



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

Processo nº 10580.731409/2013-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.022 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO
Recorrente EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.

ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.

O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.

BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de crédito pela aquisição de peças aplicadas na prestação do serviço, como enumerado no tópico próprio do voto, bem assim, à apropriação dos créditos extemporâneos, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e André Henrique Lemos, quanto às subvenções para investimento. Os votos do relator e dos Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos e Mara Cristina Sifuentes foram coletados na sessão de agosto de 2017.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo em referência encontra-se apensado ao PA 10580.731563/2013-46 e cuida da análise de declarações de compensações relativas a janeiro/2010, abril/2011, maio/2011, junho/2011, agosto/2011 e novembro/2011, homologadas parcialmente.

O despacho decisório destaca que o pretense crédito referente a janeiro/2010 foi indeferido por falta de apresentação de arquivos magnéticos e conseqüente ausência de prova do direito vindicado. Quantos aos demais períodos de apuração, verificou-se a glosa de créditos de bens não enquadráveis como insumos; créditos extemporâneos; diferenças entre os montantes indicados nos DACONs e nos arquivos magnéticos de notas fiscais de entrada, em relação a serviços utilizados como insumos e despesas com energia elétrica; despesas decorrentes de contratos de parceria público-privada, nos termos da Lei nº 11.079/2004,

classificados como aluguéis pelo contribuinte; despesas condominiais e de IPTU; e, locação de espaços para eventos festivos e reuniões de trabalho.

Além das glosas realizadas, foram incluídos, na apuração do tributo, créditos presumidos de ICMS, considerados pelo contribuinte como subvenções para investimentos, em função de descumprimento de requisito para qualificação como tal.

Em manifestação de inconformidade, o contribuinte dissertou sobre a não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e a da Cofins, concluindo que o conceito de insumo abrange todos os custos ou despesas necessárias à atividade operacional da empresa; que os bens glosados são empregados nos equipamentos de abastecimento de água e esgotamento sanitário; que a interpretação da fiscalização, quanto à extemporaneidade de aproveitamento dos créditos, está equivocada, a par de ser restritiva; que a glosa dos aluguéis não atentou para a especificidade e peculiaridades do contrato de parceria público-privada firmado, ao passo que o ajuste, dentre outras obrigações prevê, também, o pagamento de aluguéis pelo uso do bem; que, por não ser sujeito passivo do IPTU, a parcela cobrada pelos locadores é componente do aluguel; que a locação dos espaços para eventos atende a necessidades do exercício de sua atividade; que, de acordo com a legislação estadual, os créditos de ICMS usufruídos configuram subvenção para investimento e, nessa condição, não se constituem em receita tributável; e, por fim, contestou a exigência de multa pela compensação indevida.

A DRJ Belém/PA reputou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

“REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERÍSTICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não-cumulativa (...), valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de crédito presumido de ICMS, constituem, de regra, receita tributável, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições, ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, desde que comprovado os requisitos estabelecidos na legislação tributária que a caracterizem.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Incabível a utilização de créditos referentes a aquisições feitas em um período no cálculo da contribuição de período de apuração seguinte. A legislação de regência permite apenas a utilização de crédito excedente, depois de devidamente apurado em seu período respectivo.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E OUTRAS.

Taxas de condomínio não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

ALUGUÉIS.

A legislação de regência permite o desconto de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, somente quando utilizados nas atividades da empresa.”

O recurso voluntário reafirmou a argumentação expendida por ocasião da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Em sede preambular, trago o conceito de insumo adotado no presente voto, que, hodiernamente, já se encontra relativamente sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, consoante o qual insumo corresponde ao bem ou serviço, inerente e necessário, empregado **diretamente** no processo de produção, industrialização ou prestação do serviço, ainda que não se consuma ou sofra alterações físico-químicas por contato físico ou químico direto com o bem em produção ou o serviço prestado.

Este conceito situa-se em posição intermediária entre a tese defendida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que o equipara às matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem, segundo a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (vide PN CST 65/79), e aquela defendida pelo ora recorrente, equivalente o seu alcance às despesas operacionais e custos de produção, da legislação do IRPJ, nos termos dos arts 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

A abordagem do tema foi feita com percuciência no voto proferido pelo Cons. Bernardo Leite de Queiroz Lima, ex-integrante deste colegiado, no julgamento do Acórdão nº 3401-002.859, cujo excerto peço licença para transcrever e que adoto, em parte, como razão de decidir:

Os dispositivos das instruções normativas definiram como insumos na fabricação de bens destinados à venda, os bens que se enquadrem como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. No que tange aos serviços, estes serão considerados insumos quando forem aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Na prestação de serviços, serão considerados insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Percebe-se que as instruções normativas adotaram o conceito de insumo utilizado na legislação atinente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao restringir os insumos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como outros bens que tenha desgaste em contato com o bem produzido.

Este é um conceito bastante restrito, coerente com a materialidade do IPI, que está intrinsecamente relacionada ao processo de industrialização, a um ciclo econômico em que é possível aferir as diferentes etapas e identificá-las de forma a impedir a indevida onerosidade em cada uma delas, de forma a garantir a não-cumulatividade. Não é, contudo, o caso do PIS e da COFINS, cujo fato gerador o 'faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil', não se relacionando diretamente a um determinado produto e sua industrialização, mas às receitas decorrentes da atividade empresarial como um todo.

Não é possível, portanto, adotar para o PIS e a COFINS um conceito de insumo originário da legislação do IPI, uma vez que a materialidade daquelas contribuições e deste imposto são distintas, não guardando semelhança a justificar que se aproveite definições deste naquelas.

Da mesma forma, a materialidade do PIS e da COFINS, conquanto mais próxima àquela do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, haja vista que o faturamento também é elemento que afeta este imposto, não se confundem. É cediço que, para se apurar o lucro de determinada pessoa jurídica, é necessário verificar o faturamento e as receitas desta para se alcançar o lucro líquido e, posteriormente, o lucro real, base de cálculo do imposto no regime de apuração real. Isto não significa, contudo, que as definições contidas na legislação do IRPJ são aplicáveis ao PIS e à COFINS, posto que, mesmo com suas semelhanças, tratam-se de tributos distintos. Outrossim, caso aplicados os conceitos do IRPJ ao PIS e à COFINS, corre-se o risco de descaracterizar a materialidade destas contribuições.

Assim, não é possível afirmar que o conceito de insumos corresponde exatamente ao de despesas necessárias do art. 299 do Decreto nº 3000/99 ou do custo de produção trazido no art. 290 deste mesmo decreto, não obstante algumas semelhanças entre o conceito de insumo e estas definições.

Neste sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 3ª Seção, no acórdão nº 3302001.916, em que foi adotado um conceito próprio de insumo, distinto tanto daquele previsto na legislação do IPI quanto da legislação do IRPJ, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS. Por partilhar deste entendimento, segue transcrição de trecho do voto proferido naquele acórdão, o qual permite elucidar de forma clara a questão dos insumos:

(...)

Em suma, em busca de um conceito de insumo que esteja em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF n°s 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI; bem como não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ.

Adotando o conceito a que se chegou a CSRF no acórdão acima, é possível definir insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Partindo deste conceito, deve ser feita uma análise pormenorizada dos créditos de COFINS glosados no auto de infração e determinar se, dentro do conceito de insumo adotado, podem tais créditos serem mantidos ou não.”

Destas colocações, ressalvo apenas a interpretação correspondente à possibilidade de se admitir a caracterização de insumo aos bens e serviços utilizados **indiretamente** no processo produtivo, na fabricação ou na prestação dos serviços.

É que, permitir que o emprego indireto dos bens/serviços na produção possa gerar direito de crédito conduz justamente à incerteza que o conceito formulado pretende afastar, porquanto **indiretamente** todas as despesas concorrem para a formação do produto final ou serviço prestado pelo contribuinte, ou mesmo são necessários ao exercício de suas atividades.

Assim, a compreensão adequada do termo “insumo”, tal como insculpido nas Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/03, alberga tão-somente os bens e serviços que são utilizados **diretamente** na produção, industrialização e prestação de serviços, afastados os que não satisfaçam essa condição.

Portanto, reputo, desde logo, improcedente a aceção de “insumo” defendida pelo recorrente, em seu conceito amplíssimo, lastreada nos arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto n° 3.000/99), que definem, respectivamente, custo de produção e despesas operacionais.

Feitas as considerações inaugurais, passo ao exame individualizado das glosas e ajustes de base de cálculo.

Dos bens utilizados como insumos

Neste tópico examinam-se as glosas de partes e peças aplicadas na manutenção dos equipamentos empregados na prestação do serviço, *in casu*, saneamento e distribuição de água.

Os produtos glosados consistem basicamente em contadores trifásicos, contadores auxiliares, fusíveis, interruptores, disjuntores, anéis, rolamentos, eixos, retentores, dentre vários outros, conforme planilha de efls. 2.378/2.428.

A fiscalização promoveu a exclusão embasada nas disposições da IN SRF 404/2004, ao passo que tais produtos não se consumiriam, desgastariam ou perderiam suas propriedades físicas ou químicas por ação diretamente exercida sobre o “produto que está sendo fabricado”.

O recorrente, por seu turno, asseverou o caráter de essencialidade destes produtos, anexando relatório detalhado com a indicação da função de cada uma destas peças na adequada prestação do serviço (efls. 2706/2710 – PA 10580.731563/2013-46).

Do exame dos documentos acostados e dos fundamentos de glosa e de recurso, à luz do conceito de insumo adotado, alhures exposto, concluo que assiste parcial razão ao recorrente, eis que os bens glosados, em sua maior parte, correspondem a peças de reposição e produtos de reparo das máquinas e equipamentos da rede de distribuição e captação de água, utilizados **diretamente** na prestação dos serviços.

Todavia, esse raciocínio não se aplica aos produtos que não se enquadram nesse grupo ou não são identificáveis claramente como tais, ou ainda, para os quais não houve indicação da forma de seu emprego na prestação do serviço, a saber: lâmpadas fluorescentes eletrônicas, pilhas elétricas alcalinas, interruptores simples, dobradiças porta painel divisória, chapas MDF fibra madeira, corredeiras gaveta, cola contato madeira, vergalhão ferro redondo, arame cozido, pregos com cabeça, bocal lâmpada incandescente, lâmpada incandescente, estribo aço amarração, brita, rolos pintura, trinchas pintura, broxas, tinta fundo zarcão, tinta esmalte sintético brilhante alumínio, tinta base epoxi para piso/concreto azul, solvente thinner, tinta esmalte sintético acetinado, adesivo bianco base resina, massa selante base epoxi, escova manual aço carbono, catalizador p-mek, sulfato de alumínio ferroso líquido concentrado, tela de nylon preta 1,5 m largura, brocas aco rápido haste paralela (todos os tipos), união pvc JR ¾”, TE PEAD eletrofusão 90 mm PN-16 (PE-100), luva redução PVC JR 2.1/2” x 2”, fita borda fina PVC 20 mm cor preta, conjunto guia cabo 13 mm e 19 mm, canaleta elétrica 50,0 x 50,0 x 2000 mm sist, cap pvc JS 85 mm, bucha redução longa, luva PVC JS 60 mm e 32 mm, luva (união) compressão PP 32 mm PN-10, adaptador compressão PP rosca fêmea 20 mm x, cola cascola (lata 2,8 kg), dobradiça porta aço zincado 3.1/2”, chapa PVC lisa branca 2000 x 1000 x 2 mm, cimento portland comum, joelho 90 PVC JS 32 mm, parafuso francês aço carbono galv, bóia reservatório água torneira ¾” PVC, broca videa 8 mm, bucha redução curta, fita isolante baixa tensão, luva emenda compressão cobre estanhado borne, conector haste aterramento 5/8”, parafuso cab sext aço inox rosca total, base fusível NH, elo fusível distribuição, fusível NH, fechadura banheiro, lixa massa/parede, extensão elétrica, aparelho DVD, retentor 30 x 62 x 10 mm, cola líquida branca, cal hidratada, retentores, serras copo, “rebites”, telha ondulada fibrocimento, tubo hidráulico aço carbono, tinta spray, registro de pressão bronze macho/fêmea, argamassa cimentos especiais, parafuso fixação adufa parede 1”, verniz acrílico fosco, lixa ferro/metais, carro de mão capacidade caçamba PVC, bateria elétrica alcalina, plug PVC, registro esfera PVC, bucha bronze TM-23, massa rejuntamento placa cerâmica, chapa de madeira compensada, junta carter roçadeira, vela ignição roçadeira, cabo acelerador roçadeira, retentor roçadeira, carretel giratório roçadeira, tambor embreagem roçadeira, mangueira combustível roçadeira, fechadura embutir, lâmpada vapor sódio, serra circular, isolador cônico saiado, disjuntor bifásico 30ª, grampo tipo “U”, massa corrida acrílica,

tinta acrílica fosca, adaptador PVC auto-ajustável, tubo PVC, joelho PVC, perfil tipo “H” emenda PVC e óleo lubrificante Singer multiuso.

Esses produtos, pela sua natureza (ou por carência de informação), não podem ser tomados como insumos aplicados **diretamente** na prestação do serviço de fornecimento de água e tratamento de esgotos, atividade empresarial da recorrente, motivo pelo qual devem ser mantidas as glosas respectivas.

Ressalva feita, deve ser provido em parte o recurso neste ponto para admissão dos demais itens glosados neste tópico.

Do aproveitamento de créditos extemporâneos

A fiscalização, sobre o tema, acentuou que o crédito só pode ser apropriado no mês a que se refira a aquisição, excepcionando o art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 apenas a possibilidade de seu aproveitamento, o que não se confundiria com apropriação, de maneira que esta (apropriação) obedeceria ao regime de competência enquanto aquele (aproveitamento), a que alude o dispositivo, diria respeito à utilização do crédito, como saldo devedor, nos meses subseqüentes.

A decisão de primeiro grau endossou integralmente este entendimento.

Já o contribuinte, defendeu que o registro do crédito extemporâneo, sem submissão ao regime de competência, contaria com suporte no mesmo preceptivo.

Por conveniente, trago à colação a redação em que vazado, agregando também o art. 6º da Lei nº 10.833/03, equivalente ao art. 5º da Lei nº 10.637/02 :

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês;***

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês;***

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput, incorridos no mês;** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês.***

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

As autoridades administrativas indicaram que o contribuinte fizera uma errônea interpretação do dispositivo, pois a referência ao termo “crédito”, no predito parágrafo quarto, seria ao saldo credor acumulado e não ao crédito *in specie* pela despesa admitida.

Esta interpretação atribuída aos dispositivos é plausível, porém, não é a única aceitável, pois, tanto as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como as INs RFB 247/02 e 404/04 que as normatizam, não distinguem o crédito, como espécie, do saldo credor, preferindo a adoção do termo “crédito” indistintamente para uma e outra finalidade, razão porque a interpretação do contribuinte é também acertada, mormente pela sua dicção literal, consoante a qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”.

Ora, os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das DACONs para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência, como exigiram a DRF/DRJ, eis que se trataria de situação esporádica, valendo a analogia com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, onde os créditos alegados extemporaneamente não impõem a reescrituração do livro, bastando sua indicação em campo próprio.

Assim, o aproveitamento de créditos fora dos períodos de apuração a que se referem é possível, como defendido pelo contribuinte, cumprindo à fiscalização a verificação

se, de fato, este crédito não foi aproveitado anteriormente e observada a delimitação do conceito de insumo formulada no presente acórdão.

Entendo não ser possível criar uma vedação, por meio de interpretação, onde a lei, ou mesmo os atos administrativos correlatos, não expressamente o fizeram.

Desse modo, deve ser acolhida a pretensão do contribuinte.

Das despesas com aluguel

Primeiramente, investigo os pagamentos realizados às pessoas jurídicas Foz de Jaguaribe Construção e Locação S/A e Foz de Jaguaribe S/A, relativo ao Contrato de Concessão Administrativa para Construção e Operação do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe (SDO), nº 424/2006, Concorrência Nacional nº 026/26, cujo objeto, como o próprio título indica, consistia na construção e operação de um sistema para tratamento e disposição de esgotamento sanitário (efls. 2187/2223).

Trata-se de uma parceria público-privada, nos termos da Lei nº 11.079/2004

Segundo afirma a fiscalização, o contribuinte teria se apropriado de créditos, pelos valores pagos a título de contraprestação pelo objeto contratual, como se aluguel fosse, calcado no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Destacou que, prevendo o objeto do contrato a construção e a operação do sistema, com previsão de entrega definitiva do empreendimento ao recorrente, ao cabo do prazo contratual – 18 anos –, não haveria compatibilidade com o contrato de locação, cujos requisitos são a temporalidade do uso e a restituição da coisa, principalmente.

O recorrente tachou de simplista a interpretação atribuída pelas autoridades administrativas, afirmando que não foram consideradas as especificidades da legislação de regência das parcerias público-privadas. Demais disso, o Contrato de Direitos e Assunção de Obrigações, Construção e Locação e Outras Avencas (efls. 2264/2282), firmado como decorrência do Contrato de Concessão Administrativa nº 424/06, entre as partes interessadas, dentre elas o contribuinte, traria previsão que a remuneração dos concessionários, pela operação do sistema, efetivar-se-ia pelo pagamento de aluguel, realçando trechos desse ajuste.

A questão que se coloca em debate, nesta oportunidade, é a natureza dos pagamentos feitos pela recorrente às contratadas para execução do objeto contratual.

O contrato de concessão administrativa trata, em sua cláusula 15, da contraprestação devida pela contratante, a recorrente, que seria devida mensalmente e quitada por meio de cessão de recebíveis previamente selecionados, no valor máximo de R\$ 3.385.000,00, base em junho/2006, reajustado na forma prevista.

A cláusula 15.2 estipulou que esta **contraprestação** mensal pela execução do objeto seria composta de duas partes, a saber: i) uma fixa, equivalente ao montante necessário para o pagamento da amortização do principal e dos juros da dívida contraída para os

financiamentos obtidos, devidamente comprovados; e, ii) uma parcela variável, correspondente à diferença entre o valor máximo da contraprestação mensal e a parcela variável.

Portanto, a remuneração avençada se dá a título de contraprestação pela execução do objeto.

A Lei nº 11.079/2004, que institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública, em momento algum alude a pagamento de aluguel ou equivalente como forma de remuneração dos parceiros privados, fazendo remissão ao termo **contraprestação**, acertadamente utilizado no contrato de concessão administrativa.

É certo que a recorrente firmou com os parceiros privados, como dito, um contrato secundário, cujo objeto era a cessão de todos os direitos do contrato de concessão à empresa construtora (Foz de Jaguaribe Construção e Locação S/A), no desiderato de viabilizar o financiamento junto à Caixa Econômica Federal, onde a forma de remuneração acordada seria o “aluguel”.

No entanto, o termo “aluguel, no contexto contratual e sob minha ótica, foi utilizado como sinônimo de “contraprestação mensal”, como revela o item 3.1.1 do instrumento, porquanto este “aluguel” equivale exatamente ao cálculo da contraprestação mensal definida no contrato de concessão administrativa, cuidando-se, então, da mesma verba.

Não é demasiado acentuar que o contrato de concessão traz exigência expressa de transferência da titularidade do empreendimento à recorrente, ao final do prazo contratual de 18 (dezoito) anos, previsto para construção e operação do sistema.

Assim, considerando as características da contraprestação mensal, mormente sua parcela fixa, definida em montante suficiente à cobertura do financiamento obtido pelo parceiro privado, aliado à previsão de conversão de propriedade ao final do contrato, o que se tem não é aluguel, mas sim o que o recorrente denominou em recurso, apropriadamente, diga-se, de reembolso ou ressarcimento dos investimentos realizados pelo contratante.

O termo “aluguel” previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 contempla tão-somente a remuneração pela locação de coisa, no sentido definido pela legislação civil.

Neste diapasão, a teor do art. 565 do Código Civil (Lei nº 10.406/02), locação é o ajuste onde uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Dentre os requisitos deste negócio jurídico está a necessidade de ser a coisa não fungível, isto é, não ser substituível por outra da mesma espécie, qualidade e quantidade, e, principalmente, que seja **restituída** ao final do contrato. Aliás, a infungibilidade está intrinsecamente relacionada à necessidade de restituição da coisa.

No caso vertente, como amplamente demonstrado, a coisa não é devolvida ao parceiro privado, mesmo porque, fica na sua posse e propriedade enquanto durar o contrato, revertendo-se a sua propriedade ao parceiro público, personificado no recorrente, apenas quando do seu término.

A complexidade e especificidade das parcerias público-privadas, por si só, não vêm em auxílio do recorrente, porque a aceção do aluguel é aquela da legislação civil, enquanto espécie, de maneira que não abarca qualquer desembolso suportado pelo contribuinte em razão da fruição de um bem.

Como dito, a contraprestação mensal prevista no contrato de concessão administrativa não revela natureza de aluguel de prédio, máquinas ou equipamentos, mas o reembolso dos investimentos realizados pelo parceiro privado.

Outra rubrica glosada pelo Fisco refere-se ao IPTU e despesas condominiais, também incluídos sob o título “aluguéis”, ao passo que não poderiam ser qualificados como retribuição pela locação da coisa.

Argumenta o recorrente, em contradita, que tais despesas gravam o imóvel, recaindo sobre a propriedade e cujo sujeito passivo é o locador, de modo que, na condição de **locatário**, tais despesas representariam o preço do aluguel.

Mais uma vez não assiste razão ao contribuinte.

O aluguel engloba tão somente a retribuição financeira pelo **uso e gozo** da coisa, decorrendo o ônus do IPTU e despesas condominiais de ajuste contratual específico, como revelam as cláusulas dos documentos de efls. 2088, 2095, 2098, 2110, 2120, 2137, 2153, 2157, etc.

A assunção destes gastos, ainda que inerente aos contratos de locação, não se confunde com o aluguel, entendido exclusivamente como a retribuição pelo uso da coisa, motivo pelo qual não geram direito à apropriação de créditos da não cumulatividade.

Por fim, concernente às despesas de locação de espaços para realização de reuniões, oficinas e eventos sociais promovidos pela recorrente, por óbvio não se trata de aluguel de **prédio utilizado** na atividade da empresa, eis que não se trata de locar um imóvel, mas sim um espaço para uso específico e de curta duração, não satisfazendo o desiderato da norma. Além do que, a referência às “atividades da empresa” açambarca tão-somente aquelas consideradas **essenciais** ao seu exercício, o que não se compagina com gastos relativos a “reunião de avaliação de desempenho ...”, “confraternização junina dos funcionários” e “oficinas ...”, como relatado pela fiscalização.

Em conclusão, neste tópico, denega-se o recurso.

Das subvenções para investimento

A acusação fiscal registra que o contribuinte não ofereceu à tributação supostas subvenções para investimentos, consubstanciadas em crédito presumido do ICMS, concedido pelo Estado da Bahia, ao passo que, analisadas suas características, verificou-se não atender os requisitos para qualificar-se como tal, consoante inteligência do PN CST 112/78.

O recorrente, em resposta, esclareceu que indigitado crédito presumido equivale à integralidade do saldo devedor verificado em cada período de apuração, por força do art. 1º-A do Decreto Estadual nº 6.734/97, do Estado da Bahia, que não condicionou a sua fruição à necessidade de destinação a investimento, não se caracterizando como subvenção,

mas renúncia de receita, para o ente estatal, e uma redução de custos para a empresa, de modo que não se enquadraria como receita, oportunidade que citou jurisprudência do STJ e do STF em seu favor.

No recurso interposto o próprio contribuinte nega a qualidade de subvenção para investimento do benefício fiscal em comento, como se extrai da seguinte passagem do seu arrazoado: “*Contudo, como fartamente demonstrado na impugnação, a Recorrente demonstrou não se tratar de subvenção, mas de RENÚNCIA DE RECEITA, tese sequer apreciada pela Delegacia de Julgamento.*” (destacado)

Portanto, não se cuidando de subvenção para investimento, como reconhece o contribuinte, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009.

Respeitante à caracterização do benefício como “redução de custos”, não se pode olvidar a redação do art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, vigente à época dos fatos, *verbis*:

“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.”

Como já exposto em outras oportunidades, entendo que compõem a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, nas letras do preceptivo, **todas as receitas** auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, o que revela a extensão do conceito de receita formulado pela norma, cujas exclusões são, e somente aquelas, taxativamente relacionadas.

Pode-se então afirmar que a pretensão do recorrente esbarraria na própria ausência de previsão legal, como decidido, por exemplo, no Acórdão 3301-01.428, exarado em 24/04/2012, *verbis*:

“Ao contrário do entendimento da recorrente, a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não prevê a exclusão das receitas decorrentes de recuperação das despesas da base de cálculo da Cofins. Segundo este diploma legal, a base de cálculo desta contribuição é a receita total auferida pela pessoa jurídica com as exclusões expressamente elencadas, assim dispondo:

(...)

Conforme se verifica deste dispositivo legal, as receitas decorrentes de recuperação de despesas não estão elencadas

dentro daquelas passíveis de exclusão da base de cálculo da Cofins.”

De minha parte, entendo que o conceito de receita lá mencionado melhor se amolda ao conceito normalmente utilizado em contabilidade, que abrange quaisquer valores recebidos e/ou a receber que aumentem os ativos ou reduzam os passivos, oriundos do exercício das atividades da pessoa jurídica, exemplificando: as receitas ativas como vendas, prestação de serviços, juros ativos, receitas com aluguéis, etc., e dentre os valores redutores das obrigações, os descontos obtidos e as variações cambiais ativas registradas em contas passivas.

Este é o conceito amplo de “receitas” adotado pelo *International accounting Standards Board*¹, através do *Framework for the preparation and presentation of Financial Statements*².

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, por intermédio do Pronunciamento Técnico CPC 30, assim expõe o seu conceito:

“A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.”

Nesta linha intelectual, irrefragável reconhecer que os denominados “reembolsos de custos”, decorrentes de benefícios fiscais, são considerados receitas e, por consequência, submetem-se à tributação pelas contribuições não-cumulativas em epígrafe.

Outrossim, não se diga que tais verbas poderiam ser, por analogia, equiparadas às reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, estabelecidas no art. 1º, § 3º, V, “b”, porquanto, tratando-se as exclusões de exceção à norma geral de tributação, segundo as regras hermenêuticas, devem ser interpretadas restritivamente.

No caso *sub examine*, o crédito presumido usufruído gera uma redução das despesas tributárias do recorrente, ocasionando uma “diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido”.

Quanto à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça citada, por não se enquadrar na sistemática do recurso repetitivo, não é impositiva aos julgadores deste Conselho Administrativo.

No tocante à decisão do Supremo Tribunal Federal, RE 606.107/RS, em que pese o julgamento sob o rito da repercussão geral, afora o fato de se tratar do mesmo tributo estadual – ICMS –, as situações jurídicas são completamente distintas, consistindo, nestes autos, crédito presumido equivalente ao montante do saldo devedor verificado no período de apuração, com conseqüente anulação dos valores a recolher; enquanto, no recurso extraordinário mencionado, discutia-se a cessão a terceiros dos créditos de ICMS acumulados na escrita fiscal, em razão da imunidade pelas saídas destinadas à exportação.

¹ Organização internacional sem fins lucrativos responsável pela formulação e validação de pronunciamentos internacionais na área de contabilidade. Consulta em <http://pt.wikipedia.org>, dia 06/03/2015.

² Descrição dos conceitos básicos que devem ser respeitados na preparação e apresentação das demonstrações financeiras internacionais.

Distintos os fatos, não vislumbro possibilidade de aplicar o entendimento lá fixado, simplesmente por se tratar de benefício fiscal atinente ao mesmo tributo, não sendo o caso de aplicação do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/15.

Conclusão

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de crédito pela aquisição de peças aplicadas na prestação do serviço, como enumerado no tópico próprio, bem assim, à apropriação dos créditos extemporâneos.

Robson José Bayerl