



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

Processo nº 11080.011718/2007-80
Recurso nº 258.348 Voluntário
Acórdão nº **3401-00.622 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA
Recorrente CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INCLUSÃO DE VALORES NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. VENDA DO ATIVO PERMANENTE.

Por determinação expressa do § 3º, inciso II, do art. 1º da Lei nº 10.833/03, a receita auferida com a venda de bem ativo não compõe a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.

BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. RECEITA DA CESSÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

Somente as receitas operacionais compõem a base de cálculo da COFINS não-cumulativa, sendo assim, o valor auferido com a cessão crédito do ICMS não compõe a base de cálculo dessa contribuição, por se tratar de receita não-operacional.

CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

A aquisição de produto para manutenção de máquinas utilizadas na atividade da empresa gera crédito da COFINS não-cumulativa por ser essencial ao cumprimento do seu objeto social.

MANUTENÇÃO DO PRÉDIO GERA CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA.

Em razão da disposição do art. 3º, inciso VII c/c inciso I, art 15, ambos da Lei nº 10.833/03, os gastos com manutenção do prédio onde ocorre o processo de produção geram crédito da COFINS não-cumulativa, por se tratar de benfeitoria.

CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. CUSTO DO FRETE DE PRODUTO EM GARANTIA.

A assistência feita ao produto em garantia faz parte do processo de venda, portanto, o frete do produto em garantia, quando suportado pelo sujeito passivo da COFINS, gera crédito da COFINS não-cumulativa.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE SUA ESSENCIALIDADE PARA GERAR CRÉDITO.

Se o sujeito passivo não comprovar que a locação de veículo é essencial para o cumprimento do objeto social da empresa, deve ser negado o crédito da COFINS não-cumulativa.

CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. COMPRA PARA RECEBIMENTO FUTURO.

As compras para recebimento futuro, desde que seja de insumos essenciais ao processo de produção e já estejam pagas, geram crédito da COFINS não-cumulativa.

Recurso Provido 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 admitir o creditamento dos valores referentes aos custos com ativo permanente, a recuperação de despesas, aos fretes de produtos com garantia e as compras para recebimento futuro comprovadas por notas fiscais idôneas constantes nos autos. Vencido o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho quanto a possibilidade de creditamento dos valores referentes a recuperação e despesa.

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

Jean Cleuter Simões Mendonça – Relator

EDITADO EM 15/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente) e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento do PIS não-cumulativo do 1º trimestre de 2006, efetuado por meio de PERDOMP (fls.01/03).

A autoridade fiscal local analisou os documentos da contribuinte e elaborou Informação Fiscal (fls.77/82) apontando as seguintes irregularidades:

1- Inclusão indevida no cálculo dos créditos:

1.1- relativo a bens utilizados como insumo:

-
- 1.1.1- a aquisição de serviço de comunicação; manutenção do prédio; materiais para consumo próprio; transferência do bem ativo imobilizado; retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda; lançamento decorrente de compra para recebimento futuro; compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro;
 - 1.1.2- devolução de compras efetuadas.
 - 1.2- relativo às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos;
 - 1.2.1- o aluguel de veículos.
 - 1.3 – relativo às despesas de armazenamento de mercadoria e fretes na operação de venda:
 - 1.3.1 – o frete de garantia
 - 1.4- relativo à devolução de mercadoria.
 - 1.4.1- devolução de venda de exportação, de mercadorias não tributadas, isentas ou tributadas à alíquota zero na operação de venda;
 - 1.4.2- devolução de venda de bens ativos imobilizado
 - 2. Itens não calculados para tributação:
 - 2.1- receitas decorrentes de recuperação de despesas e receitas eventuais;
 - 2.2- ganho com cessão de crédito do ICMS;
 - 2.3- venda de bens ativos permanentes da empresa.

Com essas irregularidades, a Informação Fiscal foi concluída com a sugestão de deferimento parcial do crédito da contribuinte. O Despacho Decisório (fl.85) seguiu a Informação Fiscal.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls.121/141) refutando as irregularidades apontadas na informação fiscal.

A DRJ em Porto Alegre/RS indeferiu o pedido da recorrente, ementando o acórdão (fls.174/178) da seguinte forma:

“Há incidência de Pis e Cofins na cessão de crédito de ICMS, dada a existência de 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 se caracterizados como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de Pis e Cofins.

Solicitação Indeferida”.

A contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 27/06/2008 (fls.180) e interpôs Recurso Voluntário em 29/07/2009 (fls.181/199), alegando, em síntese, o seguinte:

- 1- Valores indevidamente incluídos na base de cálculo:
 - 1.a- A venda de crédito do ICMS não transita na conta da empresa e não representa ingresso de receita, mas somente operação patrimonial, pois tem natureza de crédito recuperável, que no balanço, por sua vez, é classificado como uma conta do ativo da empresa;
 - 1.b- A recuperação de despesas e receitas eventuais não compõem a base de cálculo do PIS, pois se tratam de reembolso de custo despendido;
 - 1.c- A inclusão da venda de bens ativos permanentes na base de cálculo do PIS está comprovada da DACON;
- 2- A aquisição de material que a autoridade administrativa entendeu que deviam ser glosados por tratar-se de materiais para uso próprio, são, na verdade, materiais de manutenção e reposição de máquinas, que devem ser considerados no cálculo do crédito, em decorrência de serem essenciais na produção dos bens destinados à venda, além de comporem custo da produção;
- 3- As despesas com frete de produtos e despesas para a manutenção do prédio também são essenciais à produção e se enquadram no §4º, do art. 8º da IN SRF nº 404/2004;
- 4- O custo com frete para a entrega do produto em garantia compõe o custo final do produto, razão pela qual a glosa é indevida;
- 5- A locação de veículo gera crédito, pois na operação de locação a empresa locadora auferir receita e, consequentemente, gera o pagamento do PIS e da COFINS
- 6- A glosa relativa ao “lançamento de compra para recebimento futuro” não deve prosperar, pois apesar da compra ter sido efetuada para recebimento no futuro, a expedição da fatura ocorreu no momento da compra, e como o fato gerador do PIS e da COFINS é o faturamento, essas contribuições já incidiram no pagamento do produto, mesmo que o comprador ainda não tenha recebido.

Ao final a recorrente requereu que fossem afastadas as glosas combatidas no Recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Para melhor análise, será debatido cada ponto suscitado pela recorrente, considerando-se definitivamente julgadas, em âmbito administrativo, as matérias não recorridas.

1- DOS VALORES INCLUÍDOS NA BASE DE CÁLCULO. VENDA DE ATIVO PERMANENTE. CESSÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

Ao analisar o crédito, a fiscalização constatou que a recorrente não incluiu na base de cálculo da COFINS valores auferidos com: a recuperação de despesas e receitas eventuais, cessão de crédito de ICMS e com a venda de bens do ativo permanente da empresa. Entendendo que esses valores compõem a COFINS, a fiscalização os incluiu na base de cálculo da citada contribuição.

O debate consiste na interpretação do termo “receita”, disposto pelo art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que assim estabelece:

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

Concernente ao montante alcançado com a venda de ativos permanentes da empresa, não se deve ter dúvida, pois o inciso II, do § 3º, do art.1º, da Lei nº 10.833/2003 é bem clara ao determinar a exclusão desse valor da base de cálculo da COFINS não-cumulativa, como se percebe do texto abaixo:

“§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

II – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado”.

Diante disso, não resta mais dúvidas a respeito da receita auferida com a venda do ativo imobilizado: ela não compõe a base de cálculo da COFINS não-cumulativa. Resta, pois, verificar a receita da cessão do crédito do ICMS.

Deve-se destacar que por determinação do art. 110 do CTN, “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”. Diante disso, cabe esclarecer que o termo “receita” pode-se dividir em receita operacional e em receita não-operacional. A receita operacional é aquela auferida com a atividade principal da empresa (venda ou prestação de serviço), enquanto a receita não-operacional consiste no valor adquirido esporadicamente com atividade diversa ao objeto social da pessoa jurídica, enquadrando neste conceito a receita da cessão de crédito do ICMS.

O debate chegou ao STF várias vezes em forma de Recurso Extraordinário. Em diversas ocasiões a Primeira e a Segunda Turma julgaram inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, cujo conteúdo tem o mesmo sentido do art. 1º e §1º da Lei nº 10.833/03. Em 09/11/2005 o Pleno do STF julgou os Recursos Extraordinários nº 390840 e nº 346084, cujas relatorias foram dos Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão, respectivamente. Para os dois julgamentos foram prolatadas ementas com a seguinte redação:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”. (grifo nosso)

O julgamento citado acima não foi da Lei nº 10.833/03, além disso, o CARF não pode deixar de aplicar lei com base em inconstitucionalidade, todavia, o julgamento acima trata de interpretação do que diz a norma, a qual pode servir de referência para o caso em análise neste processo administrativo.

A jurisprudência do STF ficou consolidada no sentido de que o PIS/ COFINS deve incidir somente sobre a receita operacional, e como a receita auferida com a cessão de crédito do ICMS não é receita operacional, ela não deve compor a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.

2- DOS MATERIAIS PARA USO PRÓPRIO UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS

A recorrente discorda das glosas referentes aos materiais para uso próprio, pois, segundo ela, os materiais servem para a manutenção e reposição de máquinas, que são essenciais à produção.

O art. 3º da Lei nº 10.833/03, em seu inciso VI, autoriza o creditamento da aquisição de material para uso próprio, *in verbis*:

“VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços”. (grifo nosso)

Em interessante artigo, Eric Castro e Silva¹ apresenta críticas a respeito da definição de “insumo” dado ao PIS/COFINS não-cumulativo pela Instrução Normativa nº 247/02. Segundo ele, é errôneo equiparar a definição de “insumo” da legislação do PIS e da COFINS, com a definição dada na legislação do IPI, haja vista que aqueles tributos incidem sobre o lucro, enquanto este é um tributo real, que incide sobre a coisa. Logo, o conceito de insumo para o PIS/COFINS não-cumulativo deve ir além da matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Diante disso, pode-se afirmar que os gastos essenciais ao cumprimento do objetivo social da empresa devem ser considerados insumos para fins de creditamento da COFINS não-cumulativa.

Como a própria recorrente afirma, esses bens adquiridos têm o objetivo de operar a manutenção das máquinas que participam do processo de produção. A manutenção das máquinas é essencial ao objeto principal da contribuinte, qual seja, industrialização de máquinas, peças e equipamento rodoviários, portanto, geram crédito do COFINS não-cumulativa.

3- DAS DESPESAS COM MATERIAL PARA MANUTENÇÃO DO PRÉDIO

Alega a recorrente que as glosas referentes aos gastos com manutenção do prédio é indevida, pois o prédio é essencial à atividade da empresa.

O direito brasileiro, a legislação prevê três tipos de benfeitorias, quais sejam: as voluptuárias, as úteis e as necessárias, conforme art. 96 do Código Civil, *in verbis*:

“Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore”.

¹ Definição de "insumo" para fins de PIS e COFINS não cumulativo. Revista Dialética de Direito Tributário. no 170, pp.23/30, nov. 2009.

O texto acima é autoexplicativo e deixa claro que as benfeitorias necessárias são aquelas feitas para a conservação e prevenir a deterioração do bem, como é o caso da manutenção do prédio, ora analisada.

Feita essa explicação, chega-se à conclusão de que a recorrente tem direito ao crédito em relação às despesas com material para a manutenção do prédio, pois o inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/03 assim dispõe:

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

(...)

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

Ante o exposto, os gastos com a manutenção do prédio geram crédito da COFINS não-cumulativa.

4- DO CUSTO COM FRETE PARA A ENTREGA DE PRODUTO EM GARANTIA

A recorrente alega que o custo do frete de produto em garantia não pode ser glosado, pois o processo de produção vai além da transformação física da matéria-prima, assim, participam desse processo os serviços intermediários como o armazenamento e o frete da mercadoria produzida, como esses serviços compõe o valor do produto, também dão direito ao crédito.

O art. 8º, inciso II, alínea “e” da IN/SRF nº 404/04, assim dispõe a respeito do frete:

*“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica **pode descontar créditos**, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores.*

(...)

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

(...)

*e) a armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.* (grifo nosso)

A determinação acima expõe que quando a contribuinte suporta o ônus do frete na operação de venda, ela poderá ser creditada desse valor. O frete do produto em garantia deve ser entendido como componente da operação de venda, pois a assistência dada ao produto em garantia faz parte da concretização da venda, haja vista que a legislação brasileira obriga a manutenção ou troca do produto com defeito quando está no período de garantia, sob pena de devolução do produto e reembolso do comprador. Logo, se o fabricante não oferecer a garantia, a venda será cancelada, por isso não se pode dizer que a conclusão da venda se dá no momento da primeira entrega do produto.

Como o frete de garantia compõe o custo de processo de venda, está incluindo na autorização no art. 8º, inciso II, alínea “e” da IN/SRF nº 404/04.

5- DA LOCAÇÃO DE VEÍCULO

A recorrente alega que quando aluga um veículo, a empresa locadora auferir receita e conseqüentemente paga a COFINS em cima dessa receita, isso justificaria o creditamento do aluguel.

A justificativa da recorrente não deve prosperar, pois as hipóteses de creditamento da COFINS não-cumulativa estão dispostas na legislação e a auferição de receita da empresa locadora não é razão que outorgue crédito da COFINS ao locatário. Se a alegação da recorrente estivesse correta, qualquer compra ou contratação de serviço geraria crédito da COFINS não-cumulativa, pois sempre o vendedor ou o prestador de serviço auferirá receita. No entanto, a exigência da lei para o creditamento da COFINS não-cumulativa não é a auferição de receita do vendedor ou do prestador do serviço contratado, mas sim a aquisição de bens ou serviço considerado insumos na produção.

A recorrente não comprovou que a locação de veículo glosada se enquadra no conceito de insumos, portanto, deve ser mantida a glosa.

6- DAS COMPRAS PARA RECEBIMENTO FUTURO

A recorrente afirma que a compra para recebimento futuro pode compor o crédito a ser ressarcido, pois a COFINS incide no momento da emissão da fatura e seu conseqüente pagamento, independentemente do momento da entrada do produto.

Cabe razão à recorrente, pois o fato gerador da COFINS é a auferição de receita, incidindo, portanto, no momento do pagamento do produto. Ainda nesse contexto, se a empresa compra e paga um determinado produto no primeiro trimestre, essa despesa entrará na contabilidade desse trimestre, independentemente se o produto foi recebido no 2º ou 3º trimestre. Desse modo, o crédito também deve incidir no período do pagamento, e não no período do recebimento da mercadoria.

Entretanto, não é a aquisição de qualquer mercadoria capaz de gerar crédito da COFINS, pois a mercadoria adquirida deve preencher os requisitos das normas tributárias, qual seja, ser utilizada como insumo na fabricação de produto ou prestação de serviço. *In casu*, a recorrente não citou quais foram os produtos comprados para recebimento futuro, mas apresentou no anexo diversas notas fiscais de compra de chapa grossa, que é matéria-prima para do produto fabricado pela recorrente. Em decorrência da verdade material, essas notas fiscais devem ser aceitas como provas, ainda que não tenham sido apresentadas na manifestação de inconformidade.

Assim sendo, no tocante às compras para recebimento futuro, geram crédito da COFINS não-cumulativa somente aquelas referentes às notas fiscais anexadas nos autos.

Ex positis, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, para negar o crédito da COFINS não-cumulativa da locação de veículos e dos créditos para recebimento futuro não comprovado, dando provimento aos demais pleitos da recorrente.

Jean Cleuter Simões Mendonça

