



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

Processo nº 13646.000187/2004-30
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.718 – 3ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2019
Matéria 61.858.4331 - PIS - BASE DE CÁLCULO - Cessão onerosa de créditos de ICMS
61.697.4349 - PIS - CRÉDITOS - Conceito de insumo aplicável na apuração de créditos das contribuições não cumulativas.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIRO. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA

Nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do RICARF/2015, em obediência à decisão plenária do STF, no julgamento do RE 606.107, não há que se falar em incidência de PIS e Cofins sobre os valores recebidos a título de cessão onerosa de créditos de ICMS provenientes de exportação.

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, decorrente do julgado no REspnº1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05 de 17/12/2018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer o crédito sobre os itens (i) serviços de "trator esteira" utilizado na movimentação de rejeitos; (ii) depreciação de máquinas e equipamentos (centro de custos "AGU" - água e "ENE" energia); e (iii) equipamentos de proteção individual, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama,

Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial em maior extensão. Votou pelas conclusões o conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Este processo trata de declaração de compensação de débito de IRPJ - Lucro Real com vencimento em junho de 2004, no valor de R\$ 197.178,32, apresentada em 29/06/2004, para a qual foi utilizado saldo de crédito de PIS, relativo à exportação, do mês de abril de 2004, com o mesmo valor originário. O crédito utilizado faz parte de um total trimestral que foi utilizado em compensações de diversos processos que estão anexados ao presente, conforme tabela abaixo:

Processos Administrativos	Data	Débito	PA	Vencimento	Valor
13646.000187/2004-30	29/06/2004	2362-1	05/2004	30/06/2004	197.178,32
13646.000220/2004-21	29/07/2004	2362-1	06/2004	30/07/2004	296.685,30
13646.000223/2004-65	29/07/2004	2484-1	06/2004	30/07/2004	348.619,27
13646.000230/2004-67	04/08/2004	0588-1	07/2004	04/08/2004	207,60
13646.000230/2004-67	04/08/2004	1708-1	07/2004	04/08/2004	17.353,82
13646.000230/2004-67	04/08/2004	3208-1	07/2004	04/08/2004	236,92
13646.000238/2004-23	06/08/2004	5979-2	07/2004	06/08/2004	41.888,37

A Seção de Arrecadação e Cobrança da DRF em Uberaba - MG emitiu despacho decisório, em 27/05/2009, pelo qual reconheceu em parte o direito creditório, para todo o trimestre, no valor de R\$ 902.169,60, homologando as compensações até o limite desse crédito. O reconhecimento parcial decorreu da ajuste de base de cálculo pela não inclusão de créditos de ICMS, cedidos a terceiros, e glosa de créditos sobre: serviços não consumidos ou aplicados na produção; pó de níquel (importado antes de 09/08/2004); e encargos de depreciação de bens não utilizados na produção (entre abril e junho de 2004).

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 198 a 225. Já a 1ª Turma da DRJ/JFA, exarou o acórdão nº 09-25.561, no qual por unanimidade, considerou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo.

Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, em 1º/10/2009, no qual, em resumo:

- preliminarmente, alegou decadência para ajustes da base de cálculo relativa a fatos geradores anteriores a 05/06/2004;
- adicionalmente, alegou a impossibilidade de aumento da base de cálculo do PIS sem lançamento correspondente às diferenças de base de cálculo apurada pela fiscalização;
- em seguida, alegou a impossibilidade da glosa de créditos referentes a:
 - trator de esteira por ser equipamento especial que transporta escória do processo produtivo;
 - veículos locados, pois estes exercem serviços de: calibração das balanças e transporte de materiais internos necessários ao processo produtivo;
 - importação de pó de níquel anteriormente à 09/08/2004, pois estes poderiam ser descontados do valor devido em meses posteriores;
 - depreciação:
 - de equipamentos dos centros de custo de água e energia, por serem insumos industriais;
 - de outros itens que no entender da contribuinte estariam deveriam ter sido melhor analisados pela fiscalização por serem necessários à produção;
- finalmente, alegou que a cessão de crédito de ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição, por falta de fundamentação legal para tanto.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento em 30/09/2010, resultando no acórdão nº 3801-00.548, que tem as seguintes ementas:

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 DEPRECIACÃO 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 tem natureza jurídica de receita, por isso não integram a base de calculo da contribuição.

O acórdão teve o seguinte teor:

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 Jose Luiz Bordignon votaram pelas conclusões, relativamente à tributação da cessão de créditos de ICMS. Vencidos os Conselheiros Andrea 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.

Na fundamentação do voto vencedor, relativamente à manutenção da decisão de piso, foi afastada a alegação de decadência. Além disso: utilizou-se o critério da aplicação ou consumo direto no processo fabril, para caracterizar insumo/crédito; afastou-se a possibilidade de utilização de crédito de importação relativo ao pó de níquel para compensação com outros tributos, antes de 09/08/2004; e utilizou-se o critério da relação direta do equipamento com o processo fabril, para reconhecimento de crédito sobre depreciação.

Recurso especial de Fazenda

Intimada para ciência do acórdão em 28/03/2011 (e-fl. 828), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência, em 29/03/2011.

Tomando por base o acórdão paradigma nº 103-22.937, o Procurador afirmou que a divergência se estabeleceu quanto à natureza das receitas provenientes da cessão de créditos de ICMS, procurando demonstrar que se tratam de receitas, por isso integrantes da base de cálculo, conforme entendimento da decisão de piso.

O então Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência do Procurador, em 13/12/2012, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento.

Embargos de declaração da contribuinte

Cientificada (e-fl. 916) do acórdão nº 3801-00.548 e do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional em 13/06/2013 (e-fl. 917), a contribuinte manejou embargos de declaração ao acórdão em 18/06/2013, apontando nele suposta existência de omissões e contradição. A contradição diria respeito à cessão de créditos de ICMS, já as omissões seriam relativas aos: créditos decorrentes da importação de pó de níquel e à decadência.

Os embargos foram admitidos pelo Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, contudo, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara os acolheu, no acórdão nº 3301-003.046, sem efeitos infringentes, apenas no tocante à contradição, para alterar a redação do preâmbulo do acórdão, e a conclusão do voto condutor, que assumiriam as seguintes redações, respectivamente:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do PIS a cessão de créditos de ICMS. Os Conselheiros Magda Cotta Cardozo e Jose 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.

(Sublinhei a parte alterada.)

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do PIS a cessão de créditos de ICMS.

Por outro lado, as omissões apontadas pela contribuinte não foram reconhecidas, restando o acórdão de embargos com a seguinte ementa:

CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIRO. BASE DE CÁLCULO DO PIS. Nos termos do §2º do art. 62 do Anexo II do RICARF/2015, em obediência à decisão plenária do STF, não incide o PIS em relação a valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação.

Contrarrazões da contribuinte

Em 04/07/2013, às e-fls. 993 a 1002, a contribuinte apresentou contrarrazões o recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Inicialmente pleiteia que aquele recurso não seja conhecido, por enquadrar-se a matéria no conceito de tese superada. Adicionalmente, alega ausência de similitude fática

entre o recorrido e o paradigma, pois este trata da natureza da cessão de ICMS (como receita ou não) para fins de tributação do IRPJ, enquanto o recorrido discute a natureza da cessão de ICMS (como receita ou não) para fins de tributação de PIS/Pasep.

No tocante ao mérito, pede a negativa de provimento ao recurso, para manter a decisão recorrida quanto à matéria.

Recurso especial da contribuinte

O sujeito passivo teve ciência do acórdão de embargos (e-fl. 1064) em 17/10/2016 (e-fl. 1068), e interpôs recurso especial de divergência em 28/10/2016, às e-fls. 1070 a 1094).

O recurso especial versa sobre o direito ao crédito de diversos insumos, com os respectivos paradigmas da divergência:

1) Serviços de "trator esteira" utilizado na movimentação de rejeitos, com os paradigmas: nº 9303-001.035 e nº 3402-003.101. Os acórdãos paragonados entendem que a relação com o processo industrial pode ser indireta, como no caso de remoção de resíduos.

2) Locação de veículos, com base nos acórdãos paradigmas nº 201-81.729 e nº 3802-000.473. Esses acórdãos, divergindo do recorrido, admitem a geração de créditos relativos à locação de equipamentos, independentemente de sua aplicação direta no processo industrial.

3) Depreciação de máquinas e equipamentos (centro de custos "AGU" - água e "ENE" energia), em confronto com o entendimento extraído dos arestos paradigmas: nº 3201-002.051 e nº 3401-01.154, nos quais a depreciação de máquinas gera crédito, quando estas são compatíveis com o processo produtivo.

4) Depreciação de outros itens do ativo imobilizado não utilizados no processo produtivo dos produtos vendidos, tais como: relógios de ponto, 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. Nesse ponto, os acórdãos paradigmas nº 3401-01.692 e nº 3803-03.207 admitem os créditos dessa natureza nas hipóteses de bens identificados ao processo produtivo.

5) Equipamentos de proteção individual, cujos créditos correspondentes aos seus encargos de depreciação são reconhecidos como passíveis de desconto nos arestos paradigmas nº 9303-001.740 e nº 3302-003.155, em franca divergência ao acórdão *a quo*, no qual se entendeu ser insuficiente o fato de serem eles importantes à produção.

Contrarrazões da Fazenda

Com base nas leis que tratam da não cumulatividade do PIS e da Cofins, bem como nas Instruções Normativas da RFB que regulamentam a matéria, a Procuradora invoca os conceitos de insumos aplicáveis ao caso afastando a utilização daquele conceito para o IRPJ, para concluir que:

"...não há como admitir a adoção de que o conceito de insumo do PIS/COFINS não-cumulativo alcance todos os gastos necessários para a produção dos bens, como por exemplo os serviços de "trator esteira" utilizado na movimentação de

rejeitos, a locação de veículos, a depreciação de máquinas e equipamentos, a depreciação de outros itens do ativo imobilizado, e os equipamentos de proteção individual, como pretende a contribuinte.

Dessa forma fundamentou seu pedido de não provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recurso especial de divergência são tempestivos.

Início as análises pelo recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, em seguida abordo o do sujeito passivo.

Fazenda Nacional

Conhecimento

Conheço do recurso, com o afastamento da alegação de matéria superada, pois, no momento da análise de admissibilidade do recurso especial não havia súmula ou decisão vinculante que caracterizasse a matéria como superada.

Igualmente, afasto a alegação de falta de similitude fática. Efetivamente há diferenças fáticas entre as matérias enfrentadas no recorrido e no paradigma, por tratarem de tributos diferentes. Todavia, essas são diferenças acidentais, porque a razão de decidir em ambos os casos foi dependente do enquadramento da cessão de ICMS com receita ou não.

Mérito

Em razão do disposto no § 2º do art. 62¹ do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, a matéria recorrida já tem definição pelo decidido no RE nº 606.107/RS, interposto pela Fazenda Nacional, julgado em 22/05/2013, com repercussão geral, no STF o qual tem a seguinte ementa no tocante a ela:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL.
TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA.
CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.*

¹ 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 dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

*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 supra-legal máxima efetividade.

(...)

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.

(...)

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Por essa razão, nego provimento ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à matéria.

Sujeito Passivo

Conhecimento

O recurso especial da contribuinte cumpre os requisitos regimentais, deve ser conhecido.

Mérito

Entendo que na análise do conceito de insumo para fins de créditos para o PIS/COFINS não-cumulativo não se alcance todos os gastos necessários para a produção dos bens, conforme afirmado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Do voto da Ministra Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões. Feita a ressalva, apresento o meu voto sobre o recurso especial de divergência da contribuinte na ordem numérica em que aparecem os bens e serviços no tópico em que anteriormente foi relatado.

1) Serviços de "trator esteira" utilizado na movimentação de rejeitos;

Dou provimento, por trata-se de equipamento que transporta escora advinda do processo produtivo para espalhá-la e compactá-la de acordo com as exigências legais ambientais, e, ainda que não houvesse tal exigência, me parece que o acúmulo desse material no local de produção acabaria por inviabilizar a atividade.

2) Locação de veículos;

Nego provimento, já foram admitidos créditos sobre locação de veículos relacionados a centros de custos ligados à produção, já que a relevância de sua utilização se vinculam à ela.

3) Depreciação de máquinas e equipamentos (centro de custos "AGU" - água e "ENE" energia);

Dou provimento, trata-se de elementos relevantes ao processo industrial, sem os quais se inviabiliza o andamento da produção.

4) Depreciação de outros itens do ativo imobilizado;

Nego provimento, por tratarem-se de elementos não relacionados, direta ou indiretamente, com o processo industrial, carecendo de essencialidade ou relevância, com exceção do EPI a seguir analisado.

5 - Equipamentos de proteção individual.

Dou provimento, por tratar-se de equipamento exigido pela legislação para viabilizar a atividade de produção por parte da mão de obra empregada no processo industrial,

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer de ambos os recursos interpostos para:

a) negar provimento ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional;

b) dar provimento parcial ao recurso especial de divergência da contribuinte, para restabelecer o crédito sobre os itens:

1) Serviços de "trator esteira" utilizado na movimentação de rejeitos;

3) Depreciação de máquinas e equipamentos (centro de custos "AGU" - água e "ENE" energia); e

5) Equipamentos de proteção individual.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator