanto, conforme a própria interessada demonstra no pedido de ressarcimento, referido crédito foi utilizado em compensações nos processos abaixo, relacionados, tendo sido insuficiente para homologação das compensações neles pleiteadas, 'conforme fica evidenciado na tabela retrocitada; (cópia dos despachos decisórios e dos demonstrativos de cálculo às folhas 18 a 43):

Tabela 1 - Compensações em processo informadas no Pedido de Ressarcimento

	Processos n.º >	Valor compensado (R\$)
1	13888.001596/2005-91	955.169,83
2	13888.001431/2005-10	738.686,69
3.	13888.002291/2005-05.	343.783,84
4	13888.001926/2005-49	1.508.892,78
5	1.3888.001886/2005-35	160.183,77
6	13888.003087/2005-01;	886.459,71
7,	13888.002818/2005>93	.968.336,02
8	13888.002577/2005-82	606.159,84
9	13888.002378/2005-74	97.252,40 ;
10	13888.002292/2005-41	2.938,97
11	13888.002068/2005-50.	562.946,18
	■ ' .TOTAL . ■ .	6.830.810,03

Assim, considerando que o valor apurado, como passível de ressarcimento/compensação a título de Cofins não-cumulativa referente ao 2º trimestre de 2005 **foi integralmente utilizado em compensações nos processos supramencionados, não resta saldo à ser ressarcido no presente processo.**
(GRIFOS NOSSOS)

Pelas razões de fato e de direito acima expendidas, com fulcro nas Portarias MF nº 125, de 2009 e DRF/Bau nº 80, 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 1.996, decido **NÃO RECONHECER** o direito creditório pleiteado, a título de ressarcimento de Cofins não-cumulativa, referente ao 2º trimestre de 2005, no valor de R\$ 647.375,06 (seiscentos e quarenta e sete mil, trezentos e setenta e cinco reais e seis centavos),¹ subsidiado pela Informação Fiscal de folhas 10 a 16, tendo em vista que o crédito apurado foi integralmente utilizado em compensações nos processos administrativos ; nºs 13888.001431/2005-10, 13888.001596/2005-91, 13888.002291/2005-05, 13888.001926/2005-49, 13.888.001886/2005-35, 13888.00308.7/2005-01, 13888.002818/2005-93, 13888.002577/2005-82, 13888.002378/200574, 13888.002292/2005-41 e 13888.002068/2005-50, não restando saldo a ser ressarcido no presente processo. .

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:

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba, em Despacho Decisório de fls. 45/47, acatou as conclusões do Termo de Verificação Fiscal e, com base nos valores do direito creditório reconhecido nos processos nº 13888.001431/2005-10. (fls. 18), nº 13888.001886/2005-35 (fls. 26), nº 13888.002068/2005-50 (fls. 34), e de outros processos relacionados às fls. 47, que utilizaram o crédito objeto de análise em outras compensações, apurou a inexistência de saldo a ressarcir neste processo e, em decorrência, não reconheceu o direito creditório do interessado.

Em sua manifestação de inconformidade, fls. 51/66, o interessado inicialmente apresenta a tese da não equiparação do conceito de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, originada em legislação infraconstitucional, com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI,

Com, base nessa premissa, alega que o conceito de "insumos" utilizado na legislação do IPI não pode ser equiparado para fins de PIS e COFINS, uma vez que as Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não definiram o conceito de insumos e, assim, o legislador quis utilizar o senso comum deste vocábulo.

Que a limitação do conceito de "insumos", utilizada pela SRF nas Instruções Normativas nº 247, de 2002 e nº 404, de 2004 é ilegal, pois inovou na ordem jurídica, ampliando ou reduzindo o sentido e conteúdo das leis..

Após essa introdução, combate as glosas efetuadas, a saber:

- BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que os bens utilizados tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual devem ser admitidos como insumos.,

Que o mesmo se aplica em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis à atividade agroindustrial, na colheita, no transporte de matéria-prima para a indústria, no transporte de máquinas e equipamentos, e sobretudo adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados, sem mencionar o transporte de mão-de-obra, indispensável em todo o processo.

Continua, citando outras atividades de transporte de pessoas, que alega indispensáveis para a produção, concluindo que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção, a despeito de não integrarem fisicamente o produto final.

- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que todos os serviços glosados estão diretamente ligados ao processo produtivo, tais como a mão-de-obra de pessoa jurídica para a manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça), utilizado na lavoura como fertilizante.

. Que não se conforma com a glosa dos custos relacionados à armazenagem e transporte de mercadorias destinadas à exportação, pois são despesas ligadas diretamente ao processo produtivo e sem as quais a exportação jamais poderia ser concretizada e, por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização.

- BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

Alega que os serviços de pessoas físicas se enquadram perfeitamente no conceito de insumos, para efeito de crédito de COFINS não cumulativo.

- ARRENDAMENTO DE TERRAS

Que o art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, contempla o direito a compensação descritos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo "prédio" não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulgo.

De acordo com o Estatuto da Terra - Lei nº 4.504, de 1964, alterada pela Lei nº 8.629, de 1993, define o imóvel rural como "o *prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial*".

Assim, o termo "prédio" serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano e como a Lei nº 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas. Destaca o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.

DESPESAS COM EXPORTAÇÃO

Alega que a apropriação das despesas dos serviços portuários é amparada pelo art. 6º, §§ Iº e 3º, da Lei nº 10.833, de 2003; que as notas fiscais exibidas representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, e que o transporte rodoviário para os terminais portuários tem o nítido propósito para exportação.

Que as despesas com estadias referem-se ao custo adicional do frete pela demora no recebimento das mercadorias pelo terminal portuário e que a apropriação desta despesa é amparada pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003

Que não se conforma com a glosa das despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, pois dessa forma vulnera a não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

ALUGUEIS DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Que a glosa de créditos sobre veículos, que são utilizados no transporte de insumos e bens de revenda e produção, ou seja, ligados com a atividade industrial e comercial e que os créditos devem ser realizados sobre os custos de aquisição e, assim, não há porque glosá-los.

Ao final, requer a reforma do Despacho Decisório, com o reconhecimento integral do crédito da Cofins não-cumulativa do período

Após apreciar os argumentos da contribuinte, a respeitável 5ª 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. O Acórdão n.º 14-36.447, proferido em 27/01/2012, ficou assim ementado:

Acórdão 14-36.447 - 5ª Turma da DRJ/RPO

Sessão de 27 de janeiro de 2012

Processo 15892.000071/2010-62

Interessado COSAN S/A - INDUSTRIA E COMERCIO

CNPJ/CPF - 50.746.577/0001-15

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 30/04/2005 a 30/06/2005

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

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

Período de apuração: 30/04/2005 a 30/06/2005

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

Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins - Não cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à 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. As despesas com energia elétrica somente geram crédito se utilizadas como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

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 da Cofins - Não Cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETES NA VENDA DO PRODUTO FINAL E ARMAZENAGEM. VIGÊNCIA.

As despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito da Cofins - Não Cumulativo a partir de 01/02/2004, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO- CUMULATIVA. DESPESAS , COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. DESPESAS COM O ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA

A despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento. A despesa com o aluguel de veículos não se confunde com o conceito de aluguel de máquinas e equipamentos. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

O aproveitamento de crédito presumido relativo às aquisições de pessoas físicas domiciliadas no país somente é permitido caso os bens e/ou serviços adquiridos se enquadrem no conceito de insumos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito
Credatório Não Reconhecido

A contribuinte ingressou com recurso voluntário por meio do qual, preliminarmente: (a) roga pela nulidade do lançamento ante a ausência de motivação ampla e genérica de todos os insumos vinculados à área rural; que houve insuficiência de motivação pois a precariedade da análise, cujos parâmetros não foram descritos no auto de infração [sic] inviabilizaram o entendimento do trabalho fiscal e prejudicaram o exercício ao direito de defesa e do contraditório; (b) pede a realização de diligência para se demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa; propõe quesitos e indica perito; (c) pede a juntada de novos documentos que se façam necessários para provar o alegado e que as intimações sejam efetuadas em nome dos seus advogados (nominalmente indicados).

A contribuinte, no mérito, repisou as alegações apresentadas em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Sobre os requisitos de admissibilidade.

O Acórdão de 1º piso foi proferido na sessão de 27/01/2012 e anexado aos autos em 24/02/2012 (fls. 135-150).

Verifico que o processo foi encaminhado da Delegacia da RFB em Bauru para a DERAT em São Paulo em 07/03/2012 (fls. 151), em função da mudança de jurisdição da contribuinte.

E que a contribuinte solicitou cópia do processo em 01/06/2012, e a recebeu em 19/06/2012 tomando ciência dos autos nessa data (fls. 175-232, em Piracicaba).

Ademais, constato que a contribuinte foi intimada pela DERAT em 04/07/2012 (Intimação n. 2106/2012, às fls. 152) com ciência em 16/07/2012 (AR às fls. 153) do Acórdão da DRJ e do prazo para recorrer.

A contribuinte novamente solicitou cópia do processo em 26/07/2012, recebendo-a em 08/08/2012 (fls. 155-172).

A contribuinte apresentou seu recurso voluntário em 09/08/2012 no CAC da DERAT em São Paulo- SP.

Tendo a Receita Federal intimado a contribuinte do Acórdão da DRJ, apesar do contribuinte já dele ter tomado ciência ao obter cópia do processo e dessa decisão, entendo que a data da sua segunda ciência deve prevalecer sobre a primeira e que há reabertura do prazo para recurso.

O recurso voluntário foi apresentado antes do decurso dos trinta dias contados a partir da segunda ciência.

Sendo assim, conluo e proponho que seja considerado tempestivo esse recurso.

Foram atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares

A recorrente pede a nulidade do lançamento ante a ausência de motivação da glosa ampla e genérica de todos os insumos vinculados à área rural, e que teria havido prejuízo ao exercício do direito de defesa e ao contraditório.

Os dados e fatos dão testemunho contrário ao alegado pela recorrente nesse particular, razão por que ele não pode justificar a nulidade pleiteada.

Primeiro por que não este processo administrativo não tem um lançamento como seu objeto. Este processo se refere a pedido de ressarcimento de saldo de crédito de COFINS Exportação.

O despacho decisório que indeferiu o pedido demonstra que não havia o saldo de créditos para ser ressarcido, pois os créditos apurados, após diligência fiscal e decisão da autoridade administrativa, haviam sido aproveitados para dedução da própria contribuição e para compensação via PER/DCOMP, nada restando ao final de saldo.

As glosas propostas pela autoridade fiscal são detalhadas, acompanhadas de planilhas e quadros de demonstração. Esse conjunto de informações instrui os processos administrativos em que foram feitos os pedidos de reconhecimento dos créditos de COFINS Exportação.

Não constato que as glosas e os motivos para o indeferimento do pedido da contribuinte estejam insuficientes em motivação, ou não tenham deixado claros os parâmetros de análise das autoridades fiscal e administrativa.

Ao consultar aqueles processos e este podemos verificar que a contribuinte compreendeu as glosas e apresentou defesa expondo as razões por que elas não deveriam ser mantidas. Neste processo a contribuinte consegue expor as razões por que entende as glosas naqueles processos são, em seu ponto de vista, equivocadas e devem ser afastadas.

Não vejo, portanto, que tenha havido prejuízo ao exercício do contraditório e do direito de defesa. Por essas razões, proponho não seja dado provimento à preliminar de nulidade invocada pela recorrente.

Sobre o pedido de diligência:

O recorrente propõe a realização de diligência e perícia. Poderiam trazer informações para se analisar os créditos de COFINS exportação e as glosas fiscais.

Ocorre que o direito ao crédito, o cálculo e apuração desses valores, e as glosas feitas, estão sendo discutidas em outros processos administrativos, e não neste, que se centra no pedido de ressarcimento do saldo, após deduções e compensações.

Não cabe neste processo realizar diligências e perícias para tratar o que já é objeto do processo administrativo próprio.

Ademais, para o compõe o núcleo do contraditório deste processo - o pedido de ressarcimento do saldo restante - não me parece que a perícia e a diligência são necessárias, pois o que consta do processo já nos permite formar convicções sobre o mérito. Proponho, por decorrência, não seja aceito o pedido de perícia e diligência.

Sobre o pedido de apresentação de documentos novos e de intimação a advogados representantes nos autos:

Conforme veremos ao apreciarmos o mérito, creio que não há necessidade de apresentação de novos documentos, pois os que instruem este e os processos de apuração do crédito COFINS Exportação são suficientes para que se possa submeter essa lide a apreciação pelo colegiado.

Também não vejo necessidade de intimar os advogados, pois a contribuinte possui endereço suficiente para esse mister.

Concluo propondo sejam negados esses pedidos da recorrente.

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 apreciaram esses argumentos e compuseram o texto do acórdão essencialmente discutindo as glosas e suas razões. No recurso voluntário, a contribuinte retoma esses argumentos para tratar o mérito do contraditório. Sinto que os argumentos postos pela contribuinte e pelos julgadores a quo 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 há uma relação de dependência deste para com o resultado daqueles processos.

As glosas aqui questionadas pela contribuinte se referem à determinação do crédito de COFINS Exportação nos meses de abril, maio e junho de 2005. **Esses tópicos e questões também estão sendo discutidos nos processos administrativos 13888.001431/2005-10 (abril de 2005), 13888.001886/2005-35 (maio de 2005) e 13888.002068/2005-50 (junho de 2005). Como esses 3 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 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:

(...)

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 questões de mérito.

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, proponho que não pode prosperar a argumentação da recorrente de que os custos e despesas de operação orientados pelo entendimento do Imposto de Renda sejam critérios suficientes para justificar o creditamento. E também que não deve 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 limitam 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 possam 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-ia 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 granulada.

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:

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 acodiria 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)**

§ 2º 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 enquadraram 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:

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 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

§ 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.

Sobre o mérito do pedido de ressarcimento, com relação ao saldo de crédito no 2º trimestre de 2005:

Como vimos, este processo tem como objeto o pedido de ressarcimento de saldo de créditos de COFINS exportação ao final do 2º trimestre de 2005. Esse saldo seria o resultado, após se apurar os créditos de COFINS Exportação nos meses de abril maio e junho de 2005, da subtração dos valores usados como dedução da contribuição devida em cada um desses meses, e da subtração dos valores usados em pedidos de compensação.

Os créditos de COFINS exportação estão sendo tratados pelos processos indicados a seguir:

Período de apuração	N. do processo	Objeto do processo e processos vinculados	Situação do processo
abril de 2005	13888.001431/2005-10	pedido de reconhecimento de crédito COFINS Exportação; PERD/COMPs pedidos de compensação vinculados; 13888.001596/2005-91	aguardando apreciação de Recurso Especial da PFN pela CSRF. aguardando ciência do acórdão pelo contribuinte.
maio de 2005	13888.001886/2005-35	pedido de reconhecimento de crédito COFINS Exportação; PERD/COMPs pedidos de compensação vinculados; 13888.002291/2005-05, 13888.001926/2005-49	aguardando apreciação de Recurso Voluntário pela 1ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção.
junho de 2005	13888.002068/2005-50	pedido de reconhecimento de crédito COFINS Exportação; PERD/COMPs pedidos de compensação vinculados; 13888.003087/2005-01	decisão da autoridade administrativa é definitiva., pois contribuinte

		13888.002818/2005-93, 13888.002577/2005-82, 13888.002378/2005-74, 13888.002292/2005-41.	perdeu o prazo para recorrer.
--	--	--	--

Com relação aos processos administrativos referentes ao crédito de COFINS Exportação de **junho de 2005**, a autoridade de jurisdição iniciou os procedimentos para a exigência dos valores devidos pelas compensações não homologadas. A contribuinte ingressou em juízo (em 10/08/2010) com a ação ordinária n.º 0006610-22.2010.403.6108. A sentença proferida este ano (16/03/2015) nos autos foi desfavorável à pretensão da contribuinte. Ela apelou ao Eg. Tribunal Regional Federal.

Com relação aos demais períodos de apuração e respectivos processos administrativos, eles aguardam a conclusão do contraditório na esfera administrativa.

Mas essa conclusão, a meu sentir, não conseguirá estabelecer os valores de crédito pleiteados pela contribuinte, de modo a gerar o saldo de crédito para o ressarcimento pedido neste processo.

No processo 13888.002068/2005-50, o crédito de COFINS exportação do mês de junho é insuficiente para as compensações (PER/DCOMP) vinculadas, logo não há qualquer saldo residual a ser ressarcido.

No processo 13888.001431/2005-10, o crédito de COFINS exportação do mês de abril de 2005 é insuficiente para as compensações (PER/DCOMP) vinculadas, logo não há qualquer saldo residual a ser ressarcido. E a apreciação pela CSRF do Recurso Especial da PFN mui provavelmente não vai aumentar esse crédito.

No processo 13888.001886/2005-35, cujo recurso voluntário foi apreciado nesta sessão e foi dado provimento parcial, o crédito de COFINS exportação do mês de maio de 2005 é insuficiente para as compensações (PER/DCOMP) vinculadas, logo não há qualquer saldo residual a ser ressarcido.

Não há saldo residual no 2º trimestre de créditos de Cofins Exportação passível de ressarcimento.

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 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 expreso, 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,*

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 – Fretes pagos 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: MP2 Ed. 2013. P. 350.

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

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.

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*

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

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.

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 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 15892.000071/2010-62
Acórdão n.º **3401-003.068**

S3-C4T1
Fl. 15

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