



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 11080.011702/2007-77  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3003-000.461 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2019  
**Recorrente** CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Cabe ao sujeito passivo comprovar, no momento processual oportuno, a relevância e essencialidade ao processo produtivo daqueles gastos que alega serem passíveis de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS/COFINS.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS APENAS NO RECURSO. PRECLUSÃO.

Consideram-se preclusas as provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo contribuinte. Em outras palavras, o conceito de insumos pressupõe o consumo de bens ou serviços no contexto do processo produtivo, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Tal entendimento restou consubstanciado pelo STJ, no REsp n.º 1.221.170/PR, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, sendo, assim, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, em face do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS.

Os valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação não fazem parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme o que restou decidido pelo STF, com repercussão geral, no

julgamento do RE 606.107/RS, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, por força do art. 62, §2º, do Anexo II do RICARF.

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.**

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

**MATERIAIS DE CONSUMO PRÓPRIO. INSUMOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

Os gastos com materiais de manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos, assim como aqueles com manutenção de edifícios e instalações utilizados no processo produtivo, quando implicarem aumento superior a um ano na vida útil do bem e forem superiores a R\$ 326,61 (art. 301, RIR/99) - valor à época -, devem ser apropriadas como encargos de depreciação.

A possibilidade de creditamento de tais despesas exige a comprovação de sua essencialidade e relevância para o processo produtivo, assim como a demonstração de sua ativação.

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES PARA ENTREGA DE BENS EM EXECUÇÃO DE GARANTIA. IMPOSSIBILIDADE.**

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados a pessoas jurídicas para entrega de bens em execução de garantia não geram direito a créditos da contribuição social não cumulativa.

**CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.**

A tomada de crédito por aluguéis pagos restringe-se a prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, restando não autorizada no caso de aluguel de veículos automotores.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA RECEBIMENTO FUTURO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

O reconhecimento do direito de crédito passa pela comprovação da operação de aquisição de um bem, a ser utilizado como insumo, e firma-se com a transferência de sua propriedade ao adquirente. Se no momento da celebração do contrato o bem vendido ainda não era existente, não há como reconhecer o direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam excluídas da base de cálculo da COFINS os valores atinentes à cessão de créditos de ICMS a terceiros vinculados às saídas de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente), Vinícius Guimarães, Márcio Robson da Costa, Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

*Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação, relativo ao saldo credor de COFINS não cumulativa, apurado no 2º trimestre de 2006. O interessado discorda da glosa parcial, alegando, preliminarmente, que a fiscalização, ao identificar supostas irregularidades, apurou exclusões indevidas de valores no cômputo da base de cálculo do Pis e da Cofins, sem a formalização de um lançamento, o que acarretaria em afronta aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa e evidenciaria a ilegalidade do procedimento adotado pela fiscalização.*

*Alega também, em síntese, que:*

*- teria direito a se ressarcir do creditamento de valores referentes à aquisições de materiais para consumo próprio (que alega se tratar de materiais de manutenção e reposição de máquinas), materiais para manutenção de prédio, fretes de produtos em garantia, locação de veículos e lançamentos de compras para recebimento futuro, despesas que a fiscalização entendeu que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins;*

*- as operações de transferência de ICMS não se enquadram no conceito de receita, e se tratariam de mero ingresso, recuperação de despesa/custo, decorrente da sistemática de apuração do imposto que visa atender o princípio constitucional da não-cumulatividade;*

*- os valores ingressados a título de recuperação de despesa não incorporariam nenhum novo valor ao seu patrimônio e portanto não deveriam ser computados na base de cálculo do Pis e da Cofins;*

*- o valor das receitas oriundas de vendas de bens do ativo permanente estariam inclusos originalmente na base de cálculo das contribuições e portanto não deveria ser glosada a sua exclusão;*

*- os demais pontos não mencionados na sua manifestação são referentes a valores devidamente ajustados na contabilidade da empresa, motivo pelo qual não foram objeto de defesa.*

*Isso posto, requer o recebimento de sua manifestação para que seja reformado o Despacho Decisório em questão, com o deferimento integral do direito creditório pleiteado face a comprovação de sua legitimidade.*

A 2ª Turma da DRJ em Porto Alegre julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*Ementa: Incidência de Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante.*

*Integram o faturamento, base de cálculo do Pis e da Cofins dos períodos lançados, os valores que constam na contabilidade da interessada como recuperação de despesas.*

*Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma as alegações apresentada na manifestação de inconformidade, sustentando, em síntese,

- (i) que não há que se falar em incidência do PIS/COFINS sobre os valores atinentes à **cessão de créditos de ICMS para terceiros**, uma vez que tais valores não representam receita da empresa. Neste ponto, a recorrente sublinha que os créditos de ICMS não transitam as contas de resultado, não há inovação patrimonial, característico do auferimento de uma receita, pois ocorre apenas alteração entre contas do ativo - da conta do ativo "tributos recuperáveis" para outra conta do ativo "caixa". Segundo a recorrente, não há auferimento de receita, mas redução de despesa;
- (ii) que não os valores recebidos a título de **recuperação de despesas** não devem sofrer incidência do PIS/COFINS, uma vez que tais ingressos não representam receita, mas "reembolso de custo despendido, como adiantamento, pelo contribuinte". Não haveria, nesse caso, qualquer ingresso, em seu patrimônio, de valores novos. Sustenta que o acórdão recorrido acaba por se fundamentar no § 1º do art. 30 da Lei n.º. 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF;
- (iii) que demonstrou, em manifestação de inconformidade, a **inclusão dos valores relativos às vendas de bens do ativo permanente** na base de cálculo do PIS/COFINS, por meio de memória de cálculo elaborada com base nas informações do DICON. Junta, com o recurso, cópias das fichas do DICON;
- (iv) que as **aquisições de materiais para consumo próprio**, objeto de glosa pela fiscalização, referem-se a materiais de manutenção e reposição de máquinas, os quais devem ser considerados insumos, pois indispensáveis à produção e fabricação dos bens destinados à venda. Além disso, sustenta que as despesas com tais materiais representam custos, dando ensejo ao creditamento de PIS/COFINS;
- (v) que as aquisições de **materiais para manutenção de prédios** enquadram-se no conceito de insumos, pois "*os prédios são construídos unicamente para fins de realização da produção dos bens destinados à venda, sofrendo, desta forma, desgaste em função da fabricação dos produtos*";
- (vi) que os **fretes contratados para a entrega posterior de peças** em garantia dá direito ao crédito de PIS/COFINS, uma vez que a produção compreenderia todo o processo de produção destinado à venda, "*nele compreendidos os serviços intermediários, bem como os serviços utilizados para a efetivação da venda dos referidos produtos*";
- (vii) que os valores pagos a título de **locação de veículos** é passível de creditamento de PIS/COFINS, uma vez que a empresa locadora, ao auferir receita, enseja o pagamento daquelas contribuições;
- (viii) que são indevidas as glosas dos créditos atinentes a **compras para recebimento futuro**, pois a emissão da fatura e o consequente pagamento foi realizado antes da entrega do produto, estando seu fornecedor obrigado a efetuar o recolhimento do PIS/COFINS.

O presente recurso foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária/2ª Câmara/2ª Sessão, tendo aquele colegiado determinado, na sessão de 08/05/2009, que o julgamento fosse convertido em diligência, nos seguintes termos:

*Para a formação da minha convicção sobre o acerto da auditoria fiscal quanto a algumas das irregularidades discutidas pela recorrente, entendo necessária a elucidação de questões relevantes e ainda não suficientemente esclarecidas. O que proponho, portanto, é a conversão do julgamento em diligência, a fim de que sejam cumpridas as seguintes providências adicionais de caráter instrutório:*

**(i) valores lançados à conta de "materiais de consumo próprio":**

*Para glosar os créditos apropriados pela recorrente a este título, a auditoria fiscal invoca o inciso II, do artigo 3º da Lei n.º 10.833/03, e argumenta se tratar de "despesas e custos indiretos", não caracterizáveis como "insumos para a prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda".*

*De seu turno, sustenta a recorrente que o que ali se contém são materiais de manutenção ou reposição de máquinas diretamente afetadas à produção.*

*O propósito da diligência, neste particular, está em aferir a natureza e a destinação dos bens cuja aquisição a recorrente escriturou, no período, na referida conta. Para tanto, cumprirá à autoridade preparadora (a) verificar, mediante cotejo (por amostragem, se necessário) entre os lançamentos contábeis e os documentos que lhes deram suporte, se os bens adquiridos constituem, de fato, peças de reposição ou materiais de manutenção de máquinas, trazendo aos autos cópias de uns e de outros; e (b) identificar a espécie e, se possível, a função do maquinário de que referidos itens constituem peça ou item de manutenção.*

**(ii) importâncias incorridas com a "manutenção de prédios":**

*Neste particular, requer-se da autoridade preparadora que, no desempenho da diligência, (a) verifique, mediante cotejo (por amostragem, se necessário) entre os lançamentos contábeis e os documentos que lhes deram suporte, que natureza de despesa a recorrente escriturou, no período, na mencionada conta e, feito isso, (b) identifique a destinação do(s) prédio(s) ao(s) qual(is) as despesas estão vinculadas, procurando descrever as atividades que nele(s) se desenvolvem.*

**(iii) não-inclusão de valores correspondentes a "recuperações de despesas":**

*Enquanto a auditoria fiscal se basta em afirmar que as "recuperações de despesa" não se quadram em nenhuma das hipóteses legais de exclusão da base de cálculo da exação, e a recorrente, de seu turno, insiste na tese segundo a qual o reembolso de custos despendidos não caracterizaria a percepção de receita, questão fundamental remanesce irrespondida nos autos.*

*Dai o escopo da diligência, por intermédio da qual, via exame da escrituração contábil do período e, se necessário, pelo suporte documental que lhe serve, deverá a autoridade preparadora identificar (a) a origem e (b) a natureza dos valores lançados na conta.*

*Em outras palavras: objetiva-se conhecer a espécie de custo supostamente reembolsado à recorrente e/ou o negócio jurídico que lhe é subjacente, sem o que não é possível qualificar o ingresso como receita. Poderá a autoridade encarregada da diligência trazer aos autos cópia dos documentos comprobatórios dos fatos que apurar.*

*Concluída a diligência, abra-se vista dos autos à interessada para manifestação e, ato contínuo, retornem os autos para julgamento.*

Realizada a diligência, a unidade de origem lavrou o Termo de Comunicação e Ciência à fl. 241<sup>1</sup> - acompanhado de cópias de notas fiscais e registros contábeis, trazendo as seguintes constatações:

*Nos termos da resolução da 2ª Camara/ 2ª Turma Ordinária - CARF foi aberto o procedimento fiscal diligência n.º 10.1.01.00-2010-00620. O contribuinte apresentou o Razão com os lançamentos das contas referentes a "recuperação de despesas" (contas do balancete: 38405004, 38405005, 38405006) (fls. 192 a 194). Tais valores se referem, a reembolso com gastos com hospedagem, gastos com traslado (passagens aéreas e táxi), a despesas de serviço de atendimento técnico, entre outros. A interessada também apresentou o Razão com os lançamentos e documentação comprobatória das contas referentes a "manutenção de prédios" (contas 35120025 e 35520025) e os "materiais para consumo próprio" (contas 35120099 e 35520099). As contas 35120025 e 35520025 (cópia de algumas notas fiscais fls. 195 a 202) se referem a controle de insetos e roedores, controle de pragas, colocação de manta asfáltica no prédio administrativo, recuperação dos portões de entrada, manutenção em multisplit, concerto de tampas de boeiros, execução de rede pluvial, entre outros. As contas 35120099 e 35520099 se referem a materiais empregados na manutenção.*

<sup>1</sup> Neste voto, as referências às folhas processuais seguem a numeração do e-processo.

Em 05/08/2010, a recorrente manifestou-se à fl. 244, tendo então concordado com o Termo de Comunicação e Ciência lavrado pela fiscalização e ratificado os fundamentos do recurso voluntário.

Na sessão de 28/02/2011, a 3ª Turma Ordinária/4ª Câmara/3ª Seção apreciou o recurso, decidindo, então, pelo sobrestamento do julgamento, até que a questão acerca da natureza dos valores transferidos a título de ICMS a terceiros fosse resolvida pelo STF, no curso do RE 606.107/RS ou em outro recurso qualquer submetido ao rito do art. 543-B do CPC.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 3003-000.461 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11080.011702/2007-77

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Antes de analisar cada dispêndio controverso, sintetizados no relatório, faz-se necessário tecer algumas considerações importantes sobre o conceito de insumos.

### I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência do CARF tem, nos últimos anos, afastado, por um lado, a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e, por outro, rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem entendido que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Segundo tal jurisprudência dominante, o conceito de insumos pressupõe a relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão n.º 9303-002.659, Processo n.º 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e sua inerência ao processo produtivo (grifei algumas partes):

#### **EMENTA**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004*

*COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consome durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.*

**VOTO CONDUTOR**

*(...)Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.*

***Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.***

*E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.*

*(...)Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). **Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.***

Como se vê, o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **no contexto do processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Em que pese o conceito de insumo sustentado, nos últimos anos, pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015) – e, portanto, de aplicação obrigatória por parte deste colegiado, ex vi do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF -, assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).**

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

4. *Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).*

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições sociais, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004.

Lembre-se que, na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço*

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte.

Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para a atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

É de se aplicar, no presente voto, o conceito de insumos acima esposado.

## II – Da cessão de créditos de ICMS para terceiros

Em seu recurso, a recorrente sustenta que não deve incidir PIS/COFINS sobre os valores atinentes à cessão de créditos de ICMS para terceiros, uma vez que tais valores não representariam receitas da empresa.

Depois de alguns anos de controvérsia, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento do RE 606.107/RS - submetido ao rito previsto no art. 543-B do antigo CPC, Relatora Ministra Rosa Weber, que é inconstitucional a incidência do PIS e da COFINS, apuradas segundo o regime da não cumulatividade, sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência de créditos de ICMS a terceiros. Eis o teor da ementa da referida decisão:

*EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.*

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei.*

*Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.*

*III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.*

*IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.*

*V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*

*VI – O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.*

*VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC*

*87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.*

*VIII – Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.*

*IX – Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal.*

*Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.*

Como se vê, o STF afasta a incidência do PIS/COFINS sobre os créditos de ICMS transferidos a terceiros, por ocasião da saída imune para o exterior. O entendimento firmado no RE 606.107/RS não pode ser afastado, sendo de reprodução obrigatória pelos membros do CARF, ex vi do art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Sendo assim, há que se reconhecer o direito da recorrente à reversão das glosas referentes à cessão de créditos de ICMS.

### **III – Dos valores recebidos a título de recuperação de despesas**

A recorrente sustenta que não deve incidir PIS/COFINS sobre os valores recebidos a título de recuperação de despesas, uma vez que tais ingressos não representariam receita – ingresso novo no patrimônio, mas “reembolso de custo despendido, como adiantamento, pelo contribuinte”.

Não assiste razão à recorrente quanto a tal questão. Explico.

Assinale-se, primeiramente, que, à época dos fatos, a Lei nº 10.637/2002 (PIS) e a Lei nº 10.833/2003 (COFINS) dispunham, em seu art. 1º, §3º, sobre as receitas que não integravam a base de cálculo do PIS/COFINS na incidência não-cumulativa.

Na leitura daqueles dispositivos, observa-se que o legislador incluiu todas as receitas no campo de incidência das contribuições sociais, determinando específicas exclusões, como, por exemplo, reversão de provisões e recuperação de créditos baixados como perda. Nas referidas normas, não existe qualquer previsão para que a recuperação de despesas, ora analisada, seja excluída da base de cálculo do PIS/COFINS.

Com efeito, o conceito de receita, incorporado na legislação do PIS/COFINS, pressupõe incremento econômico representado pela redução do passivo ou pelo aumento do ativo, resultando no aumento do patrimônio líquido – exceto a contribuição dos proprietários. Segundo o caput do art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a incidência do PIS/COFINS sobre determinado ingresso independe da sua denominação ou classificação contábil.

Nesse contexto, observe-se, a propósito, que as referidas leis, ao excluírem, em seu art. 1º, § 3º, sobre as receitas integrantes da base de cálculo do PIS/COFINS, a reversão de provisões e a recuperação de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa) da base de cálculo das contribuições sociais, acaba por afirmar a natureza de receita dessas rubricas – requerendo, no caso, sua explícita exclusão legal -, demonstrando a abrangência do conceito de receita empregado na legislação do PIS/COFINS não cumulativos.

Nessa linha de conceituação, lembre-se, a propósito, que o artigo 44 da Lei nº 4.506/1994 claramente prevê, como integrante do conceito de receita, as recuperações de custos, deduções ou subvenções.

Diante do exposto, entendo que as recuperações de despesas, ora analisadas, integram o conceito de receitas no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos, sujeitando-se, portanto, à incidência dessas contribuições: a exclusão da incidência reclamaria expressa previsão legal - previsão esta, como visto, então inexistente.

#### IV– Das vendas de bens do ativo permanente

A Fiscalização, após exame de balancete e do DICON, identificou a exclusão indevida das receitas oriundas de venda de bens do ativo permanente, sob a justificativa de que **tais receitas haviam sido incluídas nas receitas totais que serviram de base de cálculo das contribuições**.

A recorrente alega que comprovou, em manifestação de inconformidade, a inclusão dos valores relativos às vendas de bens do ativo permanente na base de cálculo do PIS/COFINS, por meio de memória de cálculo elaborada com base nas informações do DICON.

Sobre tal alegação, assim se pronunciou o aresto recorrido:

*A fiscalização relata claramente que examinou o balancete e a DICON do interessado, quando identificou a exclusão indevida das receitas oriundas de venda de bens do ativo permanente, nos meses de julho e outubro de 2004 e abril de 2005, pelo simples fato de que tais receitas já não estavam incluídas nas receitas totais que serviram de base de cálculo das contribuições. O manifestante, por sua vez, contestou a glosa limitando-se a anexar uma planilha que confeccionou e chamou de "memória de cálculo", mas não juntou qualquer documentação contábil capaz de contrastar a análise da fiscalização e comprovar que teria de fato já incluído estas receitas no valor declarado na DICON. Assim, devem permanecer válidas as glosas realizadas fiscalização.*

Os fundamentos consignados na decisão recorrida são precisos.

Com efeito, compulsando os autos, observa-se que o contribuinte não apresentou, com a manifestação de inconformidade, qualquer documento contábil capaz de infirmar as conclusões consignadas no parecer da fiscalização. O demonstrativo então apresentado deveria ter sido acompanhado de escrituração contábil apta a comprovar a inclusão das receitas atinentes às vendas de bens do ativo permanente na base de cálculo da COFINS – de modo que sua exclusão posterior fosse justificada. Sem qualquer elemento contábil, a planilha apresentada não serve como prova das alegações do contribuinte.

Também em sede recursal, a recorrente se eximiu de trazer documentos contábeis para demonstrar a inclusão, na base de cálculo da COFINS, das receitas decorrente da venda de bens do ativo permanente. O demonstrativo juntado à fl. 213, desacompanhado de escrituração contábil que o suporte, não apresenta valor probatório.

Observe-se, por fim, que a questão controversa refere-se à demonstração (ou não) da inclusão das referidas receitas na base de cálculo da COFINS, em face da sua exclusão posterior como se correspondesse a uma despesa – daí a necessidade da demonstração da sua inclusão, a fim de que tais receitas não configurem dedução indevida.

**Saliente-se que a questão controversa não diz respeito à legitimidade (ou não) de tributação das receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente. Essa questão está absolutamente clara** no art. 1º, §3º, II, da Lei nº. 10.833/03, o qual expressamente veda a inclusão, na base de cálculo da COFINS, das receitas “não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente”.

Compulsando os autos, observa-se que, em nenhum momento, surge o argumento de que as receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente devam ser tributadas pela COFINS – nem a fiscalização nem o contribuinte abordam tal questão. Ao contrário, o litígio centra-se unicamente na questão de saber se os valores das vendas de bens do ativo permanente foram deduzidos sem terem sido antes incluídos na base de cálculo da COFINS: fato que implicaria a verdadeira consideração daquelas receitas como despesas na apuração da COFINS – a dedução pura e simples teria esse efeito.

Tendo a fiscalização verificado, na análise do balancete e do DACON, que o contribuinte havia excluído os valores de vendas do ativo permanente, na apuração da COFINS, sem tê-los antes incluído, procedeu à **glosa** dos referidos valores. Caberia à recorrente, nesse caso, comprovar, por meio de documentos contábeis, que junto à exclusão houve a inclusão daquelas receitas, de maneira que os valores das vendas de ativo permanente foram neutros – como devem ser, à luz do art. 1º, §3º, II, da Lei n.º. 10.833/03 – na apuração da COFINS sob o regime não cumulativo.

Sendo assim, em face da ausência de provas de que as receitas de vendas de bens do ativo permanente compuseram a base de cálculo original, justificando sua posterior exclusão, mantenha-se a **glosa** procedida pela Fiscalização.

#### **V – Das aquisições de materiais para consumo próprio**

A recorrente aduz que que as aquisições de materiais para consumo próprio, objeto de glosa pela fiscalização, referem-se às aquisições de materiais de manutenção e reposição de máquinas, os quais se enquadrariam no conceito de insumos, dado que indispensáveis à produção e fabricação dos bens destinados à venda. Sustenta, ainda, que as despesas com tais materiais representam custos, dando ensejo ao creditamento de PIS/COFINS.

No Termo de Comunicação e Ciência à fl. 241, a autoridade fiscal que realizou a diligência aduz que as contas atinentes a “materiais para consumo próprio” referem-se a materiais empregados na manutenção. Por sua vez, no despacho decisório, restou consignado que referidas despesas são indiretas, não representando insumo.

Compulsando os autos, não há qualquer elemento probatório para demonstrar a natureza de tais despesas. Mesmo em diligência, restou inconclusiva a natureza da manutenção na qual os supostos materiais são empregados.

Acrescente-se, ainda, que, embora afirme que a rubrica “materiais para consumo próprio” compreende materiais de manutenção e peças de reposição de máquinas, empregadas na produção ou prestação de serviço de bens destinados à venda, a recorrente não apresentou qualquer documento para comprovar suas alegações, ainda que tenha tido várias oportunidades para tanto – em manifestação de inconformidade, no recurso voluntário e na própria manifestação acerca do resultado da diligência (na qual apenas concordou com as conclusões da fiscalização, sem trazer qualquer elemento novo de esclarecimento).

Com efeito, observa-se que não há qualquer elemento probatório para comprovar que os referidos materiais e peças são “*adquiridos para o fim de dar à máquina utilizada na fabricação de determinado bem perfeitas condições de uso*”, de maneira que sem tais materiais, seria inviabilizada a “utilização das máquinas”. Nenhuma prova foi juntada para demonstrar que os dispêndios a título de “materiais para consumo próprio” são pertinentes ao contexto de produção ou de prestação de serviço, objetos da atividade-fim da empresa, guardando a necessária relação de pertinência com o processo produtivo, sendo-lhe, assim, essencial e necessário – subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumos.

Apesar das várias oportunidades, a recorrente não esclareceu como referidos materiais “para consumo próprio” – os quais, no dizer da fiscalização, seriam materiais de manutenção (manutenção de prédios? de máquinas? máquinas utilizadas na produção? de qual modo?) - integrariam seu processo produtivo.

Nesse contexto, a recorrente deveria ter apresentado elementos suficientes e necessários para comprovar a utilização de tais materiais no contexto produtivo. Lembre-se, por oportuno, que é lição elementar que os pedidos de ressarcimento, restituição e compensação pressupõem a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo.

Em outras palavras, pode-se dizer que o direito creditório existe na medida exata da comprovação de sua certeza e liquidez, recaindo, sobre o sujeito passivo, o ônus de demonstrar seu direito, a teor do art. 173 do Código de Processo Civil:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

Assim, já em sede de manifestação de inconformidade, a manifestante deveria ter apresentado todos os documentos necessários para comprovar a natureza, certeza e liquidez dos créditos pleiteados, sob pena de preclusão probatória.

Lembre-se, por fim, que para um bem ser apto a gerar créditos, no regime das contribuições não cumulativas, com base no art. 3º, II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99. Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas. Não nos autos qualquer elemento apto a demonstrar as razões pelas quais os supostos dispêndios com materiais de manutenção não foram apropriados como encargos de depreciação.

Em face do exposto, tendo a recorrente se eximido de comprovar o direito alegado, levando a cabo seu ônus probatório, há que se manter as glosas atinentes aos gastos com “materiais para consumo próprio”.

## **VI – Das aquisições de materiais para manutenção de prédios**

A recorrente aduz que as aquisições de materiais para manutenção de prédios enquadram-se no conceito de insumos, pois *“os prédios são construídos unicamente para fins de realização da produção dos bens destinados à venda, sofrendo, desta forma, desgaste em função da fabricação dos produtos”*.

Há que se lembrar, primeiramente, que existe previsão legal para o creditamento de COFINS no tocante às despesas com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados no contexto produtivo ou de prestação de serviços (*ex vi* do art. Art. 3º, VII, Lei nº. 10.833/2003). No caso de as despesas com manutenção possuírem valor considerável e implicarem aumento superior a um ano na vida útil do ativo permanente, a apropriação de créditos deverá seguir os termos do inc. III do § 1º do próprio art. 3º, ou seja, a utilização de créditos deverá se dar como encargo de depreciação e amortização dos bens do ativo.

A recorrente sustenta que as despesas com materiais para manutenção de prédios enquadram-se no conceito de insumos, mas não faz nenhuma prova acerca da necessidade (ou não) de sua ativação e, conseqüentemente, da necessidade do aproveitamento dos créditos como encargos de depreciação ou amortização.

Pois bem. Compulsando o Termo de Comunicação e Ciência à fl. 241 e as notas fiscais juntadas ao processo, observa-se que as despesas atinentes a “materiais para manutenção de prédios” referem-se a gastos com manutenção de ar condicionado, colocação de manta asfáltica no prédio da administração, concerto de tampas de bueiros, reparo nos portões da fábrica, serviços de controle de insetos, pragas e roedores, entre outros.

Não obstante, não há, nos autos, elementos probatórios para afirmar que os dispêndios sob a rubrica “materiais para manutenção de prédios” estão inseridos no contexto de produção ou de prestação de serviço objetos da atividade-fim da empresa. Pela descrição das notas fiscais juntadas aos autos, não se pode assegurar que os diversos serviços ali contidos guardam a necessária relação de pertinência com a atividade-fim da recorrente.

Também não há elementos de prova para assegurar que os referidos gastos são relativos a edificações ou benfeitorias nos prédios onde se desenvolvem as atividades produtivas.

Sublinhe-se que, apesar de ter tido várias oportunidades, a recorrente não deixou claro como referidos materiais, que na verdade são serviços diversos, integrariam seu processo produtivo ou (de prestação de serviços). A recorrente deveria ter apresentado elementos suficientes e necessários para demonstrar a utilização dos materiais no contexto produtivo – ou nos prédios destinados à realização de sua atividade-fim, uma vez que sobre a recorrente recai o ônus de provar o direito creditório alegado.

Ademais, como já assinalado, não há elementos para atestar a legitimidade da dedução dos gastos em análise como crédito de despesas incorridas, ao invés de encargos de depreciação ou amortização.

Tendo em vista a insuficiência de elementos probatórios, entendo que devem ser mantidas as glosas atinentes aos gastos com “materiais para manutenção de prédios”.

## VII – Dos fretes contratados para entrega posterior de peças em garantia

A recorrente sustenta que os fretes contratados para a entrega posterior de peças em garantia dá direito ao crédito de PIS/COFINS, uma vez que a produção abrange todo o processo destinado à venda, “*nele compreendidos os serviços intermediários, bem como os serviços utilizados para a efetivação da venda dos referidos produtos*”.

Há que se lembrar, primeiramente, que o direito à tomada de créditos sobre os fretes pagos nas operações de venda está previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03. Tal dispositivo não pode, todavia, ser invocado para justificar o creditamento das despesas com fretes para entrega posterior de peças em garantia, uma vez que tais despesas são incorridas em fase posterior à operação de venda – ainda que seja adotado um conceito amplo de operação de venda -, figurando no âmbito dos serviços pós-venda, de suporte ao cliente.

Na mesma linha de entendimento, veja-se, por exemplo, o voto vencido, de relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, exarado no **Acórdão n.º 9303.008.259**, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 20/03/2019 - em processo no qual figurava o mesmo contribuinte -, cujo fundamento é transcrito a seguir:

*Sobre esse assunto, adoto como razão de decidir o disposto no parágrafo 6º do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, que assim dispôs sobre o assunto:*

*6º. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, **vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.***

Como se vê, a circunstância que dá ensejo ao gasto ora analisado ocorre em momento posterior à venda do produto, não havendo que se falar em frete na operação de vendas.

Ademais, não há que se falar que as referidas despesas com frete se enquadrariam no conceito de insumos adotado neste voto, uma vez que não guardam necessária relação de pertinência com o processo produtivo, não se afigurando como essenciais ou relevantes para a produção em si, sobretudo porque ocorrem em momento posterior ao ciclo produtivo.

Pelo exposto, deve ser mantida a glosa atinente às despesas com frete ora analisadas.

## VIII – Das despesas com locação de veículos

No tocante à matéria em análise, conforme se observa na informação fiscal à fl. 97, a autoridade tributária afastou a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre o valor de aluguéis de veículos, tendo em vista que tais dispêndios não se equiparam ao aluguel de máquinas e equipamentos – este, sim, daria direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativos.

A recorrente aduz que os valores pagos a título de locação de veículos é passível de creditamento de PIS/COFINS, uma vez que a empresa locadora, ao auferir receita, está sujeita ao pagamento daquelas contribuições.

Não vislumbro razão no argumento da recorrente. Entendo que a autoridade fiscal procedeu de forma acertada ao refutar a possibilidade de créditos de PIS/COFINS decorrentes do aluguel de veículos, uma vez que não há previsão legal para tal tomada de créditos. De fato, a simples leitura do art. 3º, inciso IV, das leis de regência da não cumulatividade das contribuições sociais, revela que a tomada de créditos abrange prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, hipóteses todas diversas da locação de veículos.

Ademais, os gastos com locações de veículos não se enquadram no conceito de insumos adotado neste voto, uma vez que não representam despesas incorridas no contexto do processo produtivo, faltando-lhes relação de pertinência com a atividade produtiva.

Diante do exposto, deve ser mantida a glosa atinente a créditos com despesas de locação de veículos.

## IX – Dos créditos de compras para recebimento futuro

A recorrente aduz que são indevidas as glosas dos créditos atinentes a compras para recebimento futuro, pois a emissão da fatura e o consequente pagamento foram realizados antes da entrega do produto, estando seu fornecedor obrigado a efetuar o recolhimento do PIS/COFINS.

Concernente à matéria em questão, transcrevo parte do voto condutor - Relator Andrada Márcio Canuto Natal – proferido no **Acórdão 9303.008.259**, julgado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 20 de março de 2019, tendo a recorrente no presente processo figurado também como recorrente naquele processo:

*Quanto a esta matéria, concordo com a Fazenda Nacional. Segundo a legislação, a apropriação de créditos da não-cumulatividade, dá-se sobre a aquisição de insumos e esta somente se concretiza com a transferência de sua propriedade. Importante destacar que, ao que parece, os insumos vendidos para entrega futura nem estão na posse do vendedor. Pode ocorrer efetivamente a não concretização desta venda.*

*Com efeito, a adoção do regime de competência na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade está prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.*

*Adoto, como razões de decidir, o exposto na Solução de Consulta Cosit nº 507/2017, da qual transcrevo alguns trechos:*

*(...)*

*14. A consulente refere-se a operações de compra e venda nas quais, em um primeiro momento, o negócio é concretizado e ela recebe o pagamento pela venda de mercadorias que já existem em seu estoque e, em outro momento posterior, ela entrega as mercadorias vendidas ao seu adquirente.*

*14.1 Tais operações não se confundem com as operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem, e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas.*

*(...)*

*29.4. Já nas operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas – hipótese aqui tratada como contrato de compra e venda com faturamento antecipado –, a eficácia do ato jurídico encontra-se vinculada ao implemento de condição suspensiva, que depende da ocorrência de evento incerto e futuro, ou seja, a materialização da coisa futura, no presente caso, produção rural, e sua entrega ao adquirente.*

*(...)*

*Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nesta matéria.*

Os fundamentos acima transcritos são precisos, de maneira que os adoto integralmente como razões de decidir no presente voto.

Acrescente-se, ademais, que a recorrente não demonstrou, à época da manifestação de inconformidade, que as referidas aquisições para entrega futura estariam, de fato, compreendidos no conceito de insumos, sendo relevantes e essenciais para sua atividade produtiva. Embora tenha juntado, com o recurso voluntário, cópia de três notas fiscais (fls. 210 a 212), emitidas pela Sampaio Ferro e Aço Ltda., o sujeito passivo furtou-se à produção de provas no momento processual adequado – ocorrendo, neste caso preclusão probatória -, de maneira que, à luz das provas então carreadas, a decisão recorrida foi correta.

#### **X - Dispositivo**

Diante de todas razões acima apresentadas, voto para que seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, excluindo-se da base de cálculo da COFINS os valores atinentes à cessão de créditos de ICMS para terceiros vinculados às saídas de exportação.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães