



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13646.000259/2004-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.430 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERACAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

NULIDADES. HIPÓTESES.

No processo administrativo fiscal, são nulos tão somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

MATÉRIA NÃO CONSTANTE NOS AUTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não será conhecida a alegação para matéria não compreendida no litígio dos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.

É inconstitucional a incidência do Pis e da Cofins não cumulativas sobre os valores auferidos em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 606.107/RS.

CRÉDITOS. INSUMO. CONCEITO.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do Pis e da Cofins foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de relevância e essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

A mera locação de veículos, dissociada de um serviço agregado, não possa ser concebida como serviço, afastando a possibilidade de tomada de créditos com amparo no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 ou da Lei nº 10.833/2009.

A locação de veículos utilizados em atividades essenciais ou relevantes ao processo produtivo está compreendida na locação de máquinas e equipamentos

utilizados nas atividades da empresa, pelo que cabível o direito creditório com base no inciso IV dos mesmos dispositivos.

CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

É permitido o desconto de crédito calculado sobre os encargos de depreciação de 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.

Não geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens, ainda que se trate de máquinas ou equipamentos, utilizados nas atividades administrativas da empresa.

CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. LIMITAÇÃO AOS BENS ADQUIRIDOS APÓS 30/04/2004. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, *caput*, da Lei n.º 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004, conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE n.º 599.316/SC.

CRÉDITOS VINCULADOS A OPERAÇÕES DESONERADAS. RESTRIÇÃO TEMPORAL.

De acordo com a Exposição de Motivos da MP n.º 206/2004, as disposições do art. 17 da Lei de conversão n.º 11.033, de 2004, visam tão-somente a esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação do Pis e da Cofins, de maneira que já era permitida a manutenção de créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência apurados anteriormente a 09/08/2004, data de publicação da medida provisória.

O crédito apurado anteriormente a 09/08/2004 somente poderá ser utilizado para dedução da contribuição mensal, haja vista a restrição expressa no parágrafo único do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, na parte conhecida, dar provimento parcial para (1) excluir da base de cálculo da contribuição os valores relativos às transferências de créditos de ICMS a terceiros, (2) reverter as glosas dos créditos calculados sobre os serviços prestados pela empresa Jate e Pinte Dona Bêja Ltda., associados aos centros de custo de produção, classificados como “pintura de equipamentos”, bem como os serviços de manutenção eletrônica prestados pela empresa OMP Eletroeletrônica Ltda., empregados sobre os sistemas de monitoramento de suas instalações, de combate a incêndio e das fechaduras eletrônicas; (3) reverter as glosas sobre as locações de veículos efetuadas da empresa Célio Alberto dos Santos, utilizados no transporte interno de insumos; (4) reverter as glosas dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação, nos termos do voto do Relator; e, (5) reverter as glosas sobre as importações de pó de níquel e de pó de ferro, cujos respectivos créditos devem ser aproveitados apenas para dedução.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da DRJ:

Trata-se o presente das Declarações de Compensação de débitos, no valor total de R\$1.080.442,24 com crédito do PIS/Pasep — regime não cumulativo, relativo ao 3º trimestre de 2004, constantes dos processos relacionados à fl. 124.

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 3º trimestre de 2004 resultou o Relatório Fiscal Final (fls. 111/122), do qual se extrai:

- glosa de créditos sobre serviços que não foram consumidos ou aplicados na produção de bens destinados à venda, quais sejam: i) pintura de equipamentos classificados pelo contribuinte em sua contabilidade como • gastos em "obras", "centro de desenvolvimento ambiental", "pintura em equipamentos" e "parques e jardins", ii) "locação de veículos" e "frete e carretos", para diversos departamentos; iii) manutenção eletrônica, rateado em vários centros de custo, tais como, administrativo e casa de hóspedes; - serviços utilizados como insumos (pintura de equipamentos);

- glosa de créditos sobre a importação de pó de níquel e pó de ferro; - glosa de créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos que não são utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda, conforme demonstra o centro de custos ou a sua destinação; - glosa de créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado nos quais há componentes importados, sem incidência da contribuição na importação, em virtude de aquisição antes da vigência da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004;

- glosa parcial de créditos sobre encargos de depreciação do bem imobilizado 0080-3 — Nova Metalúrgica no que se refere à mão de obra paga a pessoa física, gratificação de empregados e encargos de sociais relativos a essa gratificação, cujo crédito é vedado nos termos do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003;

- a fiscalização ajustou a base de cálculo do PIS/Pasep, adicionando valores relativos à cessão de créditos de ICMS, nos importes de R\$1.872.000,00 (agosto/2004) e de R\$2.870.000,00 (setembro/2004).

A DRF-Uberaba/MG emitiu o Despacho Decisório, no qual reconheceu o direito creditório no valor de R\$985.116,03 e homologou parcialmente a compensação pleiteada, até onde as contas se encontrarem (fls. 124/127);

A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 139/164), na qual alega que:

- a fiscalização não pode, em pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, modificar a base de cálculo do PIS/Pasep sem formalizar lançamento de ofício;
- não encontra amparo legal a diretriz das Instruções Normativas SRF n.º. 247 e n.º 404, no sentido de que somente são insumos as matérias primas, os produtos intermediários, as embalagens e quaisquer outros bens, que sofram alteração, durante o processo produtivo dos bens da pessoa jurídica;
- o art. 3º da Lei n. 10637/2002 não limitou as deduções dos créditos do PIS/Pasep, relativos aos insumos adquiridos pela pessoa jurídica, mas autorizaram abertamente a consideração de todo e qualquer insumo destinado à produção de bens e serviços;
- os serviços de pintura estão enquadrados no conceito de insuetos, pois, de fato estão relacionados à fabricação dos produtos vendidos pela requerente;
- os serviços prestados pela Servi-Company referem-se ao transporte interno de insumos e o custo desses serviços devem compor a apuração dos créditos do PIS/Pasep, com base no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002;
- os serviços de manutenção eletrônica referem-se à manutenção preventiva e corretiva de equipamentos eletrônicos, relacionados aos sistemas de monitoramento de suas instalações, de combate a incêndio e das fechaduras eletrônicas;
- equivocou-se a fiscalização ao glosar os créditos do PIS/Pasep calculados sobre depreciação de máquinas e equipamentos porque: i) não poderia processar os minérios, recebidos em estado bruto, para transformá-los 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) todos os itens do ativo imobilizado alocados em centro de custos produtivos são imprescindíveis à fabricação dos produtos destinados à venda;
- 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 e pó de ferro, feitas no mês de julho de 2004, podem ser descontados das bases de cálculo das contribuições incidentes sobre a sua receita, de meses posteriores;
- 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 a juntada de documentos.

É o relatório.

A DRJ Juiz de Fora, em sessão realizada em 10/09/2009, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão ementado da seguinte maneira:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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 à crédito.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIACÃO.

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 o PIS/Pasep.

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.

O contribuinte, tendo tomado ciência do acórdão da DRJ em 10/05/2010 (fl. 261), apresentou em 07/06/2010 o recurso voluntário de fls. 266/309, deduzindo em síntese os seguintes argumentos:

Preâmbulo

1. A impossibilidade de aumentar-se a base de cálculo da contribuição ao PIS em pedidos de restituição/compensação. [Cita julgados nesse sentido]
2. O conceito de insumos é muito mais abrangente do que as Instruções Normativas SRF n. 247/02 e 404/04 admitem, respectivamente, em seus art. 66, parágrafo 5º, inciso I, e 8º, parágrafo 4º, inciso I. Quanto aos bens do ativo imobilizado, têm regra própria que está refletida na Instrução Normativa SRF n.º 457/04, sem maiores dificuldades ou controvérsias para a sua aplicação.
3. Em decorrência dos fundamentos acima desenvolvidos, pode-se afirmar que os itens glosados pela fiscaliza o dão direito a crédito, porque podem ser considerados: ou como "insumos", nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n. 10637/02 e 10833/03; ou como bens do ativo imobilizado, nos termos do inciso VI desse mesmo artigo, quando se caracterizarem como ativos imobilizados, caso em que o direito ao crédito tem norma de regência prevista no parágrafo 1º, inciso III, daquele dispositivo legal.

Serviços utilizados como insumos – pintura de equipamentos

4. De acordo com a acusação fiscal, os serviços de pintura de equipamentos, prestados pela empresa Jate e Pinte Dona Bêja Ltda., não podem ser considerados como insumos, porque são "referentes aos serviços alheios ao processo produtivo" (item 1.1, letra "a" do Relatório Fiscal Final). A atividade desenvolvida por essa empresa é altamente especializada, consistindo na remoção remover ferrugem e resíduos de superfície, uniformizando a sua rugosidade, preparando-a para a aplicação de revestimento anticorrosivo e de pintura industrial. No caso em análise, a quase totalidade dos serviços prestados à recorrente está relacionada à manutenção preventiva e corretiva da pintura externa de seus equipamentos, empregados no processo de beneficiamento de minérios,

com borracha natural ou resinas especiais, visando à sua proteção anti-corrosiva, bem como das paredes internas de vasos, tanques e tubulações.

Serviços utilizados como insumos – locação de veículos e fretes e carretos

5. Alegou a fiscalização que esses serviços, que foram prestados pela empresa Célio Alberto dos Santos, foram utilizados em "diversos departamentos, conforme demonstra o rateio da despesa nos vários centros de custo, inclusive não produtivos" (item 11, letra "b", do Relatório Fiscal Final). Com efeito, os serviços em tela consistem na locação de dois caminhões, com capacidade de carga de 7 e 10 toneladas, voltados ao transporte interno de insumos utilizados no processo produtivo da recorrente. Os serviços de locação em foco, incorridos pela recorrente, não se encaixam no inciso IV do artigo 3º da Lei n. 10637, embora estejam contemplados pelo inciso II do mesmo dispositivo, já que constituem verdadeiros insumos, vinculados diretamente ao processo produtivo da recorrente. Desse modo, com base no inciso II do art. 3º da Lei n. 10637/102, o custo desses serviços deve compor a apuração do crédito da contribuição para o PIS, já que relacionado à atividade produtiva da recorrente, enquadrando-se no conceito de insumo.

Serviços utilizados como insumos – manutenção eletrônica

6. De acordo com as alegações fiscais, o custo dos serviços de manutenção eletrônica contratados pela recorrente junto à empresa OMP Eletroeletrônica Ltda., não pode ser computado na apuração dos créditos do PIS, "por se tratarem de serviços alheios ao processo produtivo" (item 11, letra "c" do Relatório Fiscal Final). Tais serviços se referem à manutenção preventiva e corretiva de equipamentos eletrônicos, relacionados aos sistemas de monitoramento de suas instalações, de combate a incêndio e das fechaduras eletrônicas. Apesar dos serviços em foco não estarem inteiramente vinculados às unidades industriais da recorrente, somente foi considerado, no cálculo do crédito do PIS, o custo desses serviços relacionados, ainda que indiretamente, à produção, especialmente no que se refere ao seu sistema de segurança, que se enquadra no conceito de "insumo", nos exatos termos do Parecer Normativo CST n. 6/1979.

Encargos de Depreciação - máquinas e equipamentos utilizados no sistema de abastecimento de água e na subestação de energia elétrica

7. O v. acórdão recorrido manteve o despacho decisório e, pois, confirmou a glosa dos créditos da contribuição ao PIS calculado sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos, utilizados no sistema de abastecimento de água (AGU) e da subestação de energia elétrica (ENE), alegando que "as máquinas, os equipamentos e outros bens, cujos encargos de depreciação e amortização permitem o creditamento, são, somente aqueles utilizados na produção de bens destinados à venda".

8. Para que não reste dúvida acerca dessa assertiva, é importante que se diga 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. Além disso, buscando otimizar os recursos existentes e eliminar desperdícios a recorrente trata e recircula cerca de 90% da água utilizada em seu processo produtivo.
9. Ou seja, 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. Desse modo, está equivocada a afirmação fiscal, repetida pelas d. autoridades julgadoras "a quo", de que as máquinas e equipamentos, alocados no centro de custos AGU, não afetam diretamente a produção da recorrente.
10. 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. Em outras palavras, o recebimento e a distribuição da energia elétrica diretamente da concessionária é tecnicamente inviável, pois os seus equipamentos industriais não operam com o nível de tensão, em que a energia lhe é entregue por aquela concessionária.

Encargos de Depreciação – outros itens do imobilizado

11. Muito embora, à primeira vista, possam surgir dúvidas acerca da utilização de alguns desses itens no processo de produção do minério, que é vendido pela recorrente, se se investigar a fundo esse processo, verificar-se-á que eles são, nos dizeres da norma legal, "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (...) para utilização na produção de bens destinados à venda".
12. Tome-se, por exemplo, os equipamentos de ar condicionado, que são utilizados para garantir o funcionamento de equipamentos eletroeletrônicos em salas de comando, que necessitam de temperatura controlada para o seu regular funcionamento.
13. Os demais itens do ativo imobilizado, cujos encargos de depreciação foram glosados pela fiscalização, tais como móveis, rádios de comunicação, motosserra, varredeira, etc., também são utilizados nos departamentos produtivos da recorrente, sendo necessários à produção dos minérios por ela vendidos.

Encargos de Depreciação – bem do ativo imobilizado adquirido antes de 30/04/2004

14. Sustenta o v. acórdão recorrido que os encargos de depreciação Forno Feixe de Elétrons II, do Forno Elétrico Túnel para Calcinação Óxido de NB e do Sistema de Briquetagem Reciclagem de Finos Gerados não podem ser computados na apuração dos créditos do PIS, nos termos do art. 31 da Lei n. 10865/2004, visto que as partes e peças desses equipamentos foram adquiridas antes de 31.8.2004.
15. O referido dispositivo legal possui a seguinte redação: "é vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso 111 do parágrafo 1º do art. 3º das Leis n. 10637, de 30 de dezembro de 2002, e 10833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004".
16. Muito embora a redação do art. 31 da Lei n. 10865/04 não levante dúvida acerca da real intenção do legislador ao editá-lo, a análise criteriosa do ordenamento jurídico conduz à conclusão de que esse dispositivo legal não pode ser aplicado, sob pena de ofender o direito adquirido da recorrente ao desconto dos créditos do PIS, calculados sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado em foco.
17. Com efeito, segundo as regras previstas no art. 3º da Lei n. 10637/02, o direito ao creditamento daquela contribuição "nasce" no momento em que os bens do ativo imobilizado são adquiridos pela pessoa jurídica. Contudo, a dedução dos respectivos créditos é diferida para o momento em que forem reconhecidas as correspondentes quotas de depreciação ou amortização, nos termos do inciso III do parágrafo 1º daquele dispositivo legal.
18. Por essa simples razão, não pode a norma do art. 31 da Lei n. 10865/04 ser aplicada retroativamente para alcançar os créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, que tenham sido adquiridos antes de 30.4.2004, conforme reconhecido pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AMS n. 2005.70.00.000594-0/PR, em 26.6.2008.

Importação de pó de níquel e de pó de ferro

19. A fiscalização alega que, antes de 09/08/2004, não havia qualquer dispositivo legal que autorizasse o direito ao crédito de insumos importados aplicados na produção dos já produtos exportados pela recorrente. Por essa razão, foi glosada parte dos créditos do PIS-Importação e da COFINS-Importação, apurados nos termos do art. 15 da Lei n. 10.865, de 30/04/2004, correspondentes às importações realizadas em julho de 2004.
20. Para quantificar o montante de sua glosa, o Sr. Auditor Fiscal valeu-se de um critério proporcional das receitas de exportação da recorrente frente à sua receita operacional bruta. O resultado obtido mediante a aplicação do

percentual obtido sobre os créditos relativos às importações de pó de níquel e de pó de ferro foi excluído do saldo total de crédito da contribuição ao PIS.

21. O parágrafo 2º do art. 15 da Lei n. 10865/04 prescreve: "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes". Ou seja, ainda que a recorrente, no período fiscalizado, não tenha apurado valores a pagar a título da contribuição ao PIS, os créditos dessa contribuição, incidentes nas importações de pó de níquel e de pó de ferro, feitas no mês de junho de 2004, podem ser descontados das bases de cálculo das contribuições incidentes sobre a sua receita, de meses posteriores, inclusive dos compreendidos por este processo administrativo.

Cessão de créditos

22. Ao contrário do que sustentam as d. autoridades julgadoras "a quo", a regra inserida no inciso VI do parágrafo 3º do art. 1º das Leis n. 10637/02 e 10833/03 pela 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 os 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 e da COFINS.

Ao fim, pugna pela reforma integral da decisão de 1ª instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual é conhecido.

Em questão antecedente, o primeiro ponto de insurgência se refere à alegada impossibilidade de aumentar-se a base de cálculo da contribuição durante o exame de pedidos de restituição ou de compensação, ante a inafastável necessidade de lançamento conforme disposto no art. 149 do CTN. No caso, a empresa alega que a autoridade fiscal, durante a apuração dos créditos vindicados, teria incluído os valores decorrentes da cessão de créditos de ICMS, para o que era exigido lançamento de ofício. Em que pese a Recorrente não afirmar expressamente em sua peça recursal que reputa referido ato como nulo, admito sobredita alegação na condição de preliminar de nulidade em razão do teor de seus fundamentos.

Todavia, em observância aos princípios da eficiência e celeridade processual, não pretendo muito me alongar nesta questão antecedente, prestigiando-se, assim, a teoria da causa madura, conforme disposto nos art. 332 e 1.013, §3º, do CPC/2015, tendo em conta, como veremos, a existência de decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário

com repercussão geral reconhecida, cuja conclusão se mostra alinhada à tese levantada pela Recorrente na questão de fundo.

Feita essa observação, registro que não acolho a preliminar suscitada, porque entendo como necessária a verificação da correção da base de cálculo nos autos do processo que veicula o pedido de restituição ou a compensação, em vista da indispensabilidade de tornar a obrigação contra a Fazenda líquida e certa, restando imperativo o lançamento de ofício apenas do eventual saldo apurado em desfavor do sujeito passivo que ocasionalmente já não estiver confessado na DCTF ou pago.

Dos valores recebidos em função da cessão dos créditos de ICMS a terceiros

No tema de fundo - inclusão dos valores relativos às transferências de ICMS a terceiros na base de cálculo das contribuições -, que aproveito para desde logo apreciar, já há decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento, no sentido de que é inconstitucional o cômputo na base de cálculo do Pis e da Cofins dos valores recebidos em razão da cessão de créditos de ICMS a terceiros acumulados em razão das operações de exportação.

É o que restou decidido em 22/05/2013 nos autos do RE nº 606.107/RS, de relatoria da Min. Rosa Weber, cuja ementa reproduzo:

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 creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. 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.

(RE 606107, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013 RTJ VOL-00227-01 PP-00636)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso nesse ponto.

Dos insumos – aspectos gerais

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins foi por muitos anos realizada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN n.º 247/2002 e n.º 404/2004, cujos textos estipulavam critério excessivamente restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como insumo, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo. No entanto, as definições trazidas pelos sobreditos atos foram apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp n.º 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Além disso, restou estabelecido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do

serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos desses dispositivos.

Feitas as considerações iniciais, passo ao exame das glosas afetas ao período sob análise.

Dos serviços utilizados como insumos – pintura de equipamentos e manutenção eletrônica

De acordo com o que consta no item 1.1 do Relatório Fiscal Parcial, os serviços de pintura de equipamentos, prestados pela empresa Jate e Pinte Dona Bêja Ltda., e os serviços de manutenção eletrônica, contratados junto à empresa OMP Eletroeletrônica Ltda., não foram considerados como insumos por se tratarem de serviços alheios ao processo produtivo.

Alega a Recorrente que a atividade desenvolvida pela empresa Jate e Pinte Dona Bêja Ltda seria altamente especializada, consistindo na remoção de ferrugem e resíduos de superfície, uniformizando a sua rugosidade, preparando-a para a aplicação de revestimento anticorrosivo e de pintura industrial. Ainda segundo a empresa, no caso em análise, 90% dos serviços prestados estão relacionados à manutenção preventiva e corretiva da pintura externa de seus equipamentos, empregados no processo de beneficiamento de minérios, com borracha natural ou resinas especiais, visando à sua proteção anti-corrosiva, bem como das paredes internas de vasos, tanques e tubulações e que, para fins de tomada de créditos, só considerou os serviços que tiveram esse fim.

No que se refere aos serviços prestados por OMP Eletroeletrônica Ltda., aduz que se referem à manutenção preventiva e corretiva de equipamentos eletrônicos, relacionados aos sistemas de monitoramento de suas instalações, de combate a incêndio e das fechaduras eletrônicas. Além disso, apesar não estarem inteiramente vinculados às unidades industriais da empresa, esclarece que somente foi considerado, no cálculo do crédito, o custo desses serviços relacionados, ainda que indiretamente, à produção, especialmente no que se refere ao seu sistema de segurança, que se enquadra no conceito de "insumo", nos exatos termos do Parecer Normativo CST n.º 6/1979.

A questão posta já foi enfrentada diversas vezes neste Conselho, que tem posicionamento firme no sentido de admitir a tomada de créditos sobre bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Igualmente são admitidos como insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda – na condição, portanto, de insumo do insumo.

É o que restou decidido pela 3ª Turma da CSRF no Acórdão n.º 9303-009.966, de 22/01/2020, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, cuja ementa abaixo reproduzo (grifei):

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL. Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral (RE n.º 606.107/RS), no sentido da não-incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental, para fatos geradores anteriores à produção de efeitos da Lei n.º 11.945/2009, que expressamente previu a sua exclusão da base de cálculo. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, não se enquadrando aí os de reforma de portões de acesso, pintura de muros e instalação de meio-fio, bem como de eliminação de pragas, insetos e roedores, em uma indústria de equipamentos rodoviários. **BENS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço (Item 89 do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018).** FRETE DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO EM GARANTIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O creditamento relativo ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, previsto no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei), refere-se ao produto fabricado, não contemplando o envio de peças de reposição, ainda que em garantia.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-008.988, de 20/03/2019, do mesmo colegiado e relator (grifei):

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004 CUSTOS/DESPESAS. CANA-DE-AÇÚCAR. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas com a cana-de-açúcar incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. **DESPESAS. MANUTENÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas com manutenção: materiais de manutenção, materiais elétricos, peças, ferramentas, serviços mecânicos e automotivos para máquinas, equipamentos e veículos, despesas com combustíveis, custos com serviços de manutenção de equipamentos e instalações geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.** DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

Com efeito, a autoridade fiscal fez consignar em seu relatório que a glosa sobre o serviço prestado pela empresa Jate e Pinte Dona Bêja Ltda se deu em operações registradas como “pintura de equipamentos”, descrição que, a princípio, guarda perfeita harmonia com os argumentos deduzidos pela empresa.

Acrescentou também que os serviços prestados pela empresa foram classificados pela Recorrente de diferentes maneiras em sua escrituração, a saber: "obras", "centro de desenvolvimento ambiental", "pintura de equipamentos" e "parques e jardins". Essa categorização igualmente se mostra acertada, a meu ver, tendo em vista que a empresa só teria tomado créditos sobre os serviços descritos como “pintura de equipamentos” – conforme inclusive demonstra a planilha de glosas –, não tendo sido computados os custos dos serviços quando aplicados em suas instalações administrativas ou em atividades auxiliares.

Por conclusão, entendo que não haja óbice ao reconhecimento dos créditos tomados.

A situação dos serviços prestados pela empresa OMP Eletroeletrônica Ltda é análoga, já que os serviços empregados na manutenção eletrônica de equipamentos de monitoramento de suas instalações e das fechaduras eletrônicas estão compreendidos no âmbito dos sistemas de segurança e proteção, os quais se revelam essenciais à luz do processo produtivo da empresa, que tem o Nióbio como elemento central, cujos resíduos tóxico-radioativos são nocivos à saúde humana. Já os serviços empregados nos equipamentos de combate a incêndio

atendem ao critério da relevância, pois que decorrem de imposição legal, devendo, portanto, ser admitidos.

Por essa razão, dou provimento ao recurso nesse ponto para reverter a glosa sobre os serviços prestados pela empresa Jate e Pinte Dona Bêja Ltda, associados aos centros de custo de produção, classificados como “pintura de equipamentos”, bem como os serviços de manutenção eletrônica prestados pela empresa OMP Eletroeletrônica Ltda empregados sobre os equipamentos dos sistemas de monitoramento de suas instalações, de combate a incêndio e das fechaduras eletrônicas, associados aos centros de produção.

Dos serviços utilizados como insumos – locação de veículos e fretes e carretos

Ainda conforme o item 1.1 do Relatório Fiscal Parcial, os serviços de "locação de veículos" e "fretes e carretos" prestados pela empresa Célio Alberto dos Santos, notas fiscais números 116 e 117, foram glosados porque não foram consumidos ou aplicados na produção de bens destinados à venda.

Em sua defesa, esclarece a Recorrente que os serviços em tela consistem na locação de dois caminhões, com capacidade de carga de 7 e 10 toneladas, voltados ao transporte interno de insumos utilizados de seu processo produtivo. Aduz também que os serviços de locação em foco não se encaixam no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, embora estejam contemplados pelo inciso II do mesmo dispositivo, já que são verdadeiros insumos, vinculados diretamente ao seu processo produtivo.

No que se refere ao ponto, importa esclarecer que, a princípio, a mera locação de veículos, dissociada de qualquer prestação de serviço agregado, não pode ser equiparada à prestação de serviços, posto que, à luz do direito das obrigações, os serviços são identificados como obrigações de fazer, ao passo que as locações de bens móveis exprimem uma obrigação de dar, porquanto não impliquem um esforço humano dirigido à produção de um bem imaterial.

Esse entendimento, a propósito, traduz a *ratio* por trás da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, abaixo reproduzida, a qual, embora verse a respeito do ISS, deixa clara a impossibilidade de equiparação dos institutos, em descompasso com a tese assumida pela Recorrente.

Súmula Vinculante nº 31

É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Dezenas foram os precedentes que redundaram na edição do sobredito enunciado, dos quais destaco os seguintes, pela similaridade com a situação analisada:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTOS MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

[RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.]

TRIBUTO. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto Sobre Serviços. Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil/1916, cujas definições são de observância inafastável — art. 110 do CTN/1966.

[RE 116.121, rel. min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001.]

Não por outra razão é que a súmula vinculante 31 deve ser lida com ressalva, porque tão-somente é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis, quando desagregada da prestação de serviços, conforme inclusive fora fixada tese no RE 626.706/SP, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, sob o tema nº 212, *verbis*:

Tema 212 - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis.

É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços.

Segundo os esclarecimentos fornecidos pela Recorrente, as operações glosadas se referem à locação de dois caminhões, com capacidade de carga de 7 e 10 toneladas, voltados ao transporte interno de insumos utilizados de seu processo produtivo. A empresa não esclarece se há algum serviço agregado à locação.

Nada obstante a indiscutível essencialidade da atividade em que foram os caminhões locados empregados, fato é que, desagregadas de qualquer obrigação de fazer adicional, as locações, isoladamente, não podem ser a um serviço equiparadas, de tal maneira que resta inviável sua subsunção à hipótese prevista no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, como requer a Recorrente.

Entretanto, mesmo que não tenha o crédito amparo no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, haja vista a mera locação não poder ser concebida como serviço, observo que os caminhões utilizados no transporte interno de insumos consumidos em seu processo produtivo estejam compreendidos em máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pelo que cabível o direito vindicado com espeque no inciso IV do mesmo dispositivo.

Por essas razões, dou provimento ao recurso nesse ponto para reverter as glosas sobre as locações de veículos efetuadas da empresa Célio Alberto dos Santos.

Encargos de Depreciação - máquinas e equipamentos utilizados no sistema de abastecimento de água e na subestação de energia elétrica

O acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados no sistema de abastecimento de água (AGU) e da subestação de energia elétrica (ENE).

Esclarece a empresa 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. Além disso, buscando otimizar os recursos existentes e eliminar desperdícios, trata e recircula cerca de 90% da água utilizada em seu processo produtivo. Na visão da empresa, 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.

Assevera que 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. Em outras palavras, o recebimento e a distribuição da energia elétrica diretamente da concessionária é tecnicamente inviável, pois os seus equipamentos industriais não operam com o nível de tensão em que a energia lhe é entregue por aquela concessionária.

No meu entendimento, fica claro, portanto, o vínculo direto e inevitável com o processo produtivo do Nióbio, estabelecido pelas máquinas e equipamentos utilizados no sistema de abastecimento de água (AGU), em razão das etapas do processo produtivo expostas, bem como por aqueles da subestação de energia elétrica (ENE), diante da necessidade de adequar a tensão e a corrente da energia elétrica recebida da concessionária.

Dessa forma, dou provimento ao recurso nessa parte para reverter a glosa dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados no sistema de abastecimento de água (AGU) e da subestação de energia elétrica (ENE).

Encargos de Depreciação – outros itens do imobilizado

Em relação aos demais equipamentos, a Recorrente afirma que também são "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (...) para utilização na produção de bens destinados à venda". Cita como exemplo os equipamentos de ar condicionado, que seriam utilizados para garantir o funcionamento de equipamentos eletroeletrônicos em salas de comando, que necessitam de temperatura controlada para o seu regular funcionamento.

Assevera também que os demais itens do ativo imobilizado, cujos encargos de depreciação foram glosados pela fiscalização, tais como móveis, rádios de comunicação, motosserra, varredeira, etc., são igualmente utilizados nos departamentos produtivos da recorrente, sendo necessários à produção dos minérios por ela vendidos.

De acordo com o que consta na planilha de fls. 58/61 do Relatório Fiscal, a glosa se concentrou em armários, aparelhos de ar condicionado *split*, licenças de softwares Microsoft Office e Windows, poltronas giratórias e fixas, rádios VHF para comunicação, motosserra, mesas, gaveteiros, lavadora, varredeira, relógio de ponto, abafador de ruído, chuveiro lava-olhos de emergência, aspirador de pó, geladeira e notebooks.

Considerando apenas as informações e provas acostadas aos autos, à exceção das varredeiras, utilizadas para limpeza da planta industrial, do abafador de ruído e do chuveiro lava-olhos de emergência, itens de segurança e proteção individual manifestamente relevantes, afetos ao processo de extração e de elaboração de produtos finais do Nióbio, parece-me que os demais bens estejam associados a atividades administrativas e acessórias, desagregadas do processo produtivo.

Por essas razões, dou provimento parcial ao recurso nesse ponto para reverter apenas as glosas sobre os encargos de depreciação calculados sobre a aquisição de varredeiras, abafadores de ruído e dos chuveiros lava-olhos de emergência.

Encargos de Depreciação – bem do ativo imobilizado adquirido antes de 30/04/2004

Sustenta o acórdão recorrido que os encargos de depreciação do Forno Feixe de Elétrons II e do Forno Elétrico Túnel para Calcinação Óxido de NB não podem ser computados na apuração dos créditos do PIS, nos termos do art. 31 da Lei nº 10865/2004, visto que as partes e peças desses equipamentos foram adquiridas antes dessa data, a partir de 14/08/2003. Veja-se:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

O contribuinte, por seu turno, faz extenso arrazoado cuja conclusão é no sentido da inaplicabilidade do art. 31 da Lei nº 10865/2004, por ofensa ao direito adquirido em virtude de consistir em verdadeira aplicação retroativa de texto legal.

O mérito da questão posta fora enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal, que, em sessão virtual ocorrida de 19 a 26/06/2020, apreciando o tema 244 da repercussão geral reconhecida nos autos do RE 599.316, de relatoria do Min. Marco Aurélio de Mello, fixou a tese, de reprodução obrigatória por esse colegiado por força do §2º do art. 62 do RICARF, no sentido de que é "inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004".

Por essas razões, dou provimento ao recurso voluntário nessa parte, para afastar as glosas sobre os encargos de depreciação do Forno Feixe de Elétrons II, do Forno Elétrico Túnel para Calcinação Óxido de NB e do Sistema de Briquetagem Reciclagem de Finos Gerados.

Importação de pó de níquel e de pó de ferro

A glosa dessas importações ocorreu em razão da interpretação da Fiscalização em relação ao art. 16 da MP nº 206/2004 (deslocado para o art. 17 da Lei de conversão nº 11.033/2004) no sentido de que, antes de 09/08/2004, data de publicação da referida MP, não havia possibilidade de manutenção dos créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão,

isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, como seria o caso das importações vinculadas a operações de exportação. Veja-se:

MP n.º 206, de 2004

(...) Art. 16. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 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.

O primeiro ponto a destacar é que a glosa estanque e integral das operações não deveria prosperar em qualquer hipótese, tendo em vista que, mesmo prevalecendo o entendimento da autoridade fiscal, de acordo com o rateio proporcional estabelecido, a parcela não vinculada a exportações ou a vendas desoneradas no mercado interno deveria ser mantida.

De toda maneira, na questão central, penso que referida norma verdadeiramente não inovou no mundo jurídico, dado que, pela própria lógica da não-cumulatividade, o direito creditório, quer ele vinculado a operações oneradas quer a desoneradas, pode ser apurado e deve ser mantido para utilização. Assim, se não havia autorização expressa em lei para manutenção dos referidos créditos, tampouco havia vedação, pelo que, a meu ver, incabível a glosa.

Esse entendimento, a propósito, se mostra alinhado ao que dispõe a Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 206, de 2004, em que fica claro que o aludido dispositivo, embora expressamente não se autodeclare interpretativo, buscava tão-somente esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Veja-se (grifei):

EM N.º 00111/2004 - MF

Brasília, 6 de agosto de 2004.

(...)

19. As disposições do art. 16 visam **esclarecer dúvidas relativas à interpretação** da legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. (...)

Observe, contudo, que a parcela desse crédito apurado anteriormente a 09/08/2004 somente poderá ser utilizado para dedução da contribuição mensal, haja vista a restrição expressa no parágrafo único do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2004, *verbis* (grifei):

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 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 n.º 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.

Por essas razões, dou provimento ao recurso nesse ponto para reverter as glosas sobre as importações de pó de níquel e de pó de ferro, cujos respectivos créditos devem ser aproveitados apenas para dedução.

Conclusão

Por todo o acima exposto, conheço do recurso voluntário para lhe dar parcial provimento, nos seguintes termos:

- não acolher a preliminar de nulidade suscitada;
- no mérito, excluir da base de cálculo da contribuição os valores relativos às transferências de créditos de ICMS a terceiros;
- reverter as glosas dos créditos calculados sobre os serviços prestados pela empresa Jate e Pinte Dona Bêja Ltda, associados aos centros de custo de produção, classificados como “pintura de equipamentos”, bem como os serviços de manutenção eletrônica prestados pela empresa OMP Eletroeletrônica Ltda, empregados sobre os equipamentos dos sistemas de monitoramento de suas instalações, de combate a incêndio e das fechaduras eletrônicas, associados aos centros de produção;
- reverter as glosas sobre as locações de veículos efetuadas da empresa Célio Alberto dos Santos, utilizados no transporte interno de insumos;
- reverter as glosas dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados no sistema de abastecimento de água (AGU) e na subestação de energia elétrica (ENE);
- reverter as glosas dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação das varredoras, dos abafadores de ruído e dos chuveiros lava-olhos de emergência;
- reverter as glosas dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação do Forno Feixe de Elétrons II d do Forno Elétrico Túnel para Calcinação Óxido de NB que tiveram como fundamento a disposição contida no art. 31 da Lei n.º 10.865/04; e
- reverter as glosas sobre as importações de pó de níquel e de pó de ferro, cujos respectivos créditos devem ser aproveitados apenas para dedução.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos