



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

Processo nº 10410.005135/2009-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.676 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente LIMPEL LIMPEZA URBANA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

DEDUTIBILIDADE. DESPESAS GLOSADAS. VALORES ATINENTES AOS CRÉDITOS INFIRMADOS DE PIS E DE COFINS. VALORES CONSOLIDADOS. Todos os importes anuídos em impugnação já estão consolidados, e, pois, são imutáveis. Eventuais exonerações jamais poderão resultar, por consequência, em minoração além daquele piso.

PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. DEDUTIBILIDADE. NECESSÁRIOS. ESSENCIAIS. PERTINENTES. Devem dar direito a crédito de PIS e COFINS os seguintes gastos, atrelados, com notas de essencialidade, necessidade e pertinência, ao objeto social da recorrente: i) despesas com água; ii) despesas com uniformes; e iii) despesas com equipamentos de proteção individual.

EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. O contencioso administrativo não é competente para examinar a constitucionalidade de norma. Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PIS. COFINS. RECEITAS RELATIVAS A CESSÃO DE POSIÇÃO CONTRATUAL. BASE DE CÁLCULO. A receita relativas à cessão de posição contratual não tem índole operativa. Não deriva ela de atividades usuais do objeto social da autuada. São rendimentos eventuais, que não decorrem de venda de mercadorias ou de prestações de serviços. O preço cobrado pela cessão de posição contratual não integra, portanto, as bases imponíveis do PIS e da COFINS.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Benedicto Celso Benício Júnior, Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado, lavraram-se autos de infração formalizando a exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins e do Programa de Integração Social — PIS, através dos quais se constituiu crédito tributário, referente aos fatores geradores ocorridos em 31/12/2005 e 31/12/2006, no valor total de R\$ 13.843.799,08, incluídos multa de ofício e juros de mora.

No lançamento referente ao IRPJ (fls. 215/220), encontra-se registrada a seguinte infração, ao final tipificada: *"001 — CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DE DESPESAS"*. No Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, acostado às fls. 233/259, a autoridade autuante consignou, em síntese:

- A empresa autuada exerce atividades relacionadas à limpeza e conservação de vias públicas, tais como coletas de lixo e varrição. Para efeito de cômputo dos créditos do PIS e da Cofins, não se consideram insumos todas as despesas necessárias à consecução da atividade, mas tão-somente os bens ou serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos diretamente no tipo de serviço prestado, excluindo-se deste conceito, dentre outras, as despesas indiretas com pessoal e material, já que não se aplicam diretamente na

prestação de serviços característicos da empresa. Tais gastos não representariam custos dos serviços prestados, mas despesas da atividade da pessoa jurídica;

- Do exame da escrituração contábil, passou-se ao exame da situação cadastral de alguns fornecedores e prestadores de serviços, que revelou estar grande parte deles inativa ou omissa em entregar a DIPJ, relativa aos anos-calendários de 2005 e 2006. Esta situação, aliada a cada um dos fatos narrados para cada fornecedor, implicou a necessidade de comprovação do efetivo pagamento das despesas. Embora intimada, a empresa não submeteu à fiscalização os contratos de prestação de serviços ou de fornecimento de bens que pudessem auxiliar na comprovação das operações;

- A empresa autuada procurou justificar o efetivo pagamento de alguns gastos mediante a apresentação de cheques. No entanto, era obrigada, quando os emitisse em quantia superior a R\$ 100,00 (cem reais), a indicar o nome do beneficiário, nos termos do art. 69 da Lei n.º 9.069, de 1995;

- Diante dos indícios convergentes de irregularidades no aproveitamento dos créditos apurados sobre os insumos, procedeu-se às glosas arroladas nos itens III a XIII do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

Foram glosadas, também, importâncias não confirmadas (ou não comprovadas), que dizem respeito a despesas escrituradas cujas notas fiscais não foram providas pela empresa, apesar das intimações lavradas no curso da ação fiscal.

Nos anos-calendários de 2005 e 2006, somente poderiam ter sido utilizados créditos relativos aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei n.º 10.865, de 2004, não aqueles adquiridos em períodos-base anteriores;

É vedado o aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins incidentes sobre as seguintes despesas: a) despesas com aluguel de motocicleta pagas a pessoas físicas; b) despesas com fretes; c) despesas com seguros diversos; d) despesas com água; e) aluguéis de imóveis pagos a pessoas físicas; f) despesas com materiais de consumo; g) uniformes; h) despesas com equipamentos de proteção individual; i) despesas financeiras e juros apropriados.

Manteve-se a tributação sobre a receita no valor de R\$ 4.700.000,00, relativa ao mês de julho de 2005 ("venda de contrato"; conta 4.1.3.01.0005), vez que reconhecido pelo próprio contribuinte autuado o equívoco de não tê-la incluída na apuração dos débitos de PIS e da Cofins.

Por fim, a autoridade autuante informa que, em vista das irregularidades constatadas, lavraram-se autos de infração de IRPJ, com apuração reflexa de CSLL. Ademais, pelo fato de os documentos carreados aos autos também constituírem prova das infrações atinentes ao PIS e à Cofins não cumulativos, formou-se um único processo, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, na redação conferida pela Lei n.º 11.196, de 2005.

No prazo legal, o contribuinte apresentou duas impugnações aos lançamentos de IRPJ e da CSLL (fls. 324/328 e 269/273; ambas de igual teor), por meio

das quais sustentou que a autoridade autuante cometeu alguns equívocos ao proceder às exigências. Seriam eles os seguintes:

- As glosas das despesas consideradas não comprovadas foram realizadas pelo seu valor pleno, quando tais gastos, classificados como insumos e assim contabilizados nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833, de 2003, teriam influenciado "na apuração dos resultados dos exercícios de referência, deduzidos dos créditos de 1,65% de PIS e 7,60% de Cofins, totalizando 9,25% do total desses custos";

- A autoridade autuante teria expurgado créditos relativos a várias despesas, sob a alegação de não serem permitidas pela legislação. Tais créditos do PIS e da Cofins, que teriam sido expurgados, nos valores de R\$ 227.019,59, em 2005, e R\$ 213.307,93, em 2006, por não comporem o custo dos serviços executados nos seus respectivos exercícios, agora devem ser reconsiderados, por uma questão de justiça, para efeito de dedução do lucro tributável.

- Após apresentar valores de IRPJ e de CSLL, que, no seu entendimento, seriam devidos, os quais afirma serão objeto de pedido de parcelamento (no ano-calendário de 2005: R\$ 1.937.490,45, a título de IRPJ, e R\$ 697.496,56, a título de CSLL; no ano-calendário de 2006: R\$ 224.831,15, a título de IRPJ, e R\$ 89.579,21, a título de CSLL), requer a improcedência parcial do auto de infração, bem como a realização de diligências necessárias à elucidação das questões levantadas.

Também no prazo legal, o contribuinte apresentou outras duas impugnações ao lançamentos do PIS e da Cofins (fls. 376/390 e 432/446; ambas, também, de igual teor), por meio das quais alega:

- Apesar da aceitação das glosas em relação aos insumos contabilizados sem comprovação e/ou sem amparo legal, há de se impugnar a não aceitação dos créditos lastreados na depreciação de bens e direitos do ativo imobilizado. É que, através das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com aplicabilidade a partir de 01/12/2002 e 01/02/2004, respectivamente, foram instituídos o PIS e a Cofins não cumulativos, que permitiram o aproveitamento de crédito das citadas contribuições sobre máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou de prestação de serviços, bem como outros bens incorporados ao ativo imobilizado e sobre benfeitorias em imóveis de terceiros com relação ao encargo de depreciação e amortização incorridos no mês. No entanto, a Lei n.º 10.865, de 2004, vedou, a partir do primeiro dia do terceiro mês subsequente ao da sua publicação, o que se deu em 31/07/2004, o desconto de créditos apurados sobre a depreciação e a amortização de "bens e ativos imobilizados" adquiridos até 30/04/2004, fato que feriu o direito adquirido e a regra da irretroatividade das leis (reproduz decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais das 3ª e 4ª Regiões para consubstanciar o seu entendimento);

- A autoridade autuante afirma que não se procedeu à inclusão, na base de cálculo do PIS e da Cofins, do valor de R\$ 4.700.000,00, contabilizado em 27/07/2005, a título de "venda de contrato" (conta 4.1.3.01.0005), autuando a empresa no montante de R\$ 434.750,00 (1,65% de PIS e 7,60% de Cofins). No entanto, o valor recebido não compõe o faturamento, por se tratar de receita eventual, decorrente de uma indenização recebida, conforme contrato apresentado à fiscalização. O referido valor decorre da cessão de direitos e obrigações de contratos em favor de uma outra empresa, contratos estes que foram firmados com as Prefeituras de Macapá — AP e Manaus —

AM. Os valores recebidos são indenizatórios, mera restituição de direitos. Por isso, não configurados como receita operacional ou faturamento convencional.

- Depois de discorrer demoradamente sobre a impossibilidade de a tributação ir além do faturamento das empresas, para alcançar, também, a receita bruta, como base de cálculo do PIS e da Cofins — inclusive referindo decisões judiciais que envolveram a discussão sobre a ampliação das bases de cálculo das mencionadas contribuições pelo art. 30 da Lei n.º 9.718, de 1998, bem assim sobre a edição de Emenda Constitucional que permitiu a sua incidência sobre a receita das pessoas jurídicas —, conclui afigurar-se ilegítima a inclusão da receita não operacional, no valor de R\$ 4.700.000,00, na base de cálculo das referidas contribuições, no ano-calendário de 2005, e propõe novos valores para o PIS e para a Cofins, os quais, segundo afirma, serão, posteriormente, objeto de pedido de parcelamento (no ano-calendário de 2005: R\$ 199.372,14, a título de PIS, e R\$ 918.320,13, a título de Cofins; no ano-calendário de 2006: R\$ 271.674,22, a título de PIS, e R\$ 1.251.674,22, a título de Cofins).

Ao final, requer a improcedência parcial do auto de infração, bem como a realização de diligências necessárias à elucidação das questões levantadas.

A 4ª TURMA DA DRJ NO RECIFE / PE, ao julgar as impugnações, houve por bem declarar como definitivos os valores aquiescidos pelo contribuinte, acrescidos de multa de ofício e de juros de mora, e manter os lançamentos remanescentes, em termos assim sumarizados:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/12/2006

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Se uma despesa é considerada não comprovada, deve ser excluída, na totalidade, das bases de cálculo da CSLL e do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/12/2006

COFINS E PIS. FATO GERADOR. FATURAMENTO MENSAL. TOTALIDADE DAS RECEITAS AUFERIDAS PELA PESSOA JURÍDICA.

As Lei n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que instituíram a contribuição para o PIS na sistemática

não-cumulativa, previram, como fato gerador, o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. CRÉDITO DE PIS E COFINS. SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IRRELEVÂNCIA.

Se uma despesa é considerada, pela legislação, indedutível, para efeito de creditamento do PIS e da COFINS, na sistemática não-cumulativa, este fato, por si só, não altera a base do IRPJ e da CSLL, submetidos que são a regime de apuração diverso.

IRPJ E CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE DO PIS E DA COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores relativos às contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/12/2006

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Desnecessários os pedidos de diligência ou perícia quando os autos já trouxerem todos os elementos necessários à convicção do julgador.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pela interessada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Cientificada, em 19.03.2010, da decisão proferida, a autuada interpôs Recurso Voluntário, em 09.04.2010, reiterando os argumentos outrora já agitados em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Relator:

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

Para que melhor se descortine o mérito do Recurso Voluntário, discorreremos sobre ele em partes, nos moldes das subdivisões abaixo expostas.

(1) Da dedutibilidade, junto às despesas glosadas, dos valores atinentes aos créditos infirmados de PIS e COFINS

Os lançamentos atinentes ao IRPJ e à CSLL tiveram por fundamento a glosa de variadas despesas, escrituradas em contabilidade, para as quais o Fisco entreviu ausência de provação suficiente, em virtude da não apresentação de documentos fiscais, de comprovantes de pagamento hábeis ou, ainda, em derivação da apuração de informações outras relativas à própria inexistência de qualquer operação travada, nos períodos fiscalizados, entre a autuada e os aventados fornecedores das mercadorias ou dos serviços.

A glosa destas despesas, com a conseguinte recomposição dos lucros real e líquido, não foi, em substância, questionada pela recorrente, em nenhum momento. Dizendo de outra forma, a peticionária não buscou, em nenhuma instância, arguir eventual comprovação da realidade das despesas debeladas. O único ponto controvertido pela recorrente, em relação aos lançamentos de IRPJ e de CSLL, reporta-se a eventual necessidade de o Fisco deduzir, das bases de cálculo reformatadas, os créditos de PIS e COFINS inerentes às despesas infirmadas,

ainda que estas não correspondessem a aquisições gerativas de creditamento daquelas contribuições sociais.

O raciocínio do contribuinte é parcialmente inteligível. Para ele, a realização de uma despesa atinente à aquisição de um bem ou de um serviço gerativo de créditos de PIS e COFINS impactaria seu resultado em montante equivalente, apenas, à diferença entre o dispêndio deduzido, de um lado, e os supracitados créditos, de outro. Assim, tão logo a Fazenda intentasse recompor o lucro líquido e o lucro real, mediante expurgo da despesa glosada, deveria adicionar não o montante integral do dispêndio, mas, sim, somente o resultado da subtração entre este importe e os montantes de créditos de PIS e COFINS descontados.

Ocorre que, nesta linha, o sujeito passivo acaba por defender, inadvertidamente, situação que lhe acarretaria locupletamento desarrazoado.

Ao tomar um serviço, por exemplo, passível de qualificação como insumo de sua atividade, o contribuinte, usualmente, adota duas medidas distintas. Primeiramente, ele lança, em seus livros contábil-fiscais, o preço *integral* de aquisição, a título de despesa dedutível, a ser computada na formação do lucro tributável (IRPJ e CSLL). Segundamente, na forma dos respectivos preceitos regentes, o sujeito passivo pode se apropriar de créditos de PIS e COFINS relativos ao serviço, a serem subtraídos do *quantum debeatur* do período, computados segundo aplicação das alíquotas das contribuições ao preço pago.

Obviamente, então, acaso o Fisco não averigue provas suficientes de que tal serviço foi efetivamente tomado, pode glosar a despesa, fazendo incidir IRPJ e CSLL sobre as bases impositivas recompostas. Concomitantemente, para neutralizar os lançamentos irreais, deve glosar os créditos de PIS e COFINS correlatos, cobrando os importes de contribuições competentes.

Nota-se, assim, que a argumentação da recorrente, embora um pouco lógica, é incorreta, porquanto o impacto da despesa, em seu faturamento, não se resume à diferença entre o custo de aquisição e os créditos de PIS e COFINS apropriados.

Nem se diga que o contribuinte poderia deduzir, dos lucros real e líquido, os montantes concernentes aos tributos ora exigidos, forte no artigo 344 do Decreto nº 3.000/99. Essa conduta, afinal, está vedada pelo artigo em questão, por meio de seus §§ 1º e 5º, *in verbis*:

“Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).”

Os recálculos engendrados pelo contribuinte, amparados em descontos, frente às despesas glosadas, de todos os créditos de PIS e COFINS infirmados, objeto dos autos de infração em estudo, parecem-me, portanto, equivocados. Entretanto, tendo em vista que o interessado confessou dever determinadas cifras, resultantes das contas aritméticas que apresentou, impende versarmos apenas sobre o que restou controvertido. Todos os importes anuídos em impugnação já estão consolidados, e, pois, são imutáveis. Eventuais exonerações que façamos jamais poderão resultar, por consequência, em minoração além daquele piso.

(2) Da glosa de créditos de PIS e COFINS pretensamente desprovidos de amparo legal

No que respeita às exigências de PIS e de COFINS calcadas em glosas de créditos aventadamente desamparados de autorização legal, o contribuinte, em sua peça recursal, limitou-se a aquiescer com a lavratura, nos seguintes moldes:

“Não obstante a aceitação pela Impugnante, das glosas em relação aos insumos contabilizados sem comprovação e/ou sem amparo legal acima discriminados (...)”

A despeito disso, tenho para mim que a busca da verdade material e o resguardo da correta aplicação da legislação demandem que este Conselho analise, em si, a legitimidade das glosas perpetradas.

Vê-se, do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 463/464, que os créditos questionados tocaram aos seguintes dispêndios: i) despesas com alugueis de motos pagos a pessoas físicas; ii) despesas com fretes; iii) despesas com seguros diversos; iv) despesas com água; v) alugueis de imóveis pagos a pessoas físicas; vi) despesas com materiais de consumo; vii) uniformes; viii) despesas com equipamentos de proteção individual; e viii) despesas financeiras e juros apropriados.

Infelizmente, dado o desiderato do contribuinte de não controverter o trabalho fazendário neste particular ponto, não há, nos autos, subsídios claros que possam demonstrar a composição de cada uma das rubricas em epígrafe, bem como noticiar qual a relação destas aquisições de mercadorias e serviços com a atividade operacional da sociedade. Assim, analisaremos, no que for possível, somente aquelas glosas que, por sua natureza evidente, parecerem a nós ilegítimas.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em seus arts. 3º, incisos II, autorizam aos contribuintes de PIS e de Cofins a tomada de créditos relativos a “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. No exercício dessa faculdade, os sujeitos passivos, frente à ausência de maior detalhamento legislativo, sempre buscaram caracterizar, como “insumo”, vasta plêiade

de custos e de despesas operacionais e não operacionais por eles suportadas, mediante arguição da subsunção desses dispêndios ao permissivo normativo.

O Fisco, no afã de delinear os contornos do conceito, acabou por restringir substancialmente a prerrogativa creditícia em questão, cerceando o alcance das autorizações insculpidas nas citadas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nomeadamente, as Instruções Normativas relatadas buscaram identificar os “insumos”, na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, apenas a: i) matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofressem alterações, tais como desgaste, danos ou perdas de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, salvo os incluídos em ativo imobilizado; ii) bens aplicados ou consumidos na prestação dos serviços próprios, contanto que não inclusos no ativo imobilizado; e iii) serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos ou na prestação dos serviços próprios.

Ao longo dos anos, a exegese prevalente no CARF se pautou, exclusivamente, na observância dos diplomas infralegais emanados da RFB. Recentemente, no entanto, tem este colegiado se inclinado a afastar a analogia feita com a sistemática não cumulativa do IPI. Busca-se, em substituição, com notável correção, aproximar a ideia de “insumo” àquela conotação dada aos custos e às despesas operacionais dedutíveis do lucro tributável, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A novel orientação partiu do pressuposto de que, de um lado, a materialidade do IPI distinguia-se daquela do PIS e, de outro, daquela da Cofins. Mais ainda, tal corrente entendeu o cerne da diferença existente entre a não cumulatividade daquele imposto – operada mediante creditamento do tributo incidente sobre bens e serviços diretamente empregados no processo industrial –, de um lado, e a não cumulatividade das duas contribuições ora cuidadas – consubstanciada em ajustes de bases de cálculo perpetrados segundo exclusões de despesas previstas em lei, mediatas ou imediatas, necessárias à consecução da empresa – de outro.

Vertendo tais considerações ao caso concreto, vejo que algumas das glosas não merecem prosperar, porquanto calcadas na restritiva visão de que “insumo” seria apenas aquilo direta e imediatamente consumido ou aplicado no processo produtivo. Destacadamente, creio que devem dar direito a crédito de PIS e COFINS os seguintes gastos, atrelados, com notas de essencialidade, ao objeto social da recorrente: i) despesas com água; ii) despesas com uniformes; e iii) despesas com equipamentos de proteção individual.

As despesas com fretes também poderiam, potencialmente, gerar creditamento sustentável. No entanto, carecemos de maiores detalhes acerca da natureza dos transportes realizados. As despesas financeiras, outrossim, em qualquer de suas manifestações, só deram direito a crédito até a vigência da Lei nº 10.865/04. Como os anos-calendários em apreço são posteriores a este diploma, nada há a retificar no trabalho lançador.

(3) Da glosa de créditos de PIS e COFINS atinentes a encargos de depreciação

O sujeito passivo questiona, expressamente, a constitucionalidade do artigo 31 da Lei nº 10.865/04, responsável por impedir, a partir de 31 de julho de 2004, a tomada de

créditos de PIS e COFINS calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, quando estes tiverem sido adquiridos anteriormente a 30 de abril de 2004.

O tema é controverso, mormente no que atine à questão da existência ou da inexistência de direito adquirido. Por ora, no entanto, em virtude da natureza administrativa deste colegiado, outra saída não há que não a simples obediência da norma, sem realização de qualquer juízo a respeito de sua constitucionalidade.

Isso é o que dispõe a Súmula CARF nº 02:

“SÚMULA Nº 2 do CARF: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Posto isso, não travaremos maiores considerações sobre o assunto.

(4) Da tributação, pelo PIS e pela COFINS, de receitas relativas a cessão de posição contratual

Por derradeiro, bate-se a recorrente contra o fato de o Fisco ter incluído, na base imponible do PIS e da COFINS lançados de ofício, importe de R\$ 4.700.000,00 (quatro milhões e setecentos mil reais), recepcionado a título de contraprestação pela cessão, a terceiro, dos direitos e das obrigações (posição contratual) assentidos em contratos originalmente firmados entre a autuada e as Prefeituras de Manaus – AM e Macapá – AP.

Os instrumentos contratuais em tela foram devidamente analisados pelo fiscal autuante. Os rendimentos relativos à cessão contratual, no entanto, foram tributados sob a égide do amplo conceito de faturamento do revogado artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Outrora tormentosos, os debates a respeito da abrangência do conceito de “faturamento” parecem, hoje, pacificados. O Supremo Tribunal Federal, por meio de seu Pleno, declarou, recentemente, em variadas oportunidades, a inconstitucionalidade da ampliação das bases de cálculo do PIS e da COFINS, para fins de sua equiparação a todo e qualquer ingresso de valor, independentemente da origem ou da classificação contábil. Resgatou-se, com isso, o entendimento da Lei Complementar nº 70/91, que mandava se interpretar como “faturamento”, exclusivamente, o produto operacional da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, isolada ou cumuladamente.

Os julgamentos do Pretório acabaram por levar à revogação formal do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, operada pela superveniência da Lei nº 11.941/09.

Pois bem. A receita em dissecação não tem, obviamente, índole operativa. Não deriva ela de atividades usuais do objeto social da autuada. São rendimentos eventuais,

que não decorrem de venda de mercadorias ou de prestações de serviços. O preço cobrado pela cessão de posição contratual não integra, portanto, as bases impositivas do PIS e da COFINS.

Vale ressaltar, de todo modo, que eventual anuência do contribuinte com este lançamento, noticiado pelo agente autuante no Termo de Verificação Fiscal, não impossibilita que este colegiado reveja de ofício a lavratura, em cumprimento ao dever maior de vigilância do cumprimento da legislação. Ainda assim, oportuno citar que a matéria em foco foi expressamente ventilada pelo contribuinte, em recurso.

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir, das bases de cálculo do PIS e da COFINS lançados, valores relativos a: i) glosas de despesas com água; ii) glosas de despesas com uniformes; e iii) glosas de despesas com equipamentos de proteção individual; e iv) receitas derivadas da cessão de posição contratual noticiada, equivalentes a R\$ 4.700.000,00 (quatro milhões e setecentos mil reais), observado o limite mínimo das cifras incontroversas, definidas pelo aresto recorrido.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2012

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

Relator

(assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Constatei, em vistas aos autos, que o procedimento fiscal resultou em glosas de créditos na apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativos de duas naturezas: 1) por falta de comprovação documental de deduções correspondentes a despesas com combustível, peças e acessórios, pneus e câmaras, material de limpeza, consertos e reparos, serviços de terceiros, energia e luz, e aluguel de carros, equipamentos e caçambas; e 2) por não gerarem, em essência, créditos dedutíveis naquelas apurações, como nos casos de

equipamentos de proteção industrial, água, material de consumo, seguro, frete, juros e despesas financeiras, e, no que se refere a contratações com pessoas físicas, aluguel de carros, motos, equipamentos e caçambas.

Concordo com o I. Relator quanto ao primeiro grupo de glosas, pois se a pretensão da contribuinte é limitar a glosa, no âmbito do IRPJ e da CSLL, ao valor líquido da operação, deduzido o crédito computado na apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, esta providência afrontaria o art. 344 do RIR/99 por ele citado, especialmente porque tais créditos não são destacados em notas fiscais e escriturados concomitantemente com a despesa, à semelhança do ICMS, mas sim apurados em demonstrativos extra-contábeis, de modo a reduzir o encargo que será registrado no reconhecimento contábil da obrigação tributária. Se, como no presente caso, a contribuinte deduziu mais créditos do que tinha direito, contabilizando menores encargos tributários, e ensejando o presente lançamento, este diferencial somente se torna dedutível no período de apuração em que não mais estiver suspensa a exigibilidade da dívida tributária, decorrente da possibilidade de recurso e de sua efetiva interposição.

Registro também que da análise do procedimento fiscal desenvolvido, constatei que a Fiscalização possibilitou à contribuinte contraditar as conclusões extraídas do exame de seu documentário fiscal, e reverteu glosas que procederia por deficiências verificadas, anotando tais circunstâncias nos demonstrativos que acompanham o recálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS nos Anexos XIV e XV destes autos. Possivelmente por esta razão, a fiscalizada nada mais tinha a apresentar em sua defesa administrativa – a impugnação somente é acompanhada de cópia dos lançamentos e o recurso voluntário não é instruído com qualquer elemento de prova, além de os Anexos dos autos terem sido formados, exclusivamente, por elementos reunidos e elaborados pela Fiscalização –, limitando-se a discussão aqui a questões de direito.

No que tange ao segundo grupo de glosas, inicialmente cabe refutar a afirmação da recorrente de que glosas relativas a aluguel de caçambas, aluguel de carros, consertos e reparos, ferragens e parafusos foram procedidas porque *"seu aproveitamento não é permitido pela legislação regente daquelas contribuições"*. Estas glosas foram parciais, o que por si só já infirma tal alegação, e estão justificadas por intimações fiscais que exigiram diferentes formas de comprovação conforme o contexto da despesa e a natureza do fornecedor a ela vinculado, as quais não foram aqui contraditadas com provas.

Corretas também as constatações específicas no âmbito de despesas de aluguel de caçambas e de carros, relativamente às contratações com pessoas físicas, que não dão direito a crédito na apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS. De fato, tal direito a crédito pressupõe que a operação anterior tenha se sujeitado àquelas mesmas contribuições, consoante dispõe o §3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Créditos decorrentes de despesas com aluguéis de motos foram regularmente glosados na íntegra porque também provenientes de contratação com pessoas físicas. Por sua vez, créditos decorrentes de aluguéis de imóveis foram glosados porque se referiam período no qual o imóvel era de propriedade da própria LIMPEL, ou a período no qual ele já pertencia a terceiro, mas incidia em vedação específica contida na Lei nº 10.865/2004, citada pela Fiscalização:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

[...]

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. (negrejei)

Considero desnecessário abordar a validade de créditos relativos a despesas com fretes, pois, como concluiu o I. Relator, a defesa da interessada não trouxe maiores *detalhes acerca da natureza dos transportes realizados*. Mas reputo relevante acrescentar que os créditos decorrentes de seguros e de material de consumo padecem da mesma falta de especificação, subsistindo a glosa a eles correspondente.

Quanto às despesas financeiras e juros passivos, compartilho do entendimento do relator, no sentido de que nos períodos de apuração autuados (2005 e 2006) tais operações não davam mais direito a crédito. O mesmo digo em relação aos encargos de depreciação, relativamente aos quais há disposição legal expressa a orientar o trabalho fiscal.

Assim, eventual questionamento acerca da interpretação dada pela Receita Federal à legislação que rege a não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS limita-se às glosas de créditos decorrentes de equipamentos de proteção industrial (registrados na conta nº 3.1.1.01.00103.1.1.01.0010), uniforme (registrados na conta nº 3.1.1.01.0005) e água (registrados na conta nº 3.1.1.02.0002). Analisando este conjunto de créditos, o I. Relator decidiu afastar glosas que entendeu *calcadas na restritiva visão de que “insumo” seria apenas aquilo direta e imediatamente consumido ou aplicado no processo produtivo*.

Dispõem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já da redação dada pela Lei nº 10.865/2004

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (negrejei)

Intenso tem sido o debate quanto ao alcance do conceito de insumos na prestação de serviços. Penso que não é possível interpretá-lo como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da empresa, pois contabilmente estariam alcançadas todas as despesas, ao passo que o legislador não fez uso desta expressão. Considero mais apropriada a aproximação de “insumos” ao conceito de custos, ou seja, itens adquiridos de pessoa jurídica,

que efetivamente sejam aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço da atividade-fim.

Mas, mesmo sob esta vertente, também não vejo como negar direito a crédito em razão da aquisição de uniformes e equipamentos de proteção para execução da atividade de limpeza urbana. Estes itens são essenciais para a prestação do serviço da atividade-fim, inclusive a ponto de ter se tornado, posteriormente, um item específico de crédito relativamente à qualquer empresa que execute serviços de limpeza – contrariamente ao que expresso na ementa da *SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 217 de 14 de Junho de 2007* citada pela Fiscalização –, nos termos da Lei nº 11.898/2009, que acrescentou ao art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 o seguinte inciso:

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Quanto à despesa com água, não acredito que uma empresa de limpeza urbana destacasse em uma conta específica (3.1.1.02.0002) o registro de gastos com aquisição de água potável para seus funcionários, como é o caso analisado na *SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 453 de 27 de Setembro de 2007* citada pela Fiscalização. Mais razoável é acreditar que ali está consignada a aquisição da água utilizada em sua atividade-fim, também hábil a ensejar créditos na apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por fim, no que tange às receitas relativas a cessão de posição contratual, inicialmente ressalvo que a análise a ser feita não decorre, em meu entendimento, de revisão de ofício do lançamento, mas sim da necessária apreciação de argumento de defesa da interessada. A concordância mencionada nos autos foi firmada em resposta a intimação juntada às fls. 10/11 do Anexo XVI, e não foi reafirmada em defesa, aduzindo a interessada, tanto em impugnação, como em recurso voluntário, que não tais valores não seriam tributáveis por se tratarem de indenização.

E, quanto ao mérito, observo que a exigência não está fundamentada no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, mas sim nos dispositivos legais assim expressamente citados no Termo de Verificação Fiscal:

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

(...)

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)

E tais normas foram editadas depois de a Emenda Constitucional nº 20/98 ter alterado o art. 195 da Constituição Federal para ampliar o âmbito de incidência das contribuições sociais do empregador ou da empresa, e alcançar não apenas o faturamento, mas também a receita. Em consequência, o contexto normativo que justifica a presente exigência é distinto daquele no qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98.

Assim, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, apenas no que tange aos créditos decorrentes de aquisições de equipamentos de proteção industrial, uniformes e água, devendo a autoridade administrativa encarregada da execução do julgado, reconstituir os demonstrativos de apuração de *diferença a lançar*, elaborados pela Fiscalização, admitindo os créditos a partir dos insumos registrados nas contas nº 3.1.1.01.0010, 3.1.1.01.0005 e 3.1.1.02.0002.

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira