



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

Processo nº 11065.003183/2008-42
Recurso nº 876.351 Voluntário
Acórdão nº **3101-01.045 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria PIS/Pasep não-cumulativo (ressarcimento)
Recorrente INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

No regime da não-cumulatividade, a base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não constitui receita.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Corinto Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres que negavam provimento quanto à cessão onerosa de créditos do ICMS.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 28/03/2012

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinho Oliveira Machado, Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Porto Alegre (RS) [1] que rejeitou manifestação de inconformidade [2] contra indeferimento de pedido de ressarcimento de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), regime não-cumulativo [3] [4].

Na indicação da origem de seus créditos, apuração efetuada no 2º trimestre de 2008, a peticionária apontou: “PIS/Pasep não-cumulativo – exportação”.

Parcialmente indeferido o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente [5], a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões de folhas 89 a 105, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

2. [...] discorda da glosa efetuada, insurgindo-se contra a inclusão na base de cálculo da contribuição das receitas provenientes de transferências de ICMS. Defende a legitimidade do direito creditório oriundo da aquisição de combustíveis utilizados pela frota de veículos da empresa, bem como

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 137 a 140.

² Manifestação de inconformidade acostada às folhas 89 a 105.

³ Pedido de ressarcimento e declaração de compensação acostados às folhas 1 a 67.

⁴ No pedido de ressarcimento, contribuinte informa a inexistência de litígio judicial vinculado ao crédito pretendido.

⁵ Indeferimento parcial do ressarcimento às folhas 72 a 77. Motivo do indeferimento, síntese extraída do relatório do acórdão DRJ: “não inclusão na base de cálculo da contribuição [...] das receitas com créditos de ICMS transferidos a terceiros, bem como a apuração indevida de créditos oriundos de combustíveis utilizados pela frota da empresa e da remoção de resíduos industriais”.

da remoção de resíduos industriais. Anexa jurisprudência administrativa nesse sentido.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

TRANSFERÊNCIAS DE ICMS - Há incidência de Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante.

CRÉDITOS - IMPOSSIBILIDADE - Inexiste previsão legal para o cálculo de créditos de PIS e ou Cofins sobre valores pagos a título de combustíveis utilizados pelos veículos da empresa, tampouco sobre o montante despendido a título de remoção de resíduos industriais, uma vez que ambos não se caracterizam como insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 143 a 161. Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa [6] os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em um volumes, ora processados com 171 folhas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 143 a 161, porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

⁶ Despacho acostado à folha 171 determina o encaminhamento dos autos para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca do parcial indeferimento de pedido de ressarcimento da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), regime não-cumulativo, apurada no 2º trimestre de 2008.

Nenhuma controvérsia existe quanto às alegadas operações de exportação, tampouco quanto à impossibilidade de uso dos créditos acumulados pela requerente, seja na dedução do valor do PIS a recolher em operações no mercado interno, seja na compensação com débitos próprios inerentes a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

São três os temas discutidos:

- inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores provenientes de cessão onerosa de créditos do ICMS originados de operações de exportação;
- glosa de créditos relativos a combustíveis utilizados nas atividades empresariais; e
- glosa de créditos relativos a despesas incorridas na remoção de resíduos industriais.

O primeiro deles, inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores provenientes de cessão onerosa de créditos do ICMS, está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 606.107, cuja existência de repercussão geral já foi reconhecida pelo tribunal desde 5 de julho de 2010. Descrição da matéria no Pretório Excelso:

Recurso extraordinário em que discute, à luz dos artigos 149, § 2º, I; 150, § 6º; 155, § 2º, X, a; e 195, caput, I, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da exigência de que o valor correspondente às transferências de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pela empresa contribuinte seja integrado à base de cálculo das contribuições Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS não-cumulativas. [7]

Quando decidida a matéria pelo STF, ela deverá aqui ser reproduzida por força do disposto no artigo 62-A [8] introduzido no nosso regimento interno pela Portaria MF

⁷ Descrição disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3799336&numeroProcesso=606107&classeProcesso=RE&numeroTema=283#>. Acesso em: 15 mar. 2012, 14h21.

⁸ Regimento Interno do CARF, artigo 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. (§ 1º) Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (§ 2º) O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. [artigo introduzido pela Port. MF 586, de 21 de dezembro de 2010].

586, de 21 de dezembro de 2010. Antes disso, como a demanda judicial não está sobrestada, esse tema litigioso deve ser ordinariamente apreciado na via administrativa.

Com esse desiderato, adoto e transcrevo parte unânime do voto condutor do Acórdão 201-81.139, de 2 de junho de 2008, da lavra do ilustre conselheiro Walber José da Silva, *ipsis litteris*:

O Fisco pretende incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins o valor dos créditos de ICMS cedidos (realizados) a terceiros, que considera receita, no que a empresa recorrente não concorda porque entende que a realização dos créditos de ICMS, por qualquer das modalidades previstas na legislação específica do imposto, não se constitui em receita.

Com razão a recorrente.

Transcrevo, abaixo, parte da ementa e dos fundamentos da Decisão SRRF/3ªRF/Disit nº 47, de 11/12/1998, que são esclarecedores sobre a natureza dos créditos de ICMS escriturados em razão de aquisição de mercadorias, mantidos e não utilizados na conta gráfica e realizados por uma das modalidades previstas pela legislação do ICMS, inclusive transferência a terceiros:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS. INCIDÊNCIA.

O recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas e escrituradas pela empresa, e a recuperação de créditos do ICMS, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação específica, não constituem fato gerador para a Contribuição para o PIS/PASEP.

Dispositivos Legais: Artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS

A princípio, cumpre observar que, conforme dispõe o 3º do artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/1/94 - RIR/94, os impostos não-cumulativos, recuperáveis mediante créditos na escrita fiscal, não integram o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas na produção.

Nesse sentido, sendo o ICMS não-cumulativo, os valores pagos na aquisição de matérias primas e mercadorias não integram o respectivo custo, constituem crédito compensável com o que for devido na saída subsequente. Entretanto, ocorrendo a hipótese de não incidência na saída subsequente com manutenção do direito ao crédito, caso das operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados, fica inviabilizada a compensação pela sistemática usual, restando à empresa adotar as formas

alternativas de recuperação do crédito disciplinadas pelo artigo 69 do Regulamento do ICMS⁹.

Mister se faz ressaltar que a recuperação de créditos do ICMS, escriturados em conta patrimonial representativa de direitos a recuperar, mediante qualquer das modalidades previstas na legislação de regência, constitui fato administrativo permutativo, uma vez que apenas modifica a composição dos bens e direitos integrados ao patrimônio, não altera a situação líquida da empresa. Da mesma forma, não altera o patrimônio líquido, o recebimento, em forma de créditos do ICMS, de direitos decorrentes de transações realizadas pela empresa, devidamente contabilizadas e computadas no resultado do exercício, por tratar-se de fato administrativo permutativo.

Não tenho dúvida de que a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse sentido, destaco, dentre outros, três julgados: (1) Acórdão 204-03.395, unânime, de 3 de setembro de 2008, da lavra da notável conselheira Nayra Bastos Manatta; (2) Acórdão 3403-00.141, unânime (nessa parte), de 20 de outubro de 2009, da lavra da insigne conselheira Maria Cristina Roza da Costa; e (3) Acórdão 3401-00.904, de 28 de julho de 2010, da lavra do eminente conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

Acrescento, ainda, subsidiariamente, conceitos extraídos do pronunciamento técnico relativo às receitas (CPC 30) subscrito pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que guarda Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS-18) [10].

Quando trata do alcance do CPC 30, o pronunciamento técnico divide as receitas em três grupos:

- (a) venda de bens [11];
- (b) prestação de serviços [12]; e
- (c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros [13], *royalties* [14] e dividendos [15].

⁹ Regulamento do ICMS do Estado do Ceará.

¹⁰ Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_30.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2012, 15h18.

¹¹ “O termo ‘bens’ inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para venda no atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda”.

¹² “A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período acordado entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura. As receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito deste Pronunciamento, e sim de acordo com os requisitos para os contratos de construção, conforme especificados no Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção”.

Afora esses três grupos alcançados pelo CPC 30, outros oito grupos de receitas são dele excluídos:

- (a) contratos de arrendamento mercantil (ver o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil);
- (b) dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver o Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Coligada);
- (c) contratos de seguro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro);
- (d) alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);
- (e) alterações no valor de outros ativos circulantes;
- (f) reconhecimento inicial e alterações no valor justo de ativos biológicos, relacionados com a atividade agrícola (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola);
- (g) reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29); e
- (h) a extração de recursos minerais.

Portanto, apoiado na inteligência do CPC 30, subscrevo a conclusão do conselheiro Walber José da Silva: “a realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não pode integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins”.

Corroborando esse pensamento a própria definição de receita anunciada pelo CPC 30, *verbis*:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.

Digo isso, porque a cessão onerosa de créditos do ICMS não é atividade ordinária da sociedade empresária e essa operação não resulta no aumento do seu patrimônio líquido.

Deixo aqui consignado que estou modificando meu entendimento exposto no voto que proferi na sessão de 14 de fevereiro de 2012, ocasião em que fui designado redator para o Acórdão 3101-01.019. Naquela oportunidade, considerei relevante aspecto que agora considero de somenos importância: a produção de efeitos, a partir de 1º de janeiro de

¹³ “juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade”.

¹⁴ “royalties – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores”.

¹⁵ “dividendos – distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital”.

2009, da alteração introduzida no artigo 1º, § 3º, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pelo artigo 17 da Lei 11.945, de 4 de junho de 2009 [¹⁶], resultado da conversão da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Quanto às glosas de créditos relativos a combustíveis utilizados nas atividades empresariais e a despesas incorridas na remoção de resíduos industriais, adoto e transcrevo o voto condutor do Acórdão CSRF 9303-01.035, de 23 de agosto de 2010, da lavra do nobre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cotins não cumulativos.

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria, seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de "insumos" aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão "insumos", claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu "serviços", de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse

¹⁶ A Lei 11.945, de 4 de junho de 2009, é resultado da conversão da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Vejamos o dispositivo citado:

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

I - *omissis*

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;

.....

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;

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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.

.....

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem com as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do tributo os valores provenientes de cessão onerosa de créditos do ICMS e reverter a glosa dos créditos relativos a combustíveis utilizados nas atividades empresariais e a despesas incorridas na remoção de resíduos industriais.

Tarásio Campelo Borges



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por TARASIO CAMPELO BORGES em 28/03/2012 16:31:07.

Documento autenticado digitalmente por TARASIO CAMPELO BORGES em 28/03/2012.

Documento assinado digitalmente por: HENRIQUE PINHEIRO TORRES em 28/05/2012 e TARASIO CAMPELO BORGES em 28/03/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por HIULY RIBEIRO TIMBO em 12/06/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP12.0619.11071.YOQ2

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

6001535DC2033D3D5D72FEAAF972C80A9385E844