



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

Processo nº 11080.011717/2007-35
Recurso nº 158.353 Voluntário
Acórdão nº 3403-003.350 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2014
Matéria PIS - NÃO CUMULATIVIDADE - PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG.

A contribuição social não cumulativa para o PIS não incide sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE nº 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62-A de seu Regimento Interno.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a

atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Os gastos com materiais de manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos, itens de ativação obrigatória, já contemplados com a possibilidade de creditamento sobre as respectivas despesas de depreciação, não ensejam o creditamento como insumo.

Bancos para jardins com pés de cimento, placas para estacionamento, etiquetas de identificação de material, desobstrução de esgotos, serviço de demarcação, vasos com ficus, inseticida spray, tela desodorizante, janelas, assento almofadado, assento plástico para WC, divisórias e acessórios para vidros não se subsumem no conceito de insumo para fim de creditamento da contribuição social não cumulativa, e as respectivas aquisições não admitem a tomada de crédito.

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, quedando não autorizada no caso de aluguel de veículos automotores, ainda que usados na atividade-fim.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de excluir da base de cálculo o valor das receitas provenientes da cessão de créditos do ICMS. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti, que deram provimento também quanto ao direito de tomar crédito sobre aluguel de veículos, fretes referentes a operação de garantia e quanto à preclusão da documentação relativa à venda para entrega futura. Vencida a Conselheira Adriana Oliveira e Ribeiro quanto à preclusão da juntada da documentação relativa à venda para entrega futura. Esteve presente ao julgamento a Dra. Camila Gonçalves Oliveira, OAB/DF 15.791.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Adriana Oliveira e Ribeiro, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA. formulou pedido de ressarcimento de créditos da contribuição ao PIS, apurada sob o regime de não cumulatividade, acumulados no terceiro trimestre de 2005 como decorrência do desempenho de atividade exportadora.

A DRF/Porto Alegre-RS averiguou a existência e a extensão dos direitos afirmados pelo requerente, descrevendo irregularidades cometidas na determinação seja dos custos e despesas que ensejam o direito de crédito, seja da própria base de cálculo da exação, nos períodos de apuração considerados. Daí porque reconheceu apenas parcialmente o crédito pretendido (Informação Fiscal, fls. 92 a 989, Despacho Decisório nº 080/2008, fls. 100).

Em manifestação de inconformidade (fls. 136 a 156), controverteu os seguintes aspectos:

- Direito ao ressarcimento 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;

- Direito à exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas decorrente de cessão de créditos de ICMS;

- Direito à exclusão da base de cálculo dos valores ingressados a título de recuperação de despesa, que não incorporariam qualquer novo valor ao seu patrimônio;

- Improcedência da adição à base de cálculo da contribuição das receitas de vendas de bens do Ativo Permanente, já que originalmente já compunham a base de cálculo;

A 2ª Turma da DRJ/POA julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 10-16.364, de 12 de junho de 2008, fls. 203 a 212, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 2ª Turma da DRJ/POA. O arrazoadado de fls. 214 a 232, após síntese dos fatos relacionados com a lide, Ciber controverteu as seguintes matérias no recurso voluntário:

(a) créditos glosados:

(a-1) valores lançados à conta de "materiais de consumo próprio"(35120099 e 35520099);

(a-2) despesas incorridas com a contratação de serviço de "frete-garantia";

(a-3) importâncias incorridas com a "manutenção de prédios" (35120025 e 35520025);

(a-4) valores correspondentes a "compras para recebimentos futuros" (CFOP 1.116 e 2.116); e

(b) ilícitos quanto à determinação da base de cálculo da exação:

(b-1) não-inclusão das contraprestações pela cessão de créditos de ICMS a terceiros; e

(b-2) não-inclusão de valores correspondentes a "recuperações de despesas".

O julgamento do recurso foi então convertido em diligência pela antiga 4ª Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, a fim de que fosse providências adicionais de caráter instrutório, tudo nos termos da Resolução nº 204-00.695, de 5 de fevereiro de 2009, fls. 253 a 255.

- (i) **valores lançados à conta de "materiais de consumo próprio":** aferir a natureza e a destinação dos bens cuja aquisição a recorrente escriturou, no período, na referida conta, verificando, mediante cotejo 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 e 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":** verificar, mediante cotejo 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, identificar a destinação do(s) prédio(s) ao(s) qual(is) as despesas estão vinculadas, descrevendo as atividades que nele(s) se desenvolvem.
- (iii) **não-inclusão de valores correspondentes a "recuperações de despesas":** via exame da escrituração contábil do período e, se necessário, pelo suporte documental que lhe serve, identificar a origem e a natureza dos valores lançados na conta.

A DRF/POA produziu então o TERMO DE COMUNICAÇÃO E CIÊNCIA, fls. 268, abaixo transcrito na íntegra:

TERMO DE COMUNICAÇÃO E CIÊNCIA

Nos termos da resolução da 4ª Câmara/ Segundo Conselho de Contribuintes - CARF, o contribuinte apresentou o Razão com os lançamentos das contas referentes a "recuperação de despesas" (contas do balancete: 38405004, 38405005, 38405006). Tais valores se referem a reembolso devido a estorno de material requisitado, 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. 223 a 232) se referem a bancos para jardins com pés de cimento, placas para estacionamento, etiquetas de identificação de material, desobstrução de esgotos, serviço de demarcação, vasos com ficus, inseticida spray, tela desodorizante, janelas, assento almofadado, assento plástico para WC, divisórias e acessórios para vidros, entre outros. As contas 35120099 e 35520099 se referem a materiais empregados na manutenção.

E, para constar e surtir todos os efeitos legais que lhe são próprios, lavramos o presente Termo em três vias de igual forma e teor, as quais vão assinadas pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal e pelo representante legal do contribuinte que, neste ato, recebe uma das vias. Em caso de se manifestar em relação ao presente Termo, deverá ser observado o prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência e encaminhado ao(s) Auditor(es) Fiscal(ais) signatário(s) na DRF Porto Alegre - Serviço de Fiscalização-, situada na Rua Loureiro da Silva, 445, - CENTRO, Porto Alegre/RS.

Intimada desse Termo, em 28/12/2011, a recorrente nada opôs.

Em sessão realizada em 28 de novembro de 2012, este Colegiado resolveu sobrestar o julgamento, em atenção ao art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI/CARF, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010, já que, dentre os valores que, no entender da auditoria fiscal, teriam sido irregularmente suprimidos pela recorrente da base de cálculo do tributo no período, estão ingressos resultantes da transferência a terceiros de créditos de ICMS acumulados na sua escrita fiscal (Resolução nº 3403-000.409, fls. 270 a 272).

Com a revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A do RI-CARF, operada pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013 (D.O.U. de 20 de novembro de 2013), o curso do julgamento foi retomado.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 214 a 232 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-POA-2ª Turma nº 10-16.364, de 12 de junho de 2008.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NÃO CUMULATIVA

Dos créditos de ICMS transferidos para terceiros/fornecedores

A discussão sobre a inclusão ou não da cessão de créditos de ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep já foi enfrentada por esta Turma Recursal. Adoto, nesse sentido, como razão de decidir, o voto proferido pelo ínclito Conselheiro Rosaldo Trevisan, que sempre me surpreende com sua erudição.

Eis as palavras do Conselheiro Rosaldo:

A discussão sobre a inclusão ou não da cessão de créditos de ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é frequente neste CARF. Contudo, não se pode afirmar que esteja assentado o posicionamento sobre a matéria.

A recorrente aponta normas relativas ao Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda e IN SRF nº 51/78) como supedâneos para a conclusão de que a expressão “receita bruta” não abarca o crédito de ICMS registrados em seu ativo circulante. Adiciona acórdãos da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que afirmam não incidir “PIS e COFINS sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial”, corroborados por acórdãos da segunda e da quarta câmaras do mesmo conselho. Adiciona ainda um julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tratando de COFINS¹.

Analizando-se julgados mais recentes (anos de 2011 e 2012) deste CARF, tribunal que substituiu o antigo Conselho de Contribuintes, encontram-se tanto posicionamentos alinhados com a citada decisão da CSRF², quanto em sentido diverso³, pela incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre o resultado da cessão de créditos de ICMS a terceiros.

Também judicialmente a matéria é controversa, tanto que foi reconhecida sua repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal em 1/7/2010, no RE nº 606.107/RS:

¹ Acórdão no 02/03-783, Rel Cons. Maria Tereza Martinez López, unânime, Sessão de 11.fev.2009.

² Acórdãos no 3202-000.498 e 499, ambos relatados pela Cons. Irene Souza da Trindade Torres (vencida), maioria, sessão de 23.mai.2012; e Acórdãos no 3801-001.041 a 043, todos relatados pelo Cons. Jose Luiz Bordignon, unânime, sessão de 22.mar.2012.

³ Acórdãos no 3301-001.373 a 376, todos relatados pelo Cons. Antonio Lisboa Cardoso (vencido), qualidade, sessão de 22.mar.2012; Acórdãos no 3801-001.343 a 353, todos relatados pela Cons. Andrea Medrado Darze (vencida), qualidade, sessão de 15.fev.2012; Acórdãos no 3301-000.916 a 920, todos relatados pelo Cons. José Adão Vitorino de Moraes, unânime, sessão de 2.mai.2011; e Acórdão no 3402-000.988, Cons. Júlio Cesar Alves Ramos, unânime, sessão de 3.fev.2011.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VALORES DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. 1. A questão de os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrarem ou não a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas apresenta relevância tanto jurídica como econômica. 2. A matéria envolve a análise do conceito de receita, base econômica das contribuições, dizendo respeito, pois, à competência tributária. 3. As contribuições em questão são das que apresentam mais expressiva arrecadação e há milhares de ações em tramitação a exigir uma definição quanto ao ponto. 4. Repercussão geral reconhecida”⁴. (grifo nosso)

Reconhecida a repercussão geral, a suprema corte vem determinando a devolução dos autos à origem, sobrestando-os (v.g. RE nº 650.767/RS, RE nº 641.035/RS, RE nº 605.195/RS, RE nº 631.574/DF, RE nº 600.384/RS, e RE nº 614.307/RS). Por isso, ocorreu o sobrestamento do julgamento, por determinação desta turma, conforme a Resolução nº 3403-000.414.

Contudo, dois eventos posteriores possibilitam (em verdade, obrigam) o retorno da análise, agora de forma definitiva, por este CARF.

O primeiro é a revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, pela Portaria MF nº 545, de 18/11/2013, que permitia o sobrestamento administrativo dos processos sobre as matérias com repercussão geral reconhecida pelo STF, ainda não julgadas definitivamente pela corte suprema. Permaneceu vigente no referido art. 62-A somente o comando do *caput*:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.” (grifo nosso)

O segundo evento é exatamente a decisão definitiva, pelo STF, em relação à matéria. Em 22/05/2013 (com publicação em 25/11/2013) o pleno da corte julgou o RE nº 606.107/RS, acordando, por maioria de votos (vencido o Min. Dias Toffoli), que:

“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

⁴ RE nº 606.107/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 1.jul.2010, public. Em 20/8/2010.

Documento assinado digitalmente em 20/10/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 03/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.” (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifo nosso)

Em consulta ao sítio web do STF, atesta-se que tal acórdão transitou em julgado ainda em dezembro de 2013.

Aplicável, assim, o art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, devendo esta corte administrativa reproduzir a decisão definitiva de mérito proferida pelo STF na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil.

Procedente, então, nesse tópico, o recurso voluntário.

O recurso, portanto, deve ser provido para o efeito de se excluir da base de cálculo da contribuição social não cumulativa o valor das cessões de ICMS.

Da recuperação de despesas e receitas eventuais

Pretende a contribuinte a exclusão da base de cálculo de valores escriturados a título de “recuperação de despesas”. Entende a Recorrente que não há amparo para a tributação de PIS/COFINS sobre os valores decorrentes da recuperação de despesas.

A base de cálculo da CS é o faturamento, compreendido como tal o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta de venda de bens e de prestação de serviços, nas operações de conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas pela PJ.

A diligência empreendida atestou que os lançamentos das contas referentes a "recuperação de despesas" (contas do balancete: 38405004, 38405005, 38405006) referem-se a *reembolso devido a estorno de material requisitado*, entre outros.

Os valores escriturados na conta "*recuperação de despesas*" integram a receita bruta operacional, a teor do disposto no art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Assim, constituindo-se em receita e não estando abrangida pelos *numerus clausus* do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, os saldos das contas 38405004, 38405005, 38405006 devem integrar a base de cálculo da Contribuição.

Da venda de bens do ativo permanente

A Fiscalização, após exame de balancete e o DACON, 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, sob a justificativa de que tais receitas haviam sido incluídas nas receitas totais que serviram de base de cálculo das contribuições. A MI, para rechaçar a glosa, traz memória de cálculo, rejeitada pela decisão recorrida porque não se fez acompanhada de documentação contábil capaz de contrastar a análise da Fiscalização.

Já o recorrente reafirmou a improcedência da glosa e insistiu no poder probante da planilha juntada à MI. Desta feita, busca respaldá-la com cópias das Fichas do DACON.

Ora, o DACON do período (e o balancete de verificação) foi justamente o documento sobre o qual se baseou a Fiscalização para acusar a infração.

Assim, à míngua de prova 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.

DO CREDITAMENTO DE DESPESAS QUE NÃO PODEM SER CARACTERIZADAS COMO INSUMOS

Esta 3ª TO vem de há muito adotando o entendimento de que o conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo de prestação do serviço ou de fabricação do produto final.

Ilustro:

Acórdão nº 3403-002.783, de 25 de fevereiro de 2014, Cons. Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS .NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG.

Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art.62- A de seu Regimento Interno.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO.CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários.

Acórdão nº 3403-002.656, de 28 de novembro de 2013, Cons. Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.
NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, **não** é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

A Ciber fabrica máquinas aplicadas à execução de todos os processos de construção rodoviária, como a produção de asfalto, pavimentação, fresagem e reciclagem.

Aquisições de materiais para consumo próprio

A alegação recursal rechaça a glosa sob o argumento de que os materiais descritos pela autoridade fiscalizadora referem-se, na verdade, aos materiais de manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos.

A autoridade diligenciante atestou que “as contas 35120099 e 35520099 [associadas aos materiais para consumo próprio] se referem a materiais empregados na manutenção”.

Máquinas e equipamentos são itens de ativação obrigatória, já contemplados com a possibilidade de creditamento com base nas despesas de depreciação. Deferir o creditamento a título de insumo, como pretende a recorrente, significaria beneficiamento dúplice, o que não se admite.

Este Colegiado examinou, por ocasião da prolação do Acórdão nº 3403-002.536 (Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim), a subsistência das glosas listadas pela Fiscalização correspondentes a aquisições de itens cujas conclusões se aplicam à hipótese ora em julgamento:

“ Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, 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.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação ao custo de aquisição dos insumos, com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, mas não se desincumbiu do ônus de provar que cada um

daqueles bens que foram glosados se enquadra nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

O exame da planilha de glosa revela que a maioria dos bens listados pela fiscalização pode ser considerado como passível de ativação obrigatória, seja em razão dos prazos de vida útil (art. 301, §2º do RIR/99), seja em razão de serem utilizados em conjunto com vários bens da mesma natureza (art. 301, §1º, do RIR/99). Exemplo disso são as vestimentas de proteção dos empregados, os coturnos de segurança e os utensílios utilizados em laboratório.

No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto a sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas na planilha de fls. 335 a 379” .

Mantenham-se as glosas procedidas a este título.

Aquisições de materiais para manutenção de prédios

A autoridade diligenciante, após análise do Razão com os lançamentos e documentação comprobatória das contas referentes a "manutenção de prédios" (contas 35120025 e 35520025, cópia de algumas notas fiscais fls. 223 a 232), atestou que esses gastos referem-se a bancos para jardins com pés de cimento, placas para estacionamento, etiquetas de identificação de material, desobstrução de esgotos, serviço de demarcação, vasos com ficus, inseticida spray, tela desodorizante, janelas, assento almofadado, assento plástico para WC, divisórias e acessórios para vidros, entre outros.

Tais bens, à toda prova, não estão relacionados com o processo fabril da recorrente e escapam do conceito de insumo aqui adotado.

Mantenham-se portanto as glosas.

Frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para a entrega posterior de peças em garantia

O direito à tomada de créditos sobre os fretes pagos nas operações de venda foi incluído no rol do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com norma de extensão no art. 15 da mesma Lei.

Nada obstante, o argumento recursal é no sentido de esgaçar o processo produtivo de forma a alcançar a eventual execução por parte de seus clientes de garantias dadas na comercialização de seus produtos.

Liminarmente, afasto qualquer cogitação de que se possa considerar frete como insumo ao processo fabril de máquinas aplicadas à execução de todos os processos de construção rodoviária. Tal gasto não tem a relação de pertinência e essencialidade requerida pelo conceito que aqui se adota.

Mantenha-se a glosa.

Locação de Veículos

No que concerne ao ponto em questão, a Fiscalização vedou o aproveitamento de créditos sobre o valor de aluguéis de veículos, que não se enquadram no conceito de máquina e equipamento", tendo em vista que quando ocorre a locação de veículos, únicos bens cujo aluguel admite a tomada de crédito.

A recorrente argumenta que a locadora auferir receita - em face do pagamento do valor do aluguel pela empresa locatária - ensejando, assim, a incidência da contribuição social não cumulativa, emergindo o direito ao crédito.

O uso discordar. Subscrevendo integralmente o entendimento da Fiscalização e da decisão recorrida, não há previsão legal para a tomada de créditos sobre o aluguel de veículos. A leitura do art. 3º, inciso IV, das leis de regência da não cumulatividade das contribuições sociais não permite estender esse direito para outros bens que não sejam prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Não se olvide que, em se tratando de normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva, porquanto tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos. Assim, ao intérprete/aplicador das normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, mormente quando se trata de decisão administrativa. Apoio-me na melhor doutrina:

402 – III. O rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. Não se presume o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses figuradas no texto; jamais será inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência de concessão ou de um contrato que a envolva. No caso, não tem cabimento o brocardo célebre; na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos.⁵

Nada a reparar na decisão recorrida quanto à glosa dos créditos por despesas com o aluguel de veículos

Lançamento de compra para recebimento futuro.

Especificamente, com relação às glosas de compras para recebimento futuro, a Fiscalização apontou que as mesmas foram efetuadas em função de sua não inclusão como "compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro (CFOPs 1116 e 2116)". Por sua vez, 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.

⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense. 9ª ed. 1980. p. 333-4.

No entendimento da recorrente, a glosa em tela não merece prosperar, pois em que pese não tenha recebido a mercadoria comprada, a expedição da fatura e o conseqüente pagamento foi realizado antes da entrega do produto. Como a base de cálculo do PIS/COFINS é o faturamento, no momento em que o fornecedor emite a respectiva fatura pode o contribuinte tomar o crédito relativo ao PIS/COFINS incidentes na operação. A comprovar suas alegações, diz instruir o recurso com cópia das Notas Fiscais.

A arguição já não merecera acolhimento por parte da decisão recorrida por estar desacompanhada de qualquer comprovação de que as referidas compras diziam respeito a bens para revenda ou insumos.

O recorrente pretende produzir a prova requerida neste momento processual. Para tanto, instrui a peça recursal com a cópia de três notas fiscais (fls. 235 a 237), emitidas em 22/08/2005, por Sampaio Ferro e Aço Ltda.

A possibilidade de conhecimento e apreciação desses novos documentos não oferecidos à instância *a quo*, deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, *verbis*:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo** o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).'

De acordo com as normas processuais, com aplicação analógica determinada pelo § 2º do art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, é no momento processual da reclamação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas. A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López⁶ asseveram que “a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha”.

Antônio da Silva Cabral, no seu livro “Processo Administrativo Fiscal” (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:

‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.’

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

‘Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.’

Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:

‘o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[...].’

Ensinam, também, estes doutrinadores que:

‘A preclusão não é sanção. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.’

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto

⁶ Documento assinado digitalmente por Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 03/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.

De acordo com o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal.

O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

No caso desses autos, o recorrente não se preocupou em produzir oportunamente os documentos que comprovariam suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O recorrente tampouco comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses das alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 – PAF., que justifique a apresentação tardia de documentos.

CONCLUSÕES

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da contribuição o valor das receitas provenientes da cessão de créditos de ICMS.

Sala de sessões, em 16 de outubro de 2014



Alexandre Kern

CÓPIA