



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

Processo n° 13646.000187/2004-30
Recurso n° 508.192 Voluntário
Acórdão n° 3801-00.548 – 1ª Turma Especial
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria PIS
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. É de 5 (cinco) anos o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, contado da data da entrega da declaração de compensação.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição PIS os gastos de produção que não são aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, vez que não se enquadram no conceito de insumos.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DECORRENTES DA IMPORTAÇÃO.

Os créditos decorrentes de importação somente poderiam ser aproveitados por meio de compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal ou por intermédio de pedido de ressarcimento a partir de 09/08/2004.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE ITENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Não geram direito a créditos a serem descontados da contribuição PIS os encargos de depreciação de equipamentos e máquinas que não foram utilizados diretamente no processo produtivo.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PIS. CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS.

As cessões de créditos de ICMS não têm natureza jurídica de receita, por isso não integram a base de cálculo da contribuição.

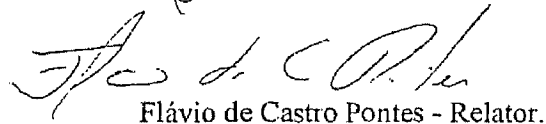
Recurso Voluntário Provido em Parte.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir, na compensação, a incidência do PIS sobre a cessão de créditos de ICMS. Os Conselheiros Magda Cotta Cardozo e José Luiz Bordignon votaram pelas conclusões, relativamente à tributação da cessão de créditos de ICMS. Vencidos os Conselheiros Andréa Medrado Darzé e Rodrigo Pereira de Mello, que davam provimento, também, relativamente aos encargos de depreciação alocados nos centros de custo AGU e ENE e aos serviços de trator e esteira.


Magda Cotta Cardozo - Presidente.


Flávio de Castro Pontes - Relator.

EDITADO EM: 28/10/2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Andréa Medrado Darzé (Suplente), José Luiz Bordignon e Rodrigo Pereira de Mello (Suplente).

Ausente, justificadamente os Conselheiros Arno Jerke Júnior e Andréia Dantas Lacerda Moneta.

Relatório

Adota-se o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos, em razão do princípio da economia processual:

Trata-se o presente das Declarações de Compensação de débitos, constantes dos processos relacionados à fl. 122, com crédito do PIS/Pasep – regime não cumulativo, no valor de R\$944.497,08 (fl. 121).

Os processos acima mencionados foram apensados ao presente processo para análise em conjunto, uma vez que se referem ao mesmo crédito solicitado

Da verificação da legitimidade do crédito do PIS/Pasep do 2º trimestre de 2004 resultou o Relatório Fiscal Final (fls. 100/121), do qual se extrai:

- glosa de créditos sobre serviços que não foram consumidos ou aplicados na produção de bens destinados à venda;*
- glosa de créditos sobre a importação de pó de níquel;*



- glosa de créditos, relativamente aos meses de abril, maio e junho de 2004, apurados sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos que não são utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda, conforme demonstra o centro de custos em que o contribuinte os alocou ou a sua destinação;

- a fiscalização ajustou a base de cálculo do PIS/Pasep, adicionando valores relativos à cessão de créditos de ICMS, no montante de R\$4.561.970,84.

A DRF-Uberaba/MG emitiu Despacho Decisório, no qual reconhece o crédito no valor de R\$902.169,60 e homologa a compensação pleiteada (fls. 122/126).

A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 142/169), na qual alega que:

a) não procedem os ajustes da base de cálculo do PIS/Pasep relativa aos meses de abril e maio 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 do PIS/Pasep sem formalizar lançamento de ofício;

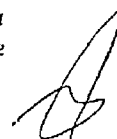
c) considerou no cálculo do crédito apenas os custos dos serviços de trator de esteira e da locação de veículos relacionados aos centros produtivos;

d) ainda que no período fiscalizado a impugnante não tenha apurado valores a pagar a título da contribuição ao PIS e da Cofins, os créditos dessas contribuições, incidentes nas importações de pó de níquel, feitas no mês de junho de 2004, podem ser descontados das bases de cálculo das contribuições incidentes sobre a sua receita, de meses posteriores;

e) equívoca-se a fiscalização ao glosar os créditos da PIS/Pasep calculados sobre depreciação de máquinas e equipamentos porque: i) não poderia processar o minério, recebido 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 juntada de documentos.



A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, fls. 236 a 248, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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.

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito a crédito.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DO PIS/Pasep.

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

CRÉDITO PIS. COMPENSAÇÃO:

Inexiste 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.

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, fls. 252 a 282, instruído com os documentos de fls. 283 a 292. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente que:

Preliminarmente:

- não se afigura correto apoiar-se no parágrafo 50 do art 74 da Lei n. 9430/96, para afastar a regra do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a fiscalização possui o prazo de cinco anos contado da data da ocorrência do fato gerador para homologar a atividade exercida pelo sujeito passivo denominada de lançamento por homologação;

- se, por um lado, a fiscalização dispõe do prazo de cinco anos para homologar as compensações realizadas pelos sujeitos passivos, por outro lado, se as declarações de compensação forem analisadas depois do decurso do prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador do tributo que deu origem ao respectivo direito creditório, os agentes fiscais não mais poderão aumentar a sua base de cálculo, ainda que tal procedimento não implique qualquer diferença a recolher aos cofres públicos;

- após o término do prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, considera-se definitivamente homologada a atividade do sujeito passivo, tendente a apurar a base de cálculo dos tributos por ele devidos, não mais podendo ser objeto de questionamento pelas autoridades fiscais,

- na medida em que a fiscalização procedeu a ajustes na base de cálculo da contribuição ao PIS após o prazo a que alude o art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, não há a menor dúvida de que restou configurada, "in casu", a decadência;

- ainda que a fiscalização entendesse que a base de cálculo daquela contribuição social, nos meses de abril, maio e junho de 2004, foi incorretamente apurada, pois não foram nela computadas as supostas receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS, tais equívocos não poderiam ser corrigidos neste processo administrativo, que decorre de declarações de compensação apresentadas pela recorrente, mas deveriam ser objeto de lançamento de ofício.

No mérito

A Impossibilidade de aumentar-se a base de cálculo da contribuição ao PIS em pedidos de restituição/compensação.

- o inciso V do art. 149 desse Código prescreve que "o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa" quando restar comprovada a omissão ou a inexatidão do sujeito passivo, no exercício da atividade denominada de lançamento por homologação;

- de acordo com a regra inserta naquele dispositivo legal, as omissões e as inexatidões, quaisquer que sejam elas, comprovadas pela fiscalização, na verificação dos lançamentos por homologação, devem ser objeto de lançamento de ofício;

- ainda que a fiscalização entendesse que a base de cálculo daquela contribuição social, nos meses de abril, maio e junho de 2004, foi incorretamente apurada, pois não foram nela computadas as supostas receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS, tais equívocos não poderiam ser corrigidos neste processo administrativo, que decorre de declarações de compensação apresentadas pela recorrente, mas deveriam ser objeto de lançamento de ofício;

Créditos decorrentes da não-cumulatividade Serviços de trator de esteira e de locação de serviços - tanto o trator de esteira, como o caminhão locado pela recorrente, são utilizados em seu processo produtivo;

- o trator de esteira é um equipamento especial, com rodagem de aço, usado para transportar e acondicionar em célula própria a escória advinda do processo produtivo, espalhando e compactando o material de acordo com as exigências legais ambientais. Sem a sua aplicação, a recorrente não estaria apta a exercer suas atividades de produção de acordo com os requisitos legais ambientais, donde suas atividades fatalmente teriam que ser interrompidas;

- relativamente aos veículos locados pela recorrente, sua utilização ocorre dentro do processo produtivo, sendo certo que eles exercem diversas funções, dentre as quais destacam-se: a calibração das balanças usadas para movimentar e pesar os insumos aplicados no processo produtivo e o transporte de diversos materiais internos necessários ao processo produtivo;

- que a pesagem destas balanças é essencial ao processo, pois elas têm como função dosar os insumos que são usados para a fabricação do produto final. Se os insumos não forem usados no peso e dosagem corretos, o produto não é fabricado nas especificações e qualidade aceitos no mercado;

- a recorrente considerou, no cálculo do referido crédito, apenas os custos correspondentes a tais "serviços", quando relacionados aos seus centros produtivos;

- enquanto as autoridades fiscais entendem que o custo das matérias-primas, dos produtos intermediários, dos materiais de embalagens e de outros bens adquiridos pela pessoa jurídica, relacionados ao seu processo produtivo, devem sofrer alterações "em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação", para que gerem direito ao crédito daquela contribuição, no caso dos serviços basta que eles sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto para que os respectivos custos possam ser computados na apuração de tal crédito;

- a Instrução Normativa 358/2003 não diz, explícita ou implicitamente, que os serviços, para gerarem direito ao crédito da contribuição ao PIS, devem ser aplicados diretamente no processo produtivo, donde se extrai que devem eles ser relacionados com a produção ou fabricação do produto;

- a interpretação daquele ato normativo é muito mais condizente com a teleologia do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10637/02, que não adotou um conceito restritivo do vocábulo insumos.

Importações de pó de níquel

- não pode ser mantida a glosa fiscal, sem que seja assegurado à recorrente o direito de considerar o respectivo valor na

apuração do saldo credor dos créditos do PIS-Importação e da COFINS-Importação, que podem ser aproveitados em períodos subsequentes ao fiscalizado, sob pena de ofensa ao parágrafo 20 do art 15 da Lei nº 10865/04, que prescreve. "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes";

- antes de 9.8.2004, a legislação não permitia o aproveitamento dos créditos de PIS-Importação e da COFINS-Importação mediante a compensação com outros tributos, mas, tão-somente, com "débitos" da contribuição ao PIS e da COFINS, incidente sobre as receitas da pessoa jurídica. Contudo, o montante dos créditos em foco, que não pudesse ser aproveitado em determinado mês, poderia ser utilizado em meses subsequentes, nos termos do mencionado dispositivo legal;

- ainda que a recorrente, no período fiscalizado, não tenha apurado valores a pagar a título da contribuição ao PIS e da COFINS, os créditos dessas contribuições, incidentes nas importações de pó de níquel, feitas no mês de junho de 2004, podem ser descontados das bases de cálculo das contribuições incidentes sobre a sua receita, de meses posteriores.

Os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, alocados nos centros de custos AGU — Abastecimento e Tratamento de Água e ENE— Subestação Energia Elétrica

- tanto as máquinas e os equipamentos utilizados no tratamento e bombeamento da água, como os empregados na adequação dos níveis de tensão e corrente de energia elétrica, são itens indispensáveis à produção de nióbio pela recorrente;

- esses insumos água e energia elétrica, são empregados exclusivamente em seus centros produtivos não sendo consumidos em seus departamentos administrativos;

- que as máquinas e os equipamentos utilizados no sistema de abastecimento de água são necessários para bombeá-la às diversas etapas do processo de produção, a saber: concentração, moagem, separação magnética, flotação e transporte dos rejeitos à bacia de sedimentação;

- a recorrente não poderia processar os minérios, recebidos em estado bruto, para transformá-los nos produtos finais por ela vendidos, sem que fosse utilizada a água nas diversas etapas de seu processo produtivo;

- o mesmo ocorre com as máquinas e equipamentos da subestação de energia elétrica, que são utilizados para adequar a tensão e a corrente da energia elétrica, recebida da concessionária CEMIG, aos níveis exigidos pelo processo industrial da recorrente;

- esses insumos água e energia elétrica, são empregados exclusivamente em seus centros produtivos não sendo consumidos em seus departamentos administrativos;

- o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/02 permite o creditamento da contribuição ao PIS sobre os encargos de depreciação das máquinas, equipamentos e outros itens do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados pela pessoa jurídica, que sejam utilizados em seu processo produtivo;

- a lei não exige que tais itens do ativo imobilizado sejam "diretamente" aplicados no processo de produção dos bens destinados à venda. Donde se infere que, para que se tenha direito ao crédito, é suficiente que aqueles bens estejam relacionados ao processo produtivo;

- que os itens do ativo imobilizado, relacionados no item 3.1 do relatório fiscal, não são utilizados ou empregados nos departamentos administrativos da recorrente, mas tão-somente em seu processo produtivo.

Os encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado

- por exemplo, os equipamentos de ar condicionado, que são utilizados para garantir o funcionamento de equipamentos eletro-eletrônicos em salas de comando, que necessitam de temperatura controlada para o seu regular funcionamento. Do mesmo modo, os chuveiros lava-olhos são equipamentos de segurança coletiva, necessários ao processo produtivo, garantindo o primeiro socorro em caso de acidentes com respingos de produtos químicos;

- os demais itens do ativo imobilizado, cujos encargos de depreciação foram glosados pela fiscalização, tais como móveis, rádios de comunicação, moto-serra, varredeira, etc, também são utilizados nos departamentos produtivos da recorrente, sendo necessários produção dos minérios por ela vendidos;

- esses bens são imprescindíveis ao processo produtivo da recorrente, estando, portanto, abrangidos na hipótese do inciso VI do art. 3º da Lei n. 10637/02, razão pela qual é igualmente de rigor a reforma do acórdão recorrido nesta parte, com o conseqüente cancelamento da glosa fiscal.

A cessão de créditos do ICMS

- o raciocínio desenvolvido pela fiscalização e pelas d. autoridades julgadoras 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;

- a aplicação da Lei n. 10637/02 não pode, em hipótese alguma, resultar na tributação de valores que não se enquadram no conceito de receita, sob pena de ser desrespeitada a competência estabelecida pela Constituição (artigo 195, inciso I, alínea "b");

- ninguém pode pretender tributar pela contribuição ao PIS os valores ingressados no patrimônio, em decorrência de uma operação de empréstimo, pelo simples fato de que de receita não

se trata! E, justamente, essa é a hipótese das cessões de créditos do ICMS, que não representam receitas da pessoa jurídica;

- as C. 1ª e 2ª Câmaras do antigo 2º Conselho de Contribuintes, em diversas decisões, afirmaram que os ingressos recebidos em contrapartida à cessão de créditos do ICMS não constituem receita da pessoa jurídica, razão pela qual não podem ser tributados pela contribuição ao PIS e pela COFINS;

- os valores recebidos pelas pessoas jurídicas, em decorrência de créditos do ICMS transferidos a terceiros, por não possuírem a natureza jurídica de receita, correspondem a situação de não incidência, não de isenção;

- ao contrário do que sustentam as d. autoridades julgadoras "a quo", a regra inserida no inciso VI do parágrafo 3º do art. 1º da Lei n. 10637/02 pelo art. 9º da Medida Provisória n. 451, de 15.12.2008, convertida na Lei n. 11945, de 2009, não deve ser encarada como um novo comando legal, até então inexistente, pois a tributação de simples ingressos financeiros, decorrentes da cessão de créditos do ICMS, não figuravam, nem passaram a figurar após o advento dessa medida provisória e, afinal, dessa lei, no campo de incidência da contribuição ao PIS.

Por fim, requereu que o v. acórdão fosse modificado "in totum".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele toma-se conhecimento.

As matérias em discussão nesse litígio administrativo são objeto de inúmeras controvérsias entre a Fazenda Nacional e os contribuintes. O julgador com os elementos probatórios tem que solucioná-las. Assim, as matérias serão enfrentadas por tópicos específicos, em consonância com as alegações da requerente no recurso voluntário.

1 Preliminar - decadência

A recorrente insiste na tese de que ficou configurada a decadência para os meses de abril e maio de 2004, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Assim, os ajustes relativos aos aludidos meses não podem subsistir.

A tese da interessada não pode prosperar. Tenha-se presente que este processo administrativo e os respectivos apensados têm por objeto a compensação de tributos federais. O sujeito passivo apresentou diversas declarações de compensação de débitos com créditos da contribuição PIS não-cumulativa dos períodos de apuração do 2º trimestre de 2004.



A compensação, que é uma modalidade de extinção do crédito tributário, é prevista no artigo 170 do CTN - Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/66, o qual remete à lei ordinária a disciplina da matéria. O CTN assim dispõe sobre a compensação:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja 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." (grifou-se).

Desta forma, a compensação é um dos meios de extinção do crédito tributário e se concretiza pelo encontro de contas entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Deste modo, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 (e alterações) disciplina o regime de compensação no âmbito federal.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(grifou-se)

(...)

Por seu turno, o § 5º deste dispositivo legal estabelece o prazo para a homologação da compensação:

§ 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)(grifou-se)

Destarte, o prazo de cinco anos conta-se da data da entrega das declarações de compensação. No caso presente, constata-se que as declarações de compensação foram entregues a partir de 29/06/2004, de sorte que as verificações efetuadas em relação aos créditos da contribuição PIS não-cumulativa foram realizadas dentro do prazo legal de 5(cinco) anos, uma vez que o contribuinte foi cientificado do despacho decisório em 05/06/2009 .

Como visto, na compensação a autoridade tem por obrigação legal, no prazo acima referido, verificar se os créditos são líquidos e certos, ou seja, a exatidão dos créditos da contribuição PIS apurados e declarados pelo sujeito passivo.

Diferentemente do alegado pela recorrente, o art. 150, §4º do CTN trata do prazo que a Fazenda Nacional tem para verificar a exatidão do pagamento efetuado. Esse prazo não se aplica à análise dos créditos que podem ser descontados da contribuição PIS sob o regime da não-cumulatividade.

A propósito do lançamento por homologação, Luciano Amaro em Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 364 e 365, esclarece:

E o lançamento? Este - diz o Código Tributário Nacional - opera-se por meio do ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do



dispositivo, homologa-a. A atividade aí referida outra não é senão a de pagamento, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto. Melhor seria falar em "homologação do pagamento", se é isso que o Código parece ter querido dizer. (grifou-se)

Em suma, não ficou configurada a decadência.

2 Aumento da base de cálculo – necessidade de lançamento de ofício

A recorrente argumenta que eventuais ajustes na base de cálculo da contribuição PIS somente poderiam ser feitos por meio de lançamento de ofício e que a interpretação da decisão recorrida ao mencionar o art. 9º, § 4º do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Medida Provisória nº 44/08, é equivocada.

É certo que alterações na base de cálculo decorreram da inclusão como receita, nos respectivos períodos de apuração, da matéria cessão de créditos de ICMS.

O exame desta alegação encontra-se prejudicada, visto que a cessão de créditos de ICMS não configura receita, como será demonstrado em tópico específico. Desta forma, se não configura receita não há que se falar em aumento da base de cálculo por meio de lançamento de ofício.

3. Glosa de créditos

3.1 Serviços de trator de esteira e locação de serviços

Esta controvérsia tem por objeto o direito do contribuinte de descontar créditos da contribuição PIS sobre os custos dos serviços de trator de esteira e da locação de serviços.

A legislação de regência, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações posteriores, disciplinava:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei, (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

(..) (grifou-se)

Destarte, o ponto central da questão é compreender o conceito de insumo estabelecido nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Há diversas exegeses a respeito desse dispositivo, tais como: definição de insumo segundo a legislação do IPI, aplicação de custos e despesas de acordo com a legislação do IRPJ, custos de produção, etc. Para o deslinde da questão, é despidendo examinar o método adotado para o exercício da não-cumulatividade da contribuição PIS, se o método indireto subtrativo ou misto, o qual adota também de forma parcial o método “imposto contra imposto”.

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade. (grifou-se)

Com efeito, a solução deste tópico envolve o conceito de insumo. Segundo o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Instrução Normativa (IN) nº 247/2002 (redação dada pela IN SRF nº 358/03), regulamentou o assunto a partir da concepção tradicional da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e adotou uma interpretação restritiva para o conceito de insumo, conforme excerto a seguir transcrito:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês.

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b 1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias-primas, os produtos intermediários, o 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)(grifou-se)

Em que pese não vincular a autoridade julgadora, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da não-cumulatividade da contribuição PIS. Essas normas complementares não atentaram contra a legalidade, além de não terem extrapolado os limites traçados na respectiva lei.

Em outras palavras, as normas acima delimitaram o direito de crédito com a especificação dos serviços que geram crédito. Posto isso, ao sujeito passivo somente é permitido descontar unicamente os créditos autorizados e discriminados pela lei. Em suma, não é qualquer serviço, custo de produção ou despesa que confere crédito da contribuição.

Caso o legislador tivesse outra intenção, de tal forma que os direitos de descontar os créditos abrangeriam o maior número de gastos possíveis, teria feito constar na lei uma referência explícita ao direito de descontar créditos em conformidade com custos e as

despesas necessárias segundo a legislação do IRPJ. Da mesma maneira, caso quisesse adotar o conceito de custos de produção, não teria utilizado a expressão insumos.

Além disso, a lei que instituiu a não-cumulatividade da contribuição PIS especificou outros custos de produção e despesas operacionais que geram direto ao crédito, tais como: aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nessa esteira, se o conceito de insumo estivesse relacionado com os custos de produção, não faria sentido o legislador ordinário enumerar uma série de outros custos passíveis de gerarem créditos. Deste modo, adota-se como solução deste litígio o conceito de insumo segundo o disposto na IN 247/2002.

A autoridade fiscal após exame do processo produtivo relatou, fl. 78:

1.1) Serviços que não foram consumidos ou aplicados na produção de bens destinados à venda e sobre os quais foram apurados créditos, conforme planilha de detalhamento do Dacon apresentada pelo contribuinte.

Estes serviços foram: a) de trator de esteira, prestado pela empresa Marcelo Stefani, notas fiscais números 554 e 555, em "bota fora" para armazenagem de resíduos, classificados pelo contribuinte em sua contabilidade como "melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental"; b) de "locação de veículos" para diversas atividades, conforme demonstra o rateio da despesa nos vários centros de custo, inclusive não produtivos, prestados pela empresa MVM Administração de Negócios Ltda, notas fiscais números 1420 e 1424

Assim, por se tratarem de serviços alheios ao processo produtivo, os créditos apurados sobre eles serão glosados (...)

Por seu turno, a recorrente sustenta que tanto o trator de esteira como o caminhão locado são utilizados em seu processo produtivo, fl. 263:

(...) o trator de esteira é um equipamento especial, com rodagem de aço, usado para transportar e acondicionar em célula própria a escória advinda do processo produtivo, espalhando e compactando o material de acordo com as exigências legais ambientais

Relativamente aos veículos locados pela recorrente, sua utilização ocorre dentro do processo produtivo, sendo certo que eles exercem diversas funções, dentre as quais destacam-se: a calibração das balanças usadas para movimentar e pesar os insumos aplicados no processo produtivo e o transporte de diversos materiais internos necessários ao processo produtivo. (grifou-se)

Deste modo, nos termos da posição adotada anteriormente, para se ter direito ao desconto dos créditos é necessário que os serviços prestados por pessoa jurídica sejam aplicados diretamente na fabricação do produto, o que não ocorreu nas situações descritas. Dos elementos que constam neste processo administrativo fiscal, constata-se que os serviços que foram objeto de glosa fiscal (de trator de esteira e locação de veículos) não podem ser considerados insumos porque não foram aplicados diretamente na atividade fabril.

É bem verdade que esses serviços são importantes para o processo produtivo, todavia tais serviços não são empregados diretamente na fabricação do produto destinado à venda. O sujeito passivo admitiu que os serviços de trator de esteira foram empregados após a fabricação do produto ter sido encerrada e para atender exigências legais ambientais. Em relação aos veículos locados, é importante salientar que o transporte de materiais não se enquadra no conceito de insumo acima delimitado. Além disso, a recorrente não conseguiu infirmar a constatação da autoridade fiscal de que os serviços locados são estranhos ao processo produtivo.

Do exame dos elementos probatórios, é forçoso concluir que são serviços auxiliares e/ou complementares ao processo produtivo. Como visto, em regra, são custos de produção que não se enquadram no conceito de insumos.

Em remate, em relação a essa matéria, não merece reparo a decisão recorrida.

3.2 Créditos decorrentes da importação de pó de níquel

A controvérsia tem por objeto o direito do sujeito passivo de utilizar créditos da contribuição PIS decorrentes de importações lançadas em junho de 2004 de pó de níquel.

A propósito do aproveitamento de créditos decorrentes de importações, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 estabelece:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações

Por seu turno, o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 dispõe:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário



anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei. (grifou-se)

De acordo com a inteligência destes dispositivos legais, os créditos decorrentes de importação somente poderiam ser aproveitados por meio de compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal ou de pedido de ressarcimento a partir de 09/08/2004, como bem assentaram a autoridade fiscal e a decisão recorrida.

Neste sentido, a própria recorrente admitiu que, antes de 09/08/2004, a legislação não permitia o aproveitamento dos créditos de PIS-importação e da Cofins-importação mediante a compensação com outros tributos.

De outro giro e mantida a glosa fiscal, a interessada pleiteia que seja reconhecido o direito do aproveitamento do montante glosado dos créditos decorrentes da importação em períodos posteriores, conforme o disposto no § 2º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004.

Essa matéria não foi objeto de glosa fiscal, portanto não pode ser apreciada pelo julgador de 2ª instância, visto que não integrou o litígio administrativo.

3.3 Encargos de depreciação de máquinas e equipamentos alocados nos centros de custos AGU – Abastecimento e Tratamento de Água e ENE – Subestação Energia Elétrica.

A recorrente sustenta o seu direito a manutenção dos créditos decorrentes de apropriação sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos alocados nos centros de custos AGU e ENE.

Como visto, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações dispunha:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

(.)

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;

(...)

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)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos 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;

(...)

Com efeito, resta evidente que a norma estabelece um requisito para que a pessoa jurídica possa descontar créditos, isto é, as máquinas e equipamentos têm que ser utilizadas na fabricação de produtos destinados à venda.

Assim sendo, o problema central é identificar se os aludidos equipamentos e máquinas foram utilizados na fabricação dos produtos.

A autoridade fiscal relatou, fl. 80:

As máquinas, equipamentos e instalações destes centros de custo suprem de água e de energia elétrica todos os setores da empresa: regam jardins, abastecem o restaurante, iluminam ruas, parques, portaria. Enfim, são utilizados indiscriminadamente para atender as necessidades de água e de energia elétrica de toda a empresa. Portanto, os créditos apurados sobre os encargos de depreciação das máquinas, equipamentos e outros bens neles alocados serão glosados, pois tais bens não são utilizados na produção nem representam edificações ou benfeitorias utilizadas nas atividades da empresa

De outra banda, a recorrente sustenta que os insumos água e energia elétrica são empregados exclusivamente em seus centros produtivos, não sendo consumidos em seus departamentos administrativos. No centro de custo AGU, os equipamentos e máquinas foram utilizados no tratamento e bombeamento da água, enquanto no centro de custo ENE foram empregados na adequação dos níveis de tensão e corrente de energia elétrica.

Como se nota, existem divergências em relação ao emprego dos equipamentos e máquinas dos centros de custos AGU e ENE no processo fabril. Com efeito, em relação a essas glosas, do exame dos elementos comprobatórios, pode-se inferir que os referidos equipamentos e máquinas não foram utilizados diretamente no processo produtivo, portanto não geram direito ao crédito.

Tenha-se presente que não se discute a importância desses equipamentos e máquinas para o processo produtivo, mas, sim, a sua utilização direta na produção de bens destinados à venda.

Em remate, somente geram créditos da contribuição PIS os encargos de depreciação de equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção, o que não ficou caracterizado no caso vertente.

3.4 Encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado



A recorrente não se conforma com a glosa da autoridade fiscal em relação aos créditos decorrentes dos encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado. Sustenta que esses bens são imprescindíveis ao processo produtivo.

Mais uma vez não assiste razão à interessada. Como dito anteriormente, a norma, art 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002, estabelece um requisito para que a pessoa jurídica possa descontar créditos, isto é, as máquinas e equipamentos têm que ser utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Destarte, a interessada não conseguiu descaracterizar a glosa da fiscalização, que teve por fundamento o fato de que as máquinas e equipamentos, embora alocados em centros de custos produtivos, não foram utilizados na fabricação dos produtos vendidos.

Um simples exame da lista dos equipamentos e máquinas que foram objeto de glosa (relógios de pronto, despesas de desembaraço aduaneiro, equipamentos de proteção individual e coletiva, armários, interligação em fibra ótica, sistema de som ambiente, aparelhos de ar condicionado, persianas, poltronas, rádios, aspirador de pó, caminhonetes, refrigerador, motosserra, etc.) é suficiente para concluir que os referidos equipamentos e máquinas não foram utilizados diretamente no processo fabril.

De sorte que em relação a essa matéria deve prevalecer a glosa fiscal.

3.3 Cessão de créditos de ICMS

A principal controvérsia desse tópico cinge-se a identificar se a cessão de créditos de ICMS para terceiros integra a base de cálculo da contribuição PIS nos termos da Lei nº 10.637/2002 (incidência não-cumulativa).

O art. 1º da Lei 10.637/2002 dispõe que:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, 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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)

É certo que no presente caso o acúmulo de créditos de ICMS tem origem nas exportações de produtos, uma vez que, nos termos do art. 155, §2º, X, “a” da Constituição Federal, o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Outrossim, a legislação estadual, em conformidade com a Lei Complementar 87/96, permite que as empresas exportadoras transfiram seus saldos credores acumulados a

outros contribuintes. Frise-se que caso não existisse a possibilidade da cessão do crédito de ICMS acumulado na exportação, em grande parte dos casos, a imunidade estaria desvirtuada.

No caso em tela assiste razão à interessada. A cessão de créditos de ICMS não tem natureza de receita, visto que há mera mutação patrimonial, porquanto não há lançamentos a serem feitos nas contas de resultado. Ao contrário da tese da autoridade fiscal que efetivou a glosa, essa operação não caracteriza uma alienação.

Além disso, a cessão de créditos foi pelo valor nominal, segundo contrato de cessão de créditos fiscais, portanto não existiu um ágio que poderia resultar em um acréscimo patrimonial. Nessas operações, em regra, ocorre um deságio, posto que sempre há dúvidas quanto ao fato do crédito cedido ser líquido e certo. De modo que a aludida operação não tem a essência de receita, logo não integra a base de cálculo da contribuição.

A propósito da cessão de créditos de ICMS, transcreve-se o entendimento de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi em Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2010, 35ª ed. – São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 879 e 880:

As empresas exportadoras de mercadorias acumulam vultosos créditos de ICMS que chegam a bilhões de reais em todo o País. Como não conseguem utilizar os créditos, estes são cedidos para outras empresas. O 2º C.C. decidiu que as cessões onerosas e outras operações semelhantes envolvendo créditos de ICMS, por apresentarem mera mutação patrimonial, não integram a base de cálculo de PIS e COFINS (ac nºs 201-80.856/2007 a 201-80.866/2007 no DOU de 23-04-08).

As decisões são corretas porque na cessão de crédito de ICMS não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. A empresa só adquire o crédito de ICMS se a empresa cedente conceder deságio. Se o deságio for de 20%, a empresa debita Caixa em 80% e a despesa de deságio em 20% e credita a conta de Ativo (crédito de ICMS) em 100%. Não há nenhuma receita a ser contabilizada na conta de resultado. Este é o procedimento contábil correto. A contabilização é idêntica à do desconto de duplicatas em que não há receita a ser contabilizada no resultado. A culpa pode ter sido do contabilista que criou receita ilusória na conta de resultado. (grifou-se)

Em casos análogos, a não incidência de contribuição também foi acolhida, de forma unânime, em outros julgados administrativos do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/02/1999 a 31/07/2003
Ementa: COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA DE COFINS. Não há incidência de Cofins sobre a cessão de créditos de ICMS, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O regime de cálculo e recolhimento da Cofins por substituição tributária somente se aplica às hipóteses previstas em lei, o que exclui as*



operações de venda de óleo combustível. Recurso provido em parte.

(Segundo Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Acórdão nº 201-80786, de 11/12/2007)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS A TERCEIROS. Não incide Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita. (...)

(Segundo Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Acórdão nº 204-03448, de 05/09/2008)

Outrossim, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF teve igual entendimento em decisão unânime:

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA

A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 202-137.936, Acórdão nº 02/03-783, de 11/02/2009).

Destarte, a transferência do saldo credor de ICMS acumulado, classificado, em regra, no ativo como tributo recuperável, não modifica esse ativo, há somente uma alteração da classificação contábil, ou seja, esse saldo credor transfere-se para uma outra conta do ativo, portanto essa operação não configura receita.

Por essas razões, nessa matéria dá-se provimento ao recurso da interessada.

4 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir, na apuração das compensações, a incidência da contribuição PIS sobre a cessão de créditos do ICMS.


Flávio de Castro Pontes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção 1ª Câmara

Processo nº : 13646.000187/2004-30

Interessado(a) : COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGICA E MINERAÇÃO

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto ao CARF, a tomar ciência do Despacho.

Brasília, 13 de dezembro de 2010.



Chefe da Primeira Câmara da Terceira Seção

Ciente, com a observação abaixo:

() Apenas com Ciência

() Com Recurso Especial

() Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____ / ____ / ____

Procurador(a) da Fazenda Nacional