



Solução de Consulta nº 331 - Cosit

Data 21 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

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

Relatório

1. Em petição protocolizada na data de 07 de fevereiro de 2013, a interessada, por intermédio de seu procurador, formulou consulta relativa à legislação tributária federal, afirmando que é empresa tributada pelo Lucro Real, produtora de cana-de-açúcar em áreas próprias e de terceiros, tendo como objeto social a “*exploração agrícola, pecuária e indústria extrativa vegetal*”, bem como que parte de sua produção é comercializada sem o benefício da suspensão da tributação, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.
2. Entende que a Secretaria da Receita Federal do Brasil equipara o arrendamento de terras à locação, conforme se constata na publicação denominada “Perguntão IRPF 2012”, e que os imóveis rurais arrendados são “prédios rústicos”, de acordo com o art. 9º do Decreto 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta a Lei nº 9.393, 19 de dezembro de 1996;
3. Conclui, por fim, que teria direito ao cálculo de créditos da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) previsto no artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, visto que a legislação não fez ressalva para abranger somente os prédios urbanos.
4. Finaliza, questionando se está correto o seu entendimento.

Fundamentos

5. Preliminarmente, adverte-se que as soluções de consulta não convalidam informações apresentadas pelo contribuinte (conforme Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16

de setembro de 2013, art. 28), pelo que esta decisão fundamentar-se-á nos dados coligidos pela própria requerente na petição inicial.

6. Deve-se esclarecer que o cálculo e aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa está limitado às situações e condições previstas na legislação, especialmente no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, as quais devem ser atendidas integralmente pela pessoa jurídica.

7. No tocante à dúvida específica da consultante, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, preveem sem seu artigo 3º, inciso IV, a possibilidade de cálculo de créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre aluguéis de prédios, utilizados nas atividades da empresa, *in verbis*:

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;(g.n.)

8. Assim, para análise da possibilidade de creditamento das contribuições sociais em relação às contraprestações pelo arrendamento do imóvel rural para as atividades produtivas da empresa, é necessário analisarmos os conceitos de “aluguel” e de “prédio”, contidos na norma acima transcrita. Vejamos:

9. O termo aluguel pode ser definido de forma genérica como “*a retribuição pelo uso e gozo da coisa*” (Orlando Gomes, **Contratos**, Rio de Janeiro, Forense, 2008, p. 332). Para o contrato de arrendamento rural, há definição normativa de seu conteúdo no artigo 3º do Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966, nos seguintes termos:

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

§ 1º Subarrendamento é o contrato pelo qual o Arrendatário transfere a outrem, no todo ou em parte, os direitos e obrigações do seu contrato de arrendamento.

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe ou toma por aluguel.

§ 3º O Arrendatário outorgante de subarrendamento será, para todos os efeitos, classificado como arrendador.(g.n.)

10. Assim, resta claro que a contraprestação pelo uso e gozo do imóvel rural para atividade de exploração agrícola é denominada juridicamente de aluguel. Nesse sentido, Sílvio de Salvo Venosa leciona:

No arrendamento, a remuneração do contrato é sempre estabelecida em dinheiro, equivalente ao aluguel da locação em geral. (Direito Civil – Contratos em Espécie, Atlas, 2007, 7ª edição, p. 591)

11. No mesmo diapasão, César Fiuza:

Antes de prosseguirmos, é conveniente esclarecer algumas confusões semânticas, como a que ocorre com os termos locação e arrendamento. Em sua essência, o arrendamento estaria mais ligado ao Pacht do Direito Alemão. Mas na técnica do Direito Brasileiro não poderíamos, cientificamente, apontar qualquer diferença entre os dois institutos. Locação e arrendamento são a mesma coisa. Apenas a prática diária reservou o emprego da palavra arrendamento para a locação de prédios rústicos, de terrenos urbanos não construídos, de partes de edifícios, etc. Não há nesse uso, entretanto, qualquer rigor científico. Os dois termos são, portanto, sinônimos, e assim os empregaremos. (Direito Civil: curso completo, Del Rey, 2004, 8ª edição, p. 488)

12. Tem-se, portanto, que a expressão “aluguel” utilizada no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003, corresponde à remuneração por locações e arrendamentos, dado serem estas expressões sinônimas.

13. Superada esta questão, é necessário definirmos o conceito de “prédios” constante nas normas em questionamento. Analisando as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, constata-se que nas duas outras situações em que o termo “prédio” é utilizado, há o complemento de significado “construção” ou “construído” (art. 13), *in verbis*:

*Art. 13. A pessoa jurídica ou equiparadas, nos termos do inciso III do art. 150 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou **construção de prédio** destinado a venda, pode utilizar o crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção, a ser descontado na forma do art. 8º, somente a partir da efetivação da venda.*

(...)

II - considera-se "unidade imobiliária":

a) o terreno adquirido para venda, com ou sem construção;

b) cada lote oriundo de desmembramento de terreno;

c) cada terreno decorrente de loteamento;

d) cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária; e

*e) o **prédio construído** para venda como unidade isolada ou autônoma (g.n.)*

14. A única situação em o termo “prédio” aparece sem qualquer complemento de significado nas leis acima citadas ocorre exatamente no inciso IV do artigo 3º, o que leva à conclusão inicial de que não se está tratando neste inciso somente de prédios construídos.

15. Quanto à consideração do imóvel rural como prédio, a Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra) e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, que trata sobre reforma agrária, definem "imóvel rural" como sendo o **prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

16. Nesse mesmo sentido, o artigo 9º do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), ao informar a base de cálculo do tributo, faz referência à expressão “prédio rústico” para definir o conceito de imóvel rural:

Do Imóvel Rural

Art. 9º Para efeito de determinação da base de cálculo do ITR, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município, ainda que, em relação a alguma parte do imóvel, o sujeito passivo detenha apenas a posse (Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º, § 2º).

*Parágrafo único. Considera-se área contínua **a área total do prédio rústico**, mesmo que fisicamente dividida por ruas, estradas, rodovias, ferrovias, ou por canais ou cursos de água. (g.n.)*

17. Podemos concluir, portanto, que existem basicamente dois tipos de prédio tratados na legislação tributária:

17.1 **prédio rústico**: aquele que se destina, pelas suas características, à lavoura, ou à exploração agrícola, pecuária, extrativa ou mista.

17.2 **prédio urbano**: aquele que se destina à habitação ou moradia, comércio, indústria, exercício de profissões, e, portanto, edificado (**construído**).

18. Também a doutrina não destoa desse entendimento. Por exemplo, Nelson Nery Junior e Rosa Maria de A. Nery (Código Civil Comentado, Revista dos Tribunais, 2014, 11ª. Edição, p. 414), ao comentar o art. 79 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro - CCB), transcrevem ensinamento de Pontes de Miranda:

“Prédio é parte da crosta terrestre, determinada ou determinável por seus limites bidimensionais (terreno)” (Pontes de Miranda, Tratado, v.II, § 123, p.33).

19. E no Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho (Forense, 2004, 24ª. Edição, pp. 1076 e 1077), de forma mais didática, encontram-se as seguintes definições:

PRÉDIO. Do latim praedium, de praeda (presa, tomadia, despojo), na linguagem jurídica, e, em sentido amplo, significa toda porção de terra ou do solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções (edifícios).

(...)

PRÉDIO RÚSTICO. É o prédio ou a propriedade imobiliária, situada no campo ou mesmo na cidade, que se destina à agricultura ou exploração agrícola, de qualquer natureza. (...) Nesta razão, o prédio rústico caracteriza-se pela natureza de seu uso ou utilização, não importando o local, em que se encontra. É rústico quando se destina à plantação ou a qualquer espécie de exploração agrícola. Assim, é rústico o prédio ou o terreno situado no perímetro urbano de uma cidade, vila ou povoação, desde que seja destinado à cultura agrícola ou à plantação de qualquer coisa, como hortaliças, árvores frutíferas, etc. Uma chácara ou um sítio, dentro da cidade, caracteriza-se ou se mostra prédio rústico, enquanto uma casa de moradia, somente para moradia, fora do perímetro urbano ou no campo, é prédio rural pois que não se destina à lavoura. Vulgarmente, prédio rústico é identificado como o próprio solo, ou seja, o terreno sem qualquer benfeitoria ou edificação.

20. O inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e seu correspondente da Lei nº 10.833, de 2003, ao tratarem da possibilidade de cálculo de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aluguéis de prédios **não fez qualquer restrição a que o prédio fosse construído** (edificado) ou quanto à sua destinação ou utilização. Sendo princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir, conclui-se que o conceito de prédio trazido no inciso citado engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico, isto é, aquele destinado à agricultura ou exploração agrícola de qualquer natureza.

21. Quanto à necessidade de interpretação literal das normas que concedem benefícios fiscais, resta claro que a mesma não foi violada, tendo em vista não ter havido qualquer ampliação de sentido do termo “aluguéis” e nem do termo “prédios”. Adotou-se o exato significado de ambos os termos: “aluguel” tanto significa a remuneração devida por locação quanto por arrendamento; “prédio” é a porção do solo constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções.

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

Conclusão

23. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:

23.1 a pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

23.2 a remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

23.3 a Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

23.4 é princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico.

(Assinado digitalmente)

ARLEI ROBERTO MOTA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e Comércio Exterior (Cotex) da Cosit.

(Assinado digitalmente)

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF 8ª RF

(Assinado digitalmente)

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF 9ª RF

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

(Assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(Assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit