



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13052.000441/2003-07
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.801 – 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2014
Matéria PIS - Ressarcimento
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado CURTUME AIMORÉ S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

Por decisão plenária do STF, não incide as contribuições para o PIS e a Cofins na cessão de créditos de ICMS para terceiros.

CRÉDITO. DESPESA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

Atendidas as demais condições, as despesas realizadas com manutenção de máquinas e equipamentos, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, geram direito a crédito do PIS não-cumulativo.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa

Martínez López, Gileno Gurjão Barreto (Substituto convocado) e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, contra acórdão proferido pelo segundo Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, sob a seguinte ementa:

Relator: Maurício Taveira e Silva Redator Designado: Walber José da Silva

Acórdão: 201-81.552

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

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 integra a base de cálculo do PIS.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI INTEGRA A BASE DE CÁLCULO.

O crédito presumido de IPI não está relacionado dentre as hipóteses de exclusão ou isenção previstas na lei, portanto, integra a base de cálculo da contribuição.

CRÉDITO. DESPESA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

Atendidas as demais condições, as despesas realizadas com qualquer bem que sofra alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, geram direito a crédito do PIS não-cumulativo.

ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

Ainda que houvesse crédito indevidamente indeferido, indevida seria sua atualização por falta de previsão legal.

Recurso voluntário provido em parte.

Em sede de Recurso Voluntário, foi dado provimento parcial ao recurso, nos termos da ementa transcrita acima.

Em Recurso Especial a Fazenda requer e reforma do acórdão sob o fundamento que na época dos créditos não havia legislação que embasasse a exclusão da parcela relativa a cessão onerosa da base de cálculo da contribuição. Somente com a vigência da Lei 11.945/2009, a partir de 01/01/2010, as receitas decorrentes da transferência onerosa de

créditos de ICMS deviam ser excluídas da base de cálculo das contribuições. Antes dessa data as referidas receitas compunham a sua base de cálculo.

Também recorre contra a decisão que concedeu direito ao crédito do PIS não cumulativo das despesas com manutenção de máquinas e equipamento industriais.

O contribuinte apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Os requisitos para se admitir o Recurso Especial foram todos cumpridos e respeitadas a formalidades previstas no RICARF.

A matéria tratada no presente recurso são duas. A primeira é somente o fato de as receitas decorrentes da transferência onerosa de créditos de ICMS devam ser excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins.

A segunda é a possibilidade de creditamento, no regime não cumulativo do PIS, das despesas com manutenção de máquinas e equipamento industriais.

A primeira matéria não é mais passível de discussão no CARF haja vista que o Supremo Tribunal Federal já decidiu a questão hora posta, com a devida declaração de repercussão geral, nos termos dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

O Recurso Extraordinário nº 606107, que trata da matéria, foi interposto pela Fazenda Nacional, contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que considerou inconstitucional a inclusão, na base de cálculo do PIS e da Cofins não cumulativas, os valores dos créditos do ICMS provenientes de exportação que fossem cedidos onerosamente a terceiros.

Em julgamento realizado pelo pleno do STF, em 22/05/2013, cuja ata nº 13 foi publicada no DJE de 03/06/2013, foi julgado o mérito do presente tema com repercussão geral, com seguinte decisão:

O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Dias Toffoli. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Falaram, pela recorrente, o Dr. Luiz Carlos Martins Alves, Procurador da Fazenda Nacional, e, pela recorrida, o Dr. Danilo Knijnik. Plenário, 22.05.2013.

EMENTA:

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

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

(...)

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.

O acórdão foi publicado em 25/11/2013 e a certidão de trânsito em julgado em 05/12/2013.

Por força regimental - Portaria MF nº 256/2009, art. 62-A, essa decisão deve ser reproduzida por esse relator.

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.

Quanto a possibilidade de creditamento das despesas com manutenção de máquinas e equipamento industriais, também acertou o colegiado *a quo*.

A Lei nº 10.637/02, que instituiu o PIS com incidência não cumulativa assim dispõe quanto aos créditos passíveis de descontos da contribuição apurado no mês /e ou de ressarcimento do saldo credor trimestral:

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

(...);

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 - (VETADO)

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

~~*V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);*~~

~~*V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, 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 10.684, de 30.5.2003)*~~

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

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 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.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

IX - 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)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

~~II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;~~

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

~~§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.~~

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)."

Segundo estes dispositivos legais, os bens e serviços sujeitos a Cofins, utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, dão direito ao crédito da contribuição para desconto do valor apurado no mês e/ou para ressarcimento do saldo credor trimestral.

Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa

jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Visando normatizar o termo “insumo” a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo “insumos” utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensinar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não-cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Nesse contexto, relevantes as considerações do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor, na CSRF, do acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, conforme se observa de sua transcrição:

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 Cofins 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 Julio Cesar 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 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 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 as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, 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:

[...]

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 como 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, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional..

Em relação ao PIS e à Cofins aplicáveis na sistemática não-cumulativa, podemos considerar que o conceito de insumos trazido pelas normas de regência se posiciona

de forma intermediária entre os dois conceitos anteriormente citados, pois denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ.

Com efeito, o conceito a ser utilizado nesse voto será a relação direta com o processo produtivo, além de outras permissivas contidas na lei, por óbvio.

Tem-se que exigir que o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na produção do bem ou prestação de serviço. Não necessariamente há de ser consumido no processo, conforme preconiza a legislação do IPI.

Creio que o termo “insumo” foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME, utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.

De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:

17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)

Em conclusão a Solução registra:

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas

a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Destarte, entendo que 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 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.

Percebe-se que a jurisprudência desse Conselho caminha para uma solução intermediária, conforme exposto acima. Soluções que aplicam puramente a legislação do IPI ou do IRPJ estão ficando como posições isoladas e não mais tem prosperado, em termos de votação das inúmeras turmas que tratam da matéria.

Assim, não poderemos extrapolar o permitido pela Lei 10.637/02, para a concessão dos créditos. É bom frisar que como a empresa exporta os produtos, ela mantém o direito aos créditos, porém nos estritos ditames do art. 3º. Se o legislador quisesse ampliar o conceito de insumo, dando-lhe uma extensão maior, não teria trazido um rol taxativo de possibilidades de creditamento, inclusive em relação a créditos não provenientes de insumos.

O princípio da não-cumulatividade para as contribuições se dá de um modo diferenciado e menos extenso. Aqui o legislador mitigou o conceito de não-cumulatividade ao escolher e determinar quais seriam as possibilidades de aproveitamento dos créditos referentes aos tributos pagos em etapa anterior.

No presente caso, nos exatos termos do art. 3º da lei 10637/02, as despesas ora analisadas, com manutenção de máquinas e equipamento industriais, dão direito ao crédito do PIS.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator