



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

Processo nº	11080.011708/2007-44
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3002-000.748 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de	11 de junho de 2019
Matéria	PEDIDO DE RESSARCIMENTO PIS
Recorrente	CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PIS NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfação a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIRO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para tão somente excluir as receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, vencida a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões que lhe deu provimento em maior extensão, para também excluir as receitas referentes a recuperação de despesas.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de Pedido de Ressarcimento do PIS, referente ao 1º trimestre de 2006, lastreado em créditos que se originariam da sistemática da não cumulatividade da contribuição.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

"Trata-se de manifestação de inconformidade contra indeferimento parcial de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação, relativo ao saldo credor de PIS/Pasep não cumulativo, apurado no 1º 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 evidenciaría 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."

Em seqüência, analisando as argumentações e os documentos apresentados pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - DRJ/POA julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

Ementa: Há 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.

Solicitação Indeferida

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 214/232), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando fatos e argumentos já apresentados.

Em seguida os autos foram remetidos à segunda instância e foram distribuídos à quarta Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, a qual decidiu por converter o julgamento em diligência. A Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre em cumprimento ao decidido, realizou a diligência requerida e elaborou Termo de Comunicação e Ciência (fl.265). A ora recorrente foi cientificada e não complementou o recurso já interposto.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão fundamental posta em discussão na presente lide se refere ao direito de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, assim, entendo oportuno tecer alguns comentários sobre os fundamentos que irão embasar este voto.

O regime de incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003. Em seus arts. 3º e §§, ambas as leis tratam das possibilidades de apropriação de créditos.

Da simples leitura dos dispositivos legais citados, constata-se que as hipóteses de creditamento no âmbito dessas contribuições possuem uma abrangência específica e diversa das legislações que regulamentam outros tributos. Em especial, o termo "insumo" não se amolda a definição restritiva presente na legislação sobre o IPI, como também não contempla um sentido tão amplo a ponto de incluir todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial, como no caso do IRPJ. Necessita-se, então, a construção de diretrizes particulares na análise dos elementos geradores de crédito dessas contribuições.

Na busca desse desiderato, a jurisprudência desta Corte foi elaborando, ao longo do tempo, premissas importantes a serem consideradas, como no Acórdão nº 9303-006.083, de 12 de dezembro de 2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas:

"O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais."

(grifo nosso)

Embora o entendimento principal esposado acima seja majoritário atualmente no CARF, corrente autodenominada intermediária, mesmo entre seus adeptos, a aplicação prática desse conceito não é pacífica. Assim, temos que uns vislumbram que basta o insumo ser utilizado no processo produtivo para fazer jus ao crédito, outros entendem ser necessário a utilização direta desse insumo na produção, outros, ainda, preconizam que tal insumo deve ser indispensável.

A meu sentir, a exigência mais correta a ser feita para que um determinado gasto seja classificado como um insumo, para o fim de creditamento disposto na legislação do PIS e da COFINS não cumulativas, é a essencialidade, tal qual foi manifestada no voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG:

"Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço da resultante."

(grifo nosso)

Ademais, tal entendimento foi ratificado pelo Ministro no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

"Dai minha divergência, pois tenho posição um pouco mais restrita, onde deve ser realizado o "teste de subtração" do insumo a fim de verificar a sua essencialidade ao processo produtivo".

(grifo nosso)

Nesse passo, creio que o bem ou serviço para ser considerado como insumo, além da necessidade de ser utilizado especificamente no processo produtivo, mesmo que não entre em contato direto com o produto, deve ser essencial à produção do bem ou à prestação do serviço. Em outras palavras, o insumo para ser apreciado como essencial ao processo, quando submetido ao teste de subtração, deve inviabilizar a obtenção do bem ou, ao menos, retirar-lhe significativamente a qualidade.

Para além da corrente intermediária do conceito de insumo, temos outra que considera que a legislação criadora da não cumulatividade para as contribuições enumerou um rol taxativo dos bens e serviços passíveis de serem considerados insumos com vista ao creditamento. Dessa forma, fora das hipóteses legalmente previstas, não haveria a possibilidade da apropriação de créditos. Tal entendimento pode ser observado no excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303-006.717, de 15 de maio de 2018, da lavra do Eminente Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

*"Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, *fora daqueles itens* expressamente admitidos pela lei, *não há possibilidade de apropriação de créditos*, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso."*

(grifo nosso)

A princípio, tais correntes parecem antagônicas ou, ao menos, incompatíveis. Contudo, a meu ver, existe a possibilidade de reconciliação. Primeiramente, entendo oportuno transcrever o art. 3º da Lei 10.833/2003, que trata do creditamento na sistemática da COFINS não cumulativa. Repise-se que a legislação referente ao PIS tem dispositivo semelhante:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(grifo nosso)

A partir da leitura do dispositivo transcreto, percebe-se que, embora todos os incisos tratem das possibilidade de apropriação de créditos, eles podem ser divididos em duas espécies diferentes: os basilares, aqueles que determinam quais as hipóteses fundamentais para a geração de crédito (bens para revenda e insumos na prestação de serviços ou na produção) e os extravagantes, aqueles que explicitam hipóteses que, a princípio, não podem ser enquadradas na definição de insumo, logo, por isso, não dariam direito ao creditamento ou, ao menos, teriam uma aplicação mais restrita.

Assim, por exemplo, os custos, encargos e despesas nas operações de venda não podem ser caracterizados como insumos, pois, por óbvio, ocorrem após a produção do bem. Com efeito, por mais essenciais que sejam à atividade empresarial, não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização. Contudo, nesse caso, por vontade do legislador, a armazenagem e o frete nas operações de venda dão direito a crédito.

Dessa forma, entendo que a legislação que instituiu a sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS elencou um rol taxativo, contudo, não de bens e serviços considerados como insumo, mas, justamente, daquilo que, mesmo não sendo insumo, faz jus ao creditamento.

Por consequência do que foi dito, voltando às operações de venda, fora a armazenagem e o frete, não há possibilidade de reconhecimento de crédito de mais nenhuma despesa ou custo incorridos nessas operações, a *contrario sensu*, por expressa determinação legal. Então, tomemos o caso das embalagens para transporte, sobre as quais vários ilustres Conselheiros reconhecem o direito ao creditamento, *data venia*, penso exatamente o oposto. Considerando-se que tais embalagens não são insumos para a produção do bem, pois utilizadas somente após o término de sua elaboração, logo, muito menos o são insumos essenciais, embora sejam fundamentais ao processo de comercialização, e considerando-se que tais dispêndios não estão elencados no rol taxativo do art. 3º, a meu sentir, não geram direito a crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

A partir dos fundamentos assentados anteriormente, podemos resumir os requisitos necessários para que um gasto seja passível de geração de crédito da seguinte forma: a) geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; b) são considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçõa a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração; c) para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Por fim, ressalte-se que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado na sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que *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. Considerando a certa falta de objetividade do conceito em questão para a sua aplicabilidade, os textos dos votos proferidos pelos Eminentíssimos Ministros naquele julgamento e as disposições contidas nas leis específicas e vigentes sobre a não cumulatividade das contribuições, entendo que os fundamentos assentados por mim anteriormente encontram-se em harmonia com a decisão emanada daquela Corte Superior.

Feita essa introdução, passemos a análise específica da lide no presente processo.

1) Cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros

O cerne da lide posta neste tópico se configura como sendo a obrigatoriedade ou não da inclusão na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS das receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros. Assim, deve-se esclarecer que ocorreu, ao longo do tempo, desde a prolação do Acórdão recorrido uma mudança de entendimento do judiciário sobre esse tema.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 606.107/RS, relatado pela Ministra Rosa Weber, submetido à sistemática do art. 543-B do antigo CPC (Repercussão Geral), decidiu que é inconstitucional a incidência da contribuição para o PIS e para a COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, conforme se constata da ementa do citado julgamento:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÉUTICA. 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 hermenéutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “recepta” 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 concorrências.

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.

(grifo nosso)

Por outro lado, o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF determina que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática do art. 543-B do antigo Código Processo Civil, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

.....
§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim, há que se reconhecer a procedência do pedido recursal nesta matéria.

2) Recuperação de despesas e receitas eventuais

A recorrente alegou que a fiscalização e a primeira instância julgadora entenderam que os valores relativos à recuperação de despesas devem compor a base de cálculo das contribuições, pois esta contempla a totalidade das receitas da empresa, independentemente, da classificação contábil.

Entretanto, por seu turno, a recorrente afirmou que tal entendimento não poderia prosperar, uma vez que o ingresso de valores referentes à recuperação de despesas não

configuraria ingresso de receita, tendo em vista tratar-se de reembolso de custo despendido, como adiantamento, pela contribuinte. Portanto, segundo ela, a recuperação de despesas não incorporaria nenhum valor novo ao patrimônio do sujeito passivo e, assim, não deveria ser computado na base de cálculo do PIS/COFINS.

Ademais, a contribuinte trouxe à luz a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei 9.718/98.

No meu entender, não assiste razão à contribuinte nas argumentações trazidas em seu Voluntário sobre esta matéria.

Primeiramente, cabe ressaltar que a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003 foram editadas após a vigência da nova redação da alínea “b”, do inciso I, do art. 195, da Constituição Federal, dada pela Emenda Constitucional nº 20, que acrescentou a receita como base de cálculo das contribuições, não se aplicando ao caso em tela, o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal quanto a declaração de inconstitucionalidade § 1º, do art. 3º, da Lei 9.718/1998. Lembremos que o caso sob análise refere-se a fatos geradores do ano-calendário de 2006.

Quanto ao conceito de receita defendido pela recorrente, entendo que não pode prosperar. Sem dúvida, a melhor fonte para a definição desse conceito está presente nas normas contábeis editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, a partir dessas normas, podemos definir receitas como *o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários* (item 7, NBC TG 30) ou, ainda, como *o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio* (apêndice A, NBC TG 47).

Por outro lado, no âmbito do regime não cumulativo, o legislador determinou que todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente, de sua classificação contábil, deveriam integrar a base de cálculo das contribuições. Quanto a possíveis exclusões, o § 3º, do art. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 dispõe de forma taxativa sobre essa possibilidade. No caso em tela, merece destaque a alínea “b”, do inciso V:

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

(grifo nosso)

Dessa forma, fica claro que, da base de cálculo das contribuições, o legislador somente permitiu a exclusão da recuperação de créditos com perda que não representem

ingresso de novas receitas. Assim, o reembolso de custos despendidos pela contribuinte aos seus clientes não se enquadram na exclusão possível, configurando-se, de fato, receitas tributáveis. Ademais, no resultado da diligência realizada, traz-se a informação de *que o reembolso seria devido a estorno de material requisitado, entre outros*, o que não altera as conclusões por mim alcançadas.

Assim, com base nesse entendimento, há que se chegar a conclusão de que os ganhos obtidos de terceiros a título de recuperação ou reembolso de despesas, inequivocamente, representam ingressos de valores no ativo sem correspondência no passivo, o que implica aumento do patrimônio líquido. Dessa maneira, integram a base de cálculo das contribuições.

Portanto, não procedem as alegações recursais.

3) Venda de bens do ativo permanente

A recorrente alegou que inclui as receitas oriundas das vendas de bens do ativo permanente na base de cálculo das contribuições, conforme memória de cálculo elaborada e apresentada juntamente com sua Manifestação de Inconformidade. Entretanto, segundo ela, a instância *a quo* afirmou que as glosas deveriam permanecer, pois não haviam sido anexados nenhum documento comprobatório. Por isso, ao seu Voluntário, a contribuinte aduziu que juntou cópia da DACON, a fim de comprovar suas alegações.

Assim se pronunciou, em realidade, a DRJ - Porto Alegre sobre a matéria, conforme excerto do voto condutor do Acórdão recorrido:

"A fiscalização relata claramente que examinou o balancete e a DACON 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 DACON. Assim, devem permanecer válidas as glosas realizadas fiscalização."

(grifo nosso)

Ao somente juntar cópia da DACON, a contribuinte não atendeu a necessidade de apresentação da documentação contábil mencionada pela primeira instância e, a

meu sentir, não se desincumbiu do ônus de provar o teor das suas alegações. Portanto, não há reparo a ser feito na decisão de piso.

4) Aquisições de materiais para consumo próprio

Nesse item, a contribuinte se insurgiu com a glosa realizada pela fiscalização, afirmando que se referem a materiais de manutenção e reposição de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Ressalte-se, por oportuno, que é perfeitamente possível o creditamento de materiais utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo industrial, contudo, para se aferir essa utilização, faz-se mister saber quais máquinas e equipamentos sofreram tais manutenções e em que medida eles compõe o processo produtivo da empresa. Lembremos que tais informações são cruciais para a aplicação do teste de subtração, descrito acima, a fim de comprovar sua essencialidade na formação do produto ou serviço vendido.

No caso, a recorrente somente trouxe meras alegações, nem mesmo explicando quais máquinas e equipamentos teriam sofrido a manutenção e, muito menos, especificou de que maneira eles se integrariam ao processo produtivo. Além disso, nenhuma prova sobre suas alegações foram juntadas aos autos.

Por outro lado, o resultado da diligência requisitada traz as seguintes informações sobre esse quesito:

"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. 222 a 229) se referem a serviços de reforma de sala de RH, serviço de acessória técnica para análise e demolição, controle de insetos e roedores, serviços de pintura e complementação de gesso nas salas do prédio da administração, colocação de calha, remoção de piso e de madeiramento na cancha de bocha, prestação de serviços de desobstrução, alteração elétrica do ar condicionado central do setor administrativo, entre outros".

(grifo nosso)

Dessa forma, resta claro que tais dispêndios não tem nenhuma ligação com o processo de produção da empresa.

Assim sendo, sobre esta matéria, não pode prosperar a alegação recursal.

5) Aquisições de materiais para a manutenção de prédios

As razões de decidir manifestadas por mim no item anterior se aplicam integralmente ao presente, por isso, deixo de reproduzi-las.

Portanto, neste item, também mantenho a glosa pelos motivos lá expostos.

6) Frete de produtos em garantia

A recorrente se insurgiu contra a glosa realizada, afirmando que a produção não se restringiria somente à transformação física dos bens, mas sim, abrangeria todo o processo de produção dos produtos destinados à venda e nele estariam compreendidos os serviços intermediários, bem como os serviços utilizados para a efetivação da venda dos referidos produtos.

Considerando os fundamentos desenvolvidos no início do presente voto sobre a possibilidade de creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições, reproduz-se o inciso IX, do art. 3º, das Leis que instituíram a não cumulatividade das contribuições:

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Como se percebe, o legislador fez incluir como geradores de crédito, embora não sendo um insumo, a armazenagem e o frete nas operações de venda. Como já mencionado, o rol do art. 3º é taxativo e exaustivo, ou seja, não permite ampliação do seu alcance. No caso, o frete utilizado nos produtos em garantia, por óbvio, não se enquadram na previsão legal, pois não são fretes utilizados na operação de venda do produto produzido e, portanto, não fazem jus ao creditamento.

7) Locação de veículos

A recorrente se insurgiu contra a glosa de valores referentes à locação de veículo, alegando, simplesmente, que a empresa locadora recolhe PIS e COFINS pelo serviço prestado, o que ensejaria o creditamento por parte da empresa locatária.

Evidentemente, não há razão à contribuinte em sua alegação. Como já extensamente desenvolvido no voto, só fazem jus ao creditamento os insumos utilizados no processo produtivo da empresa ou aqueles que, mesmo não sendo insumos, encontram-se no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Não estando comprovado a essencialidade e a utilização de tais veículos no processo produtivo empresarial, não há que se falar em direito ao crédito. Em realidade, no caso, além de não trazer nenhuma prova aos autos de uma suposta vinculação ao processo de produção, a recorrente nem mesmo alegou essa utilização.

Assim, por certo, não há reparo a ser feito na decisão vergastada e, portanto, mantenho a glosa.

8) Lançamento de compras para recebimento futuro

A recorrente alegou que a glosa em questão não mereceria prosperar, tendo em vista que, embora a recorrente não tenha recebido a mercadoria comprada, a expedição da fatura e o consequente pagamento teria sido realizado, mesmo antes da entrega do produto. Por outro lado, ela seguiu afirmado que o fornecedor da mercadoria encontrava-se obrigado a efetuar o pagamento das Contribuições ao PIS/COFINS mesmo antes da entrega efetiva da mercadoria vendida. assim, razão não haveria para subsistir a glosa realizada pela fiscalização.

Quanto à obrigação tributária do fornecedor da mercadoria, tal alegação não diz respeito ao suposto direito do contribuinte ao creditamento e, logo, não socorre à contribuinte.

Quanto ao momento para a apropriação de um crédito, creio que a alegação recursal também não poderia prosperar, pois entendo que somente o efetivo recebimento dos insumos ensejaria o direito de apropriação do crédito decorrente dessa aquisição. Contudo, no caso dos autos, creio não ser necessário tecer maiores comentários sobre esse ponto, tendo em vista que a principal fundamentação do Acórdão vergastado para a manutenção da glosa foi diverso. Reproduz trecho do voto condutor daquele Acórdão, na parte que interessa à presente análise:

"o interessado limitou-se a argumentar sobre a emissão antecipada da fatura e o pagamento das contribuições antes da efetiva entrega da mercadoria, contudo, em momento algum procurou demonstrar a quais tipos de insumos se referiam tais aquisições e se de fato se tratariam de compras para industrialização."

Do trecho transcrito, constata-se que a decisão de piso foi fundamentada na falta de comprovação de quais mercadorias teriam sido compradas e também a ausência de comprovação da sua utilização efetiva no processo produtivo.

No seu Voluntário, além das alegações acima, a recorrente se restringiu a juntar três notas fiscais, sem descrever em que medida tais materiais integrariam seu processo produtivo, tendo em vista a necessária análise da essencialidade daqueles produtos.

Dessa forma, por falta de comprovação da utilização e da essencialidade desses materiais no processo produtivo, mantenho a glosa realizada.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para, tão somente, excluir as receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves