



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

Processo n° 13646.000183/2004-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.214 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA/DECADÊNCIA

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda.

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DA COFINS.

A cessão de direitos de ICMS não compõe a base de cálculo para a contribuição.

Recurso Voluntário parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1. Quanto à decadência do direito de constituir o crédito e à possibilidade de aumentar a base de cálculo da contribuição à Cofins em pedidos de restituição ou compensação: por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário. 2.1. Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, alocados nos centros de custos AGU (Abastecimento e Tratamento de Água) e ENE (Subestação Energia Elétrica) 2.1.1. Abastecimento e tratamento de água 2.1.2. Subestação Energia Elétrica: por unanimidade, dar provimento ao Recurso Voluntário. 2.2. Glosa de encargos de depreciação do centro de custos - MIN - Mineração: por unanimidade, dar provimento ao Recurso Voluntário. 2.3. Glosa dos encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado: por maioria de

votos, dar provimento ao Recurso Voluntário apenas quanto aos itens 1, 7, 8 e 33 da tabela, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, que dava provimento também quanto aos itens 15, 16 e 32, e a Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, que dava provimento também quanto aos itens 3, 4, 5, 13, 14, 15, 16, 28, 30, 32, 34 e 36. 3. Cessão de créditos do ICMS: por unanimidade, dar provimento ao Recurso Voluntário.

LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS - Presidente.

VALCIR GASSEN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 335 a 366) interposto pelo Contribuinte contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 09-24.168 (fls. 323 a 331), de 28 de maio de 2009, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) – DRJ/JFA – que julgou, por unanimidade de votos, no sentido de indeferir a solicitação do Contribuinte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do Acórdão ora recorrido:

Trata-se o presente das Declaração de Compensação de débitos, no valor total de R\$2.034.095,41, com crédito da Cofins — regime não cumulativo, relativo ao 1º trimestre de 2004, abaixo relacionados:

Processos Administrativos	Data	Débito	PA	Vencimento	Valor
13646.000183/2004	29/06/2004	2484-1	05/2004	30/05/2004	861.753,35
13646.000184/2004	29/06/2004	2362-1	05/2004	30/06/2004	149.390,24
13646.000188/2004	29/06/2004	2362-1	05/2004	30/06/2004	1.022.951,82

Ao presente processo (13646.000183/2004-51) foram pensados os demais processos relacionados na tabela acima, para análise em conjunto uma vez que se

referem ao mesmo crédito solicitado.

Da verificação da legitimidade do crédito da Cofins do 1º trimestre de 2004 resultou o Relatório Fiscal Final, do qual se extrai:

- foram glosados créditos, referente aos meses de fevereiro e março de 2004, apurados sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos que não são utilizados na fabricação dos produtos destinados venda, conforme demonstra o centro de custos em que o contribuinte os alocou ou a sua destinação;
- a fiscalização ajustou a base de cálculo da Cofins, adicionando valores relativos à cessão de créditos de ICMS, no montante de R\$3.064.354,15.

A DRF-Uberaba/MG emitiu Despacho Decisório, no qual homologa parcialmente a compensação pleiteada, até onde as contas se encontrarem, (fls. 209/215);

A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 226/249), na qual alega que:

- a) não procedem os ajustes da base de cálculo da Cofins relativa aos meses de janeiro e fevereiro de 2004, haja vista que se referem a períodos já alcançados pela decadência (§4º do art. 150 do CTN);
- b) a fiscalização não pode, em pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, modificar a base de cálculo da Cofins sem formalizar lançamento de ofício;
- c) equivoca-se a fiscalização ao glosar os créditos da Cofins calculados sobre depreciação de máquinas e equipamentos porque: i) não poderia processar os minérios, recebidos em estado bruto, para transformá-lo nos produtos finais por ela vendidos, sem utilização da água nas diversas etapas do seu processo produtivo, ii) seus equipamentos industriais não operam com o nível de tensão em que a energia é entregue pela concessionária, iii) a diretriz das Instruções Normativas nº 247 e nº 404, não encontra amparo legal, iv) todos os itens do ativo imobilizado alocados em centro de custos produtivos são imprescindíveis à fabricação dos produtos destinados à venda;
- d) não podem compor a base de cálculo da contribuição os ingressos recebidos em contrapartida à cessão de créditos do ICMS.

Ao final protesta a requerente por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia e ajuntada de documentos.

É o breve relatório.

Diante do relatório acima posto, o acórdão recorrido contemplou a seguinte redação em sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA/DECADÊNCIA

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DA COFINS.

A cessão de direitos de ICMS Compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para a Cofins.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda.

CRÉDITO COFINS. COMPENSAÇÃO:

Não existe amparo legal para a utilização em compensação, de créditos apurados em relação a insumos vinculados à receita referente a vendas no mercado interno, mesmo para as empresas que exportam parte de seus produtos.

PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

Não atendidos os requisitos legais de admissibilidade, indefere-se pedido de juntada de novas provas e de realização de perícia.

Solicitação Indeferida

Haja vista a decisão pela improcedência da manifestação de inconformidade no acórdão ora recorrido, o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 14 de julho de 2009, requerendo o que se segue (fls. 366):

Desse modo, seja com base nas preliminares, seja com fundamento nas razões de mérito, deve o v. acórdão recorrido ser modificado –“in totum”, determinando-se o cancelamento das glosas realizadas na apuração dos créditos da COFINS, bem como a exclusão dos montantes recebidos em contrapartida à cessão dos créditos do ICMS da base de cálculo dessa exação, e, por consequência, deve ser restaurado o saldo dos referidos créditos apurados pela recorrente (...).

Em Resolução nº 3102-000.218 (fls. 435 a 438), da 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em 27 de junho de 2012, acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

Essa citada resolução tem o seguinte teor:

Com efeito, há, a meu ver, dúvida acerca do montante da depreciação de bens do ativo imobilizado que poderia ser computada como despesa.

Em primeiro lugar, a recorrente insurge-se contra as glosas da depreciação de bens empregados na geração de energia e no tratamento da água.

Segundo o Fisco, em face da ausência de meios que identificassem quanto da energia elétrica e da água tratada seriam empregados no processo produtivo e da possibilidade de se utilizar esses recursos em outras atividades que não guardariam relação com esse processo, caberia glosar integralmente a depreciação computada.

Penso que, em princípio, essa análise merece ser mais aprofundada.

Me parece razoável admitir que a atividade industrial da recorrente é a responsável pelo consumo da maior parte da energia elétrica e da água tratada. Entretanto, sem que se proceda ao devido rateio, essa percepção fica prejudicada.

Por outro lado, há uma lista de bens que o Fisco considerou desvinculados do processo produtivo e para os quais a recorrente insiste na vinculação. Tais itens encontram-se enumerados no item 3.3 do Relatório Fiscal que dá suporte ao despacho decisório. A dificuldade é que não restou suficientemente claro quais seriam os critérios que definiriam a vinculação ou não ao processo.

Nessa linha, tomo emprestadas as conclusões da Resolução 3101-000.188, da 1ª Turma Ordinária desta Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF e converto o julgamento do recurso em diligência para que a unidade da Secretaria da Receita

Federal do Brasil de Jurisdição junte aos autos o resultado da diligência determinada com base em tal resolução.

Juntados tais elementos ao processo, deve ser conferido o prazo de 30 dias para manifestação da recorrente e, em seguida, com ou sem manifestação, devolvidos os autos a este Colegiado.

Em atendimento à Resolução e ao Termo de Diligência Fiscal, de 4 de setembro de 2013, o Contribuinte apresenta o Laudo de Funcionalidade (fls. 445 a 586), em 20 de dezembro de 2013, em que descreve cada etapa do processo produtivo em análise nos autos.

Com a entrega do Laudo de Funcionalidade por parte do Contribuinte, a Autoridade Fiscal produz o Relatório de Diligência (fls. 587 A 590) com o intuito de atender e suprir as dúvidas levantadas pela Resolução 3101-000188 do CAR. A conclusão é a seguinte (fls. 590):

Os bens do centro de custo AGU – Abastecimento de Água – não foram usados na produção, mas no bombeamento, tratamento, e reaproveitamento da água que circula nas plantas industriais.

Os bens do centro de custo ENE – Energia Elétrica – Distribuem, convertem, adaptam a energia às necessidades das unidades, suprem de energia elétrica toda a empresa – essas são suas funções. Eles não atuam na produção e, em consequência, os seus desgastes não decorrem da fabricação dos produtos.

Os bens que constam da tabela do item 9, com exceção dos dois de números 8 e 33, não se desgastaram ou danificaram na fabricação dos produtos. São necessários para viabilizar as atividades de qualquer empresa. Não foram adquiridos para a fabricar os produtos da Contribuinte.

Contudo, o conjunto de placas externas, adquirido para revestir forno elétrico, e o conjunto de sobressalentes, para o agitador do tanque, números 8 e 33, respectivamente, da tabela, são bens que se desgastaram ou danificaram no processo produtivo e, portanto, o crédito sobre eles deve ser admitido.

Quanto aos serviços ou despesas que constam da referida tabela do item 9, não foram aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos destinados à venda. Assim, não se admite crédito sobre suas cotas de depreciação.

O Contribuinte, discordando das conclusões, apresentou manifestação (fls. 593 a 605) em relação ao Relatório de Diligência em 10 de junho de 2014.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário (fls. 335 a 366) interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 09-24.168 (fls. 323 a 331), de 28 de maio de 2009, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme se verifica nos autos, a lide está vinculada, preliminarmente, 1) a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário e a possibilidade de aumentar a

base de cálculo da contribuição em pedidos de restituição ou compensação, no mérito, 2) sobre o que se considera insumo no processo produtivo realizado nas atividades econômicas do Contribuinte, e, 3) se os ingressos financeiros decorrentes da cessão de créditos de ICMS integram a base de cálculo da Contribuição. Assim, as compensações foram homologadas parcialmente em razão de glosas dos créditos apurados na Cofins.

1. Quanto à decadência do direito de constituir o crédito e à possibilidade de aumentar a base de cálculo da contribuição à Cofins em pedidos de restituição ou compensação

Alega o Contribuinte a decadência do direito da Autoridade Fiscal de constituir o crédito tributário e a impossibilidade de se alterar a base de cálculo de incidência da contribuição, no caso específico majorando-a, em pedidos de ressarcimento ou de declaração de compensação de créditos da contribuição do PIS. Fato ocorrido em razão do entendimento do fisco de que determinadas receitas deveriam ser computadas pelo Contribuinte e, no caso, não foram.

Neste sentido o Contribuinte sustenta no Recurso Voluntário da impossibilidade do referido aumento da base de cálculo nestes termos (fls. 340 a 342):

A recorrente não ignora que, em doutrina, existe muita discussão acerca da correta interpretação do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, não havendo, entre os estudiosos do direito, consenso sobre o que é homologado, após o decurso do prazo quinquenal nele previsto. Todavia, o entendimento dominante na jurisprudência administrativa é de que, decorrido o prazo de cinco anos contado da ocorrência do fato gerador, é homologada a atividade do sujeito passivo, e não o pagamento por ventura realizado.

Tanto isso é verdade que, em sessão realizada em 15.12.2008, o Conselho Pleno proferiu julgamento sobre essa questão, tendo decidido que a realização do pagamento pelo sujeito passivo, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não é relevante para fins de determinar o termo inicial do prazo de decadência, devendo ser sempre observada a regra do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Ora, se o pagamento antecipado não é relevante para fins da contagem do prazo previsto nesse dispositivo legal, infere-se que a homologação aludida neste dispositivo diz respeito à atividade do sujeito passivo. Por conseguinte, a fiscalização possui o prazo de cinco anos, da ocorrência do fato gerador, para verificar se o sujeito passivo cumpriu corretamente a sua obrigação tributária, apurando adequadamente a respectiva base de cálculo, aplicando sobre ela a correspondente alíquota e, se for o caso, efetuando o recolhimento do tributo devido. Decorrido esse prazo o lançamento considera-se homologado, não mais podendo ser alterado pela autoridade fiscal.

Da análise do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que, ao contrário do que alegam as d. autoridades julgadoras "a quo", após o decurso do prazo decadencial previsto neste dispositivo legal, as atividades do sujeito passivo para a apuração de seus resultados estão homologadas, não mais podendo ser alteradas.

Essa afirmação ganha corpo quando o dispositivo legal em comento é interpretado em conjunto com o inciso V e o parágrafo único do art. 149 do Código Tributário

Nacional, que regula as hipóteses em que o lançamento deve ser feito e/ou revisto de ofício, que possui a seguinte redação:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V — quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento se pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública." (grifos do recorrente)

Como se vê, o inciso V do art. 149 do Código Tributário Nacional, dirigido expressamente à hipótese do lançamento por homologação, prescreve que é cabível a revisão de ofício desse lançamento quando restar comprovada a omissão e/ou inexatidão do sujeito passivo. Contudo, nesse caso, a revisão do lançamento deve ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública de formalizar o lançamento de ofício, ou seja, antes do prazo quinquenal contado da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A interpretação sistemática das regras do Código Tributário Nacional conduz à inarredável conclusão de que a fiscalização pode e deve rever a atividade do sujeito passivo, denominada de lançamento por homologação, dentro do prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Porém, se ela permanecer inerte nos cinco anos seguintes à data da ocorrência do fato gerador, a atividade exercida pelo sujeito passivo considera-se homologada, isto é, reconhecida como legítima.

Nesse contexto, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, após o transcurso do prazo de decadência do direito de o Fisco efetuar e/ou revisar de ofício o lançamento, tomar-se-á imutável a apuração dos resultados pelo sujeito passivo, que não mais poderão ser alterados pela fiscalização.

(...)

Destarte, não procedem os ajustes da base de cálculo da COFINS relativa aos meses de janeiro e fevereiro de 2004, haja vista que se referem a períodos que já estavam decaídos.

No acórdão ora recorrido a decisão se dá no sentido da possibilidade de majoração da base de cálculo da contribuição em análise, acarretando a inclusão de receitas que deixaram de ser consideradas pelo Contribuinte na restituição ou compensação de créditos referentes à Cofins, conforme se verifica no trecho a seguir do voto (fls. 326 a 327):

Inicialmente registre-se que o Despacho Decisório em questão tão somente analisou as Declarações de Compensação apresentadas pela empresa, sendo que nele não foi efetuado lançamento tributário algum.

O requisito central para a compensação no âmbito tributário sempre foi a existência de um crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, é o que determina o art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou já

estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos,) do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Tratando-se de pleito em que a interessada solicita créditos para utilização na compensação de seus débitos, cabe à autoridade fiscal homologar ou não a compensação realizada, para tanto tem obrigação de apurar o valor exato do crédito e a sua disponibilidade, bem como a correção do encontro de contas entre débitos e créditos. Tal procedimento não caracteriza lançamento de ofício.

Para verificar a legitimidade do crédito e a exatidão da compensação realizada (homologação), a Administração dispõe do prazo previsto no parágrafo 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que assim determina:

- § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Registre-se então que as Declarações de Compensação em tela foram entregues em 29/06/2004. Em razão do parágrafo 5º, acima transcrito, a autoridade administrativa teria o prazo até 29 de junho de 2009 para proceder a homologação ou não das compensações declaradas. Como a interessada teve ciência do Despacho Decisório, que homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido, em 27/03/2009, não se operou a homologação tácita das compensações tratadas no presente processo.

Cumprido salientar, por oportuno, que, na sistemática da não cumulatividade, que no caso da Cofins, foi instituída pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, há o encontro entre o valor devido da contribuição e o crédito a descontar, sendo que somente o saldo devedor da contribuição é objeto de confissão de dívida por meio da declaração competente, ou de lançamento de ofício, nos termos da legislação de regência.

No presente caso, a fiscalização constatou erro na apuração do crédito da Cofins, que se deu em virtude da exclusão indevida na base de cálculo da citada exação, pela contribuinte, de valores relativos à cessão para terceiros de crédito de ICMS. A recomposição da base de cálculo originou uma diferença a maior nos valores devidos da Cofins, de fevereiro e março de 2004, nos importes de R\$52.896,00 e R\$122.310,91, respectivamente. Havendo sobra de crédito a descontar na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, nos valores de R\$10.402,00 (fevereiro/04) e R\$31.996,19 (março/04), tais diferenças foram amortizadas, remanescendo débito da Cofins.

Para a parcela da Cofins deduzida dos créditos a descontar não cabe formalização de exigência tributária, contudo, é diferente o tratamento a ser dado à parcela do débito remanescente após a dedução, para a qual houve, inclusive, proposta de lançamento de ofício (fls. 208).

Ademais, à exceção da retificação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, em razão do disposto no artigo 5º, §5º da Lei nº 7.689/88 e no artigo 57 da Lei 8.981/95, não havia, até a edição da MP 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009). Previsão para lavratura de auto de infração sem exigência de crédito tributário, o que veio a ocorrer com a inclusão, pela citada MP, do §4º ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fisco aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (~~Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993~~)

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Medida Provisória nº449, de 2008)

§ 42 O disposto no caput aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Medida Provisória nº449, de 2008)

Descabe na presente situação, em face do acima exposto, falar em lançamento de ofício, tampouco na decadência do direito de efetuar-lo.

Em contrário ao entendimento do Contribuinte, entendo que no caso em análise, como as Declarações de Compensação foram entregues em 29/06/2004 e teve ciência em 27/03/2009 do Despacho Decisório que homologou parcialmente as compensações, não ocorreu a homologação tácita das compensações pleiteadas.

Percebe-se também que a fiscalização procedeu os ajustes nas Declarações de Compensação, e, diante dos equívocos realizou o lançamento de ofício em relação a parcela do débito remanescente após a dedução por intermédio do auto de infração - processo 10972.000033/2009-62 (fls. 397).

Por entender correta a decisão da DRJ/JFA, sem entrar no mérito dos ajustes procedidos pela autoridade fiscal acerca à cessão de créditos de ICMS, nego provimento ao Recurso Voluntário no que tange a este ponto.

2. Quanto às glosas realizadas na apuração dos créditos da contribuição

Insta observar por primeiro que há, na legislação pátria, a divisão entre tributos cumulativos e não-cumulativos. Inicialmente a não cumulatividade aplicava-se apenas ao IPI e ICMS, conforme determinação constitucional constante nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, e posteriormente passou a abranger também o PIS/PASEP e a Cofins, normatizado por meio das Leis nº 10.637 de 2002 (PIS/PASEP), 10.833 de 2003 (Cofins) e 10.865 de 2004 (PIS/PASEP e Cofins-Importação).

Considerando como critério as fases do processo produtivo ou do ciclo comercial, e a incidência dos tributos sobre uma ou mais, pode-se, no caso destes últimos classificá-los em cumulativos e não cumulativos. Trata-se de uma classificação quanto à técnica de aplicação dos tributos multifásicos.

Tributo cumulativo ou também denominado em cascata é aquele que incide em várias fases de circulação do bem sem, contudo, deduzir-se o valor que já incidiu nas

anteriores, isto é, não é permitida a dedução do tributo suportado no decorrer da atividade produtiva/comercial.

Já o tributo não cumulativo é aquele que incide em várias fases do processo produtivo apenas sobre o valor que naquela se agregou, significa isto que se pode também gravar todo o valor acumulado do bem, desde que se desconte, se deduza, o valor que gravou as fases anteriores.

A questão central nesta discussão reside na caracterização do que será considerado insumo na cadeia produtiva, possibilitando com isso a dedução ou não dos tributos suportados a montante nas fases anteriores do sistema produtivo. A legislação é extremamente restritiva na caracterização do insumo para crédito no caso do IPI e é ampla quando se trata do IRPJ.

Quanto a aplicação à Cofins as normas e a doutrina entendem que a aplicação deve se dar de forma intermediária entre os dois extremos citados, ou seja, mais abrangente que o conceito aplicado ao IPI e menos amplo que aquele aplicado ao IRPJ.

Cito aqui trecho do voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, que bem elucida a questão:

(...)

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 ai 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 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:

[...]

Com isso, entende-se que há de se aplicar o princípio da essencialidade para a caracterização do bem ou serviço como insumo, ou seja, deve ser levado em conta se tais produtos utilizados como base do creditamento das contribuições são essenciais para a produção daqueles bens em questão, com o intuito de atender o disposto na legislação pertinente sobre a não cumulatividade.

Posto isso como referencial para compreender o litígio em questão passo a decidir sobre os pontos controversos acerca das glosas realizadas na apuração dos créditos da contribuição.

2.1 Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, alocados nos centros de custos AGU (Abastecimento e Tratamento de Água) e ENE (Subestação Energia Elétrica)

2.1.1. Abastecimento e tratamento de água

O Relatório de Diligência apresentado pela Receita Federal do Brasil (fls. 587 a 590) indica que os bens referentes a esta questão não foram utilizados na produção de forma específica, “mas no bombeamento e reaproveitamento da água que circula nas plantas industriais” (fl. 590). (Grifou-se).

Por sua vez o Contribuinte argumenta no sentido de que os equipamentos utilizados no tratamento e bombeamento de água, assim como o abastecimento, são imprescindíveis para sua atividade produtiva, inclusive cita procedimentos em que a água se faz essencial para a produção, conforme se verifica no trecho da Manifestação ao Relatório de Diligência feito pelo Contribuinte (fls. 599):

É importante dizer que, no processo produtivo do nióbio, a água é elemento fundamental, na medida em que serve de “veículo” do minério de uma fase a outra do processo produtivo. Aqui importa destacar em caráter especial o parágrafo 64 do laudo elaborado pela requerente, o qual se transcreve aqui nas partes necessárias:

“Nesse sentido, observe-se que, na concentração, o processo de flotação ocorre essencialmente em meio aquoso, sendo as partículas de pirocloro expostas a

reagentes químicos e coletadas em bolhas de ar dentro deste meio. Os processos que se valem de fornos utilizam água para resfriamento e granulação de materiais e escória. Por sua vez, a produção de óxidos de nióbio, dada a pureza do material, necessita de água desmineralizada para o seu processo, justificando os ativos relacionados à desmineralização da água.”

Entende-se, com isso, que o Contribuinte não teria condições de processar os minérios para transformá-los em produto final sem a utilização da água, fazendo com que esta seja indispensável no sistema produtivo realizado pelo Contribuinte.

Tendo isto claro, respeitando o critério da essencialidade deste insumo, visto que a água é elemento fundamental no processo produtivo do nióbio, e sem a água nas diversas fases do processo produtivo não é possível processar os minérios objeto da atividade do Contribuinte, voto no sentido de considerar que a depreciação das máquinas e os equipamentos utilizados no tratamento e abastecimento de água permitem o creditamento na Cofins não-cumulativa, visto que são utilizados na produção de bens destinados à venda.

2.1.2. Subestação Energia Elétrica

O Relatório de Diligência (fls. 587 a 590) entende que os bens do centro de custo ENE – Energia Elétrica – não devem ser considerados insumos no sistema produtivo do Contribuinte, conforme se verifica no seguinte trecho do Relatório de Diligência:

Os bens do centro de custo ENE – Energia Elétrica – distribuem, convertem, adaptam a energia às necessidades das unidades suprem de energia elétrica toda a empresa – essas são suas funções. Eles não atual na produção e, em consequência, os seus desgastes não decorrem da fabricação dos produtos.

Portanto, a administração fiscal, por entender que o desgaste desses bens não decorre do processo produtivo, nega ao Contribuinte o direito de creditamento da depreciação destes equipamentos e serviços no que se refere à Cofins.

Já a posição do Contribuinte é diversa e desta forma argumenta às fls. 600:

(...) Diante da informação constante do laudo elaborado pela requerente sobre o rateio de energia elétrica entre suas diferentes unidades no sentido de que 99% da energia é consumida nos processos produtivos, o Relatório de Diligência afirmou que tal percentual seria *“parcial e insustentável, pois os fatos demonstram que várias unidades que constam do Anexo III não tem qualquer relação com o processo produtivo”*.

A requerente não conseguiu identificar quais centros de custo foram considerados pela fiscalização como desvinculados do processo produtivo. É que a afirmação das autoridades fiscais, neste particular, foi vaga, lacônica, não tendo havido, no Relatório de Diligência, análise de cada unidade produtiva e informação sobre quais unidades, ao ver dos agentes fiscais, não possuíram qualquer relação com o processo produtivo.

Como está claro nos autos a atividade de produção de nióbio pelo Contribuinte requer, além do sistema de abastecimento e tratamento de água, a existência de uma subestação de energia elétrica, visto que a energia elétrica recebida da concessionária CEMIG precisa, necessariamente, receber um processo de adequação da tensão para que possa ser aplicada aos equipamentos industriais.

Observa-se ademais que no Laudo de Funcionalidade elaborado pela requerente (fls. 445 a 586) se demonstra que 99% da energia consumida é destinada ao

processo produtivo do Contribuinte e que menos de 1% destina-se as atividades administrativas da indústria.

Em conclusão, a água e a energia elétrica são indispensáveis as atividades de processamento do minério pelo Contribuinte, e, assim sendo, os equipamentos e as máquinas utilizados no tratamento desses insumos com o fito de tornar possível a sua utilização, pela adequação técnica que a atividade requer, devem ser considerados como itens utilizados no processo produtivo de acordo com o previsto na Lei nº 10.833/03, que assim dispõe:

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

(...)

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;

Logo, respeitando o princípio da essencialidade, é cabível o creditamento dos valores relativos a depreciação do Centro de Custo ENE – Subestação Energia Elétrica, visto que está sendo diretamente utilizado, no sentido de necessário e essencial, ao sistema produtivo em discussão, portanto, voto em prover o Recurso Voluntário neste tema.

2.2. Glosa dos encargos de depreciação do centro de custos MIN – Mineração

O Acórdão ora recorrido entende que os equipamentos do centro de custo MIN – Mineração – não podem ser considerados insumos utilizados no sistema produtivo do Contribuinte, como se observa no trecho retirado do voto do referido Acórdão:

Do mesmo modo, as máquinas e equipamentos alocadas no centro de custo MIN — Mineração, não são utilizados na fabricação de produtos destinados à venda. Isso porque, conforme registrado no Relatório Fiscal Final (fls. 192, item 3.2), e confirmado pela interessada, as máquinas e equipamentos desse centro de custos, apesar de adquiridas pela interessada, foram cedidas a outra empresa, nas atividades de quem são empregadas.

Por sua vez o Contribuinte em seu Recurso Voluntário aduz que tal entendimento é equivocado e alega o que se segue (fls. 348 e 349):

Sustentam a fiscalização e as autoridades julgadoras de primeira instância administrativa que os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos, registrados no ativo imobilizado da recorrente, que foram por ela "cedidos" à Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá — COMIPA, não devem compor o cálculo do crédito da COFINS, pois, em seu entender, esses bens não seriam utilizados na fabricação de seus produtos.

O raciocínio desenvolvido pela fiscalização, confirmado pela DRJ, está equivocado, visto que desconsidera o acordo firmado entre essas duas companhias, constante na escritura pública de constituição da COMIPA, cuja cópia foi anexada aos autos na manifestação de inconformidade.

Conforme se verifica pela análise desse documento, em 28.9.1972, a COMIPA foi constituída pela recorrente e pela Companhia Agrícola de Minas Gerais — CAMIG (atual Companhia de Desenvolvimento Económico de Minas Gerais — CODEMIG), com o objetivo de melhor aproveitar a lavra do pirocloro e de outros minerais de

colômbio, existentes em minas, cujo direito de concessão foi conferido pelo Poder Público àquelas companhias.

Por força daquele acordo, todo o minério extraído pela COMIPA deve ser vendido à recorrente, de modo que ela possa atender à demanda do mercado. Em contrapartida, a recorrente comprometeu-se a adquirir as máquinas e os equipamentos necessários à extração mineral, e alugá-los àquela sociedade. Confira-se:

"(...) E, perante as mesmas testemunhas, pelas partes me foi dito que se achavam justas e contratadas, mediante as seguintes cláusulas e condições:

(...)

13º) que a CBMM se obriga a locar à Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá o seguinte equipamento de mineração atualmente empregado na lavra das minas a serem exploradas pela sociedade ora constituída: (...); que a CBMM cobrará como aluguel desse equipamento a importância correspondente a 2% (dois por cento) ao mês sobre o valor original do custo de aquisição desses equipamentos, corrigido monetariamente de acordo com os índices de correção do ativo imobilizado; (...)" (grifos da recorrente)

Verifica-se, portanto, que as máquinas e equipamentos, alocados no centro de custos MIN - Mineração, são alugados pela recorrente à COMIPA, a fim de permitir que essa companhia realize a extração dos minérios a ela fornecido, que são as matérias-primas de seus produtos.

Desse modo, ao contrário do que alegam a fiscalização e a r. decisão recorrida, os custos das máquinas e dos equipamentos, que foram adquiridos pela recorrente e, posteriormente, tocados à COMIPA, além de relacionados à sua atividade produtiva, enquadram-se no conceito de *insumo*, na medida em que integram o custo da matéria-prima consumida em seu processo produtivo.

Este ponto do Recurso Voluntário do Contribuinte não foi objeto da conversão do julgamento em diligência e, portanto, será julgado com base nos termos estabelecidos neste voto para a caracterização ou não dos equipamentos do referido centro de custo como insumos sob o critério de sua essencialidade, observando que tais equipamentos foram locados a empresa COMIPA.

Em que pese que os equipamentos alocados nos centros de custos MIN – Mineração encontram-se cedidos à Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá – COMIPA, resta demonstrado pelo Contribuinte nos autos, que todo o minério extraído pela COMIPA deve ser vendido a recorrente e que esta deve fornecer os equipamentos necessários.

Assim, pelo fato inconteste do aluguel dos equipamentos desse centro de custo a outra empresa e que esta fornece produtos essenciais ao sistema produtivo na fabricação de produto destinado a venda pelo Contribuinte, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário no que tange aos encargos de depreciação do centro de custos MIN – Mineração.

2.3. Glosa dos encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado

O Relatório de Diligência apresentado elencou 38 itens (fl. 589 e 590), enumerados de 1 a 36, que estão instalados nas plantas industriais e que são considerados pelo Contribuinte como bens utilizados na fabricação dos produtos vendidos.

Para melhor precisar a glosa efetuada de depreciação de outros itens do ativo imobilizado veja-se a tabela abaixo:

Nº	Bens	Utilização/finalidade
1	Abafador de ruído.	Equipamento de proteção coletiva contra ruído.
2	Alarme audiovisual para telefone.	Alerta para chamadas telefônicas.
3	Aparelho de ar condicionado, ar condicionado, conjunto de ar condicionado, condicionador de ar.	Utilizados para resfriar o ambiente, protegendo pessoas, equipamentos ou ambos.
4	Aparelho kit ar condicionado caminhão volvo.	Instalado em caminhão guindaste que atua em montagens industriais.
5	Ar condicionado automotivo.	Instalado em caminhão utilizado no transporte de rejeitos.
	Armários.	São utilizados para: guardar pertences pessoais do empregados, manuais, relatórios, ferramentas, acomodar monitores, computadores, etc.
6	Aspirador de pó.	Promover a limpeza do forno.
	Caminhonetes Mitsubishi.	Usadas no transporte de materiais e equipamentos, inclusive no transporte de amostras para análise.
7	Chuveiro lava olho de emergência.	Equipamento de segurança exigido pelas normas de proteção acidentárias.
8	Conjunto de placas externas.	Utilizadas no revestimento externo do forno elétrico.
9	Conjunto de som com cornetas.	Aparelho de comunicação utilizado na unidade.
10	Despesas de desembaraço aduaneiro.	Despesas incorridas na importação.
11	Equipamento eletromecânico para portão.	Abrir portão para passagem de ponte rolante transportando materiais.
12	Instalação sistema som ambiente.	Despesas com a instalação de sistema de som para comunicação entre os operadores da unidade.
13	Interligação da mina via fibra ótica.	Despesas com serviços de interligação da mina com as plantas industriais.
14	Interligação em fibra ótica.	Despesas de interligação em fibra ótica.
15	Mão de obra de montagem e partida.	Despesas de serviços aplicados ao robô que atua no acondicionamento de produtos.
16	Mão de obra p/ colocação do robô em operação.	Despesas de serviços aplicados ao robô que atua no acondicionamento de produtos.
17	Mesas, escrivaninhas.	Usadas nas tarefas rotineiras, algumas servem para reuniões e outras sustentam computadores ou monitores utilizados nas tarefas.
18	Microsoft Windows NT 4.0.	Sistema operacional instalado em computador da

		unidade.
19	Módulo scanner p/ comunicação.	Faz com que o controlador lógico programável acione equipamentos sem necessidade de ação humana.
20	Persianas verticais em alumínio.	Persianas utilizadas em janelas de salas da unidade.
21	Poltronas, cadeiras.	Usadas pelos trabalhadores e visitantes das seções.
22	Rádios fixos e portáteis.	Viabiliza a comunicação entre os operadores.
23	Rádio RS 450.	Utilizado no controle remoto da ponte rolante.
24	Refrigerador cor bege 320 Litros.	Conservar alimentos e sucos dos trabalhadores da unidade.
25	Relógio de ponto.	Registra a jornada de trabalho na unidade.
26	Repetidora de rádio comunicação com rádios.	Aparelhos de comunicação entre os operadores da unidade.
27	Varredeira Hako Jonas.	Usada na varrição de grandes áreas das plantas.
28	Ventilador Transportável.	Usado para resfriar produtos e equipamento.
29	Lavoura Wap.	Utilizada para lavar pisos, equipamentos, instalações.
30	Condic centrais tipo selfcontained.	Controla a temperatura de painéis elétricos.
31	Transceptor portátil.	Aparelho de comunicação utilizado na unidade.
32	Detector portátil de co-responder.	Detectar gás no ambiente.
33	Conjunto de sobressalentes.	Peças sobressalentes para o agitador do tanque.
34	Motosserra.	Cortar eletrodos utilizados na unidade.
35	Conjunto de emissor de som para limpeza.	Equipamento sonoro utilizado para limpeza dos filtros de manga.
36	Instalações p/ captação de água de chuva.	Instalações destinadas a captar água de chuva depositada em barragens.

Dos itens relacionados na tabela acima a Autoridade Fiscal reconheceu o item 8 e 33, conjunto de placas externas e conjuntos sobressalentes, utilizadas no revestimento externo do forno elétrico e como peças sobressalentes para o agitador do tanque, respectivamente, como bens que se desgastam ou danificam-se no processo produtivo, reconhecendo, assim, que sobre estes o crédito deve ser admitido.

O Contribuinte requer, em sua Manifestação ao Relatório de Diligência (fls. 593 a 605), em especial, alguns itens como a inclusão do abafador de ruído, aparelhos de ar condicionado, armários, chuveiro lava olho de emergência e ventilador transportável.

Considerando todos os 38 itens relacionados pela Autoridade Fiscal, a avaliação feita por esta e o requerido pelo Contribuinte, entendo que os itens: 1 – abafador de ruído (equipamento de proteção coletiva contra ruído); 7 – chuveiro lava olho de emergência (equipamento de segurança exigido pelas normas de proteção acidentárias); 8 – conjunto de placas externas (utilizadas no revestimento externo do forno elétrico); 33 – conjunto de sobressalentes (peças sobressalentes para o agitador do tanque), são bens necessários para viabilizar as atividades produtivas do contribuinte.

Portanto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso do Contribuinte no que tange aos itens 1; 7; 8 e 33 do Relatório de Diligência admitindo crédito sobre as suas cotas de depreciação.

3. A cessão de créditos do ICMS

A decisão ora recorrida entende que a cessão do crédito referente ao ICMS deve compor a base de cálculo das contribuições, conforme se demonstra nesse trecho do voto do referido Acórdão (fls. 330 e 331):

Relativamente à cessão de créditos de ICMS, o artigo 1º da Lei 10.833/2003, que trata da incidência não-cumulativa da Cofins, e o mesmo artigo da Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep não-cumulativo, estabelecem, de forma clara, o fato gerador dessas contribuições, qual seja, "o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

(...)

No caso, a cessão de direitos de ICMS, que o contribuinte adquire no momento da compra de um bem ou direito, é uma nova operação jurídica/contábil com este direito do contribuinte, gerando uma nova receita, que pode ou não gerar lucro.

Em se tratando de receita, auferida com a cessão de créditos de ICMS admitida pela legislação estadual, cumpre analisar o cabimento ou não de sua tributação pelo PIS/Pasep e pela COFINS. A operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a Unidade da Federação, o do cedido.

Conforme o disposto nas Leis nº 9.718, de 1998, nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS não-cumulativo) e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (incidência não-cumulativa da Cotins), estas contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência das contribuições em tela. Já ao tratar das hipóteses de exclusão da base de cálculo, a norma foi bastante seletiva, restringindo-as a um pequeno rol, *numerus clausus*. Observa-se que o negócio jurídico ora analisado não se enquadrava em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas na legislação pertinente.

Tanto é assim que a hipótese de exclusão da base de cálculo da Cofins relativamente a receitas *decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996* somente passou a existir a partir da edição da MP 451, de 15 de dezembro de 2008, que incluiu o inciso VI ao §3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003.

Destaca-se quanto aos efeitos da citada MP sobre a matéria, seu art. 22, que assim dispõe:

Art. 22. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação,

produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro de 2009, em relação ao disposto:

(...)

b) no art. 8º, relativamente ao inciso VII do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2003

c) no art. 9º, relativamente ao inciso VI do §3º do art. 1º, e ao art. 58-J, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

(...) (sem grifo no original).

Por sua vez, o Contribuinte alega em seu Recurso Voluntário, citando jurisprudência do próprio CARF, que os valores decorrentes de cessão de créditos do ICMS não podem ser considerados sob o conceito de receita passível de tributação pelo PIS, conforme se verifica no seguinte trecho retirado do Recurso ora em análise (fls. 354):

Na manifestação de inconformidade, restou demonstrado que, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2004, a recorrente efetuou, nos termos da legislação do ICMS do Estado de Minas Gerais, a cessão de seus créditos desse imposto a terceiros sem ágio ou com deságio. Confirmam-se; a título meramente exemplificativo, os documentos anexos à sua manifestação de inconformidade.

Ao verificar a apuração da COFINS, relativa àqueles meses, a fiscalização constatou que a recorrente emitiu "*notas fiscais faturas, relativas à transferência de crédito acumulado de ICMS*", sem que fossem os correspondentes valores incluídos na base de cálculo dessa contribuição social.

Partindo da premissa de que não há previsão legal expressa de que os valores recebidos pela recorrente nessas operações podem ser excluídos da apuração da contribuição em foco, os Srs. AFRFB adicionaram tais montantes à sua base de cálculo.

Como se vê, a fiscalização e as d. autoridades julgadoras "a quo" entendem que os ingressos decorrentes das cessões de créditos do ICMS representam receitas tributáveis e, não havendo norma legal que afaste a incidência da COFINS nesses casos, os respectivos valores devem ser computados em sua base de cálculo.

Mas, o raciocínio por elas desenvolvido está equivocado, na medida em que, em momento algum, aprofundaram o exame da natureza jurídica da contraprestação da cessão de créditos de ICMS, verificando se ela se amolda ao conceito de receita.

Percebe-se, quando da leitura da Ata de Assembléia Geral Extraordinária da Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração, de 30 de junho de 2008, que dispõe sobre a reforma integral do estatuto social da Companhia, que tem por objeto social (fls. 414):

(i) a indústria, o comércio, a importação e a exportação de minérios, produtos químicos, fertilizantes e produtos metalúrgicos, e a exploração e o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; (ii) a representação de outras sociedades, nacionais ou estrangeiras; e; (iii) a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista; e (iv) o desenvolvimento de outras atividades correlatas, de interesse da Companhia. (grifou-se).

Neste sentido, como o Contribuinte desenvolve a atividade de exportação de minérios e requer a retirada da base de cálculo da cessão de créditos do ICMS, cabe considerar a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 606.107/RS que ficou assim ementado:

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.

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 creditarse 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.

A decisão proferida no RE 606.107/RS, de relatoria de Rosa Weber, em sede de repercussão geral, implica no respeito ao disposto no RICARF desta forma:

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

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim sendo, de acordo com a legislação e a jurisprudência aplicável ao tema, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário e afastar da base de cálculo da contribuição o produto oriundo da cessão de créditos do ICMS.

Conclusão

Observada a legislação e a jurisprudência aplicáveis ao caso, o laudo técnico trazido aos autos na diligência realizada, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte.

Valcir Gassen - Relator

Processo nº 13646.000183/2004-51
Acórdão n.º **3301-003.214**

S3-C3T1
Fl. 631
