



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

Processo nº 10280.721458/2011-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-000.894 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 26 de fevereiro de 2015
Assunto COFINS
Recorrente ALBRAS ALUMINIO BRASILEIRO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, converter o presente julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

JULIO CÉSAR ALVES RAMOS- Presidente.

ANGELA SARTORI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JULIO CESAR ALVES RAMOS (Presidente), ROBSON JOSE BAYERL, JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA, ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, ANGELA SARTORI e BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não Cumulativo relativos ao 4º trimestre de 2007 no montante de R\$ 5.460.537,12.

A Delegacia da Receita Federal de origem, após a realização de diligência destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, expediu o auto de infração e o relatório fiscal (fls. 238/243), seguido do despacho decisório de fl. 245, por intermédio dos quais reconhece parcialmente o crédito invocado, no valor de R\$ 5.098.116,76.

Em suma, houve a glosa nos seguintes termos:

a) CRÉDITO DECORRENTE DE COMPRA INSUMOS (Outros Refratários) OBJETO DE GLOSA: Foram glosadas as notas fiscais referentes a refratários, posto que os mesmos não se caracterizam como gastos de manutenção de consumo rápido, visto que é substituído a intervalos superiores a 1900 dias, conforme laudo fornecido pela empresa acostado ao presente feito, a relação das notas fiscais objeto da glosa estão em anexo. Foram glosados também os gastos de transportes referentes a refratários, uma vez que esses não são considerados como insumos, conforme já exposto acima.

b) CRÉDITO DECORRENTE DE COMPRA (OUTROS INSUMOS):

Foram glosadas as notas fiscais referentes a outros insumos, por se tratarem de produtos que estão em desacordo com o disposto no art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003.

c) CRÉDITOS DECORRENTES SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS OBJETO DE GLOSA: Art. 8º § 4º, inciso II da IN SRF nº 404/ 2004 as notas fiscais referente a esse serviços, objeto da relação em anexo, foram glosados, tendo em vista não ter sido aceitas por esta fiscalização como bens e ou serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

d) CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS/ENCARGOS OBJETO DE GLOSA: Estas glosas estão demonstradas nas planilhas em anexo, denominadas: Relação Notas Fiscais de Bens glosados do Ativo Imobilizado para Utilização na Fabricação de Produtos Destinados a Venda ou na Prestação de Serviços 2004, 2005, 2007; Demonstrativo Ativo Imobilizado maio/2004 a dez/2005 (1/48 avos); Demonstrativo Ativo Imobilizado de jan/2007 a dez/2007 (1/12 avos); m Memória de cálculo da Depreciação (Base do Ativo Imobilizado), outubro/2007, novembro/2007 e dezembro/2007, elaborados por esta fiscalização, para se obter os créditos decorrentes de depreciação acelerada incentivada e os que foram objeto de glosa, por se tratarem de produtos não alcançados pelo disposto no art. 1º, § 2º, I, da IN 457/04, Lei nº 11.196/2005, Dec. Nº 5.789/2006 e Dec. Nº 5.988/2006, como também as edificações e instalações, que se referem a produtos só abrangidos para a apuração do crédito, a partir de janeiro de 2007, conforme disposto no art. 6 da Lei 11.488/2007, acelerada incentivada (2 anos) 1/24 avos por mês.

Cientificada do Despacho Decisório nº 686/2011 a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 246/284.

A Delegacia de Julgamento de Belém- PA, por meio do Acórdão 01-25.871-3ªTurmadaDRJ/BEL de 29 de janeiro de 2013, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme o seguinte entendimento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007. PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PAF. PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972.

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo do PIS Não Cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS.

Na não cumulatividade do PIS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda. Manifestação de Inconformidade Improcedente. Direito Creditório Não Reconhecido.

Intimada a Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos acima, o qual foi distribuído para minha relatoria.

VOTO

Conselheiro Angela Sartori

O recurso em análise atendeu aos pressupostos de admissibilidade dispostos em lei, pelo que dele tomo conhecimento e passo ao julgamento de suas razões.

No caso em comento, a Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de crédito sendo que a Delegacia da Receita Federal de origem, após a realização de diligência destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, expediu o auto de infração e o relatório fiscal seguido do despacho decisório, por intermédio dos quais reconheceu apenas parcialmente o crédito invocado. Foi intimada de Despacho Decisório que reconheceu parte do crédito, tendo sido glosada a diferença do crédito.

Convém assim ressaltar apenas o entendimento sobre o conceito do termo “insumos” no que tange a cumulatividade do PIS e da COFINS que adota o posicionamento do Acórdão n. 3302002.260 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado em 20/08/2013, cujos termos transcrevo:

“... A problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a Recorrente. Determina a lei:

“Lei 10.833/03 – COFINS Não Cumulativo:

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

.....

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF emprestam o conceito de custo e despesa aplicado no imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identificam com o IPI, ICMS ou IRPJ.

O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito preexistente simplesmente porque ele já existe. A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática. Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes, as quais causam reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

*É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI. Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras por aplicarem as normas e as autoridades administrativas de julgamento por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema. Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, por entender que os insumos não foram utilizados diretamente na produção, os agentes administrativos glosaram os créditos ora objeto do presente recurso voluntário. Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária. **A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as medidas provisórias MP 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da carta magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), in verbis: "Art. 195. 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas (...)" Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço. As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação da receita das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevê a tributação do valor de determinado produto. Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza. No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária. Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica a não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese***

*dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco8: “Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.” O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, “um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa”. Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação para ambos os regimes. Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o quantum consumido pelo contribuinte a título de insumos em todo processo de produção. Importa sim, para viabilizar o crédito, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma desta tributação e o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pelo Simples, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa, contrariamente aos regimes aplicados ao IPI/ICMS. **Tenho para mim que o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes com outros inevitavelmente formados de significação específica para as contribuições ao PIS/COFINS.** Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos. Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte. Não se aplica, portanto, o critério de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o*

*Imposto de Renda, conforme os artigos 29011 e 29912 do RIR/99. Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado. Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos. **Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc.) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, insumos para o PIS e COFINS não cumulativos.** Da mesma forma, o custo de produção também é diferente de insumos, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a folha de salários como insumo para o PIS COFINS. Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e COFINS, será formada pelas despesas e custos de “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...” A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços UTILIZADOS na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos. Neste sentido, **“somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito.** Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.” A questão é que e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativo para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), **o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.** De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito. **Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte; ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.***

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS/COFINS é aferir receita, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita naquele específico mês. Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerado pela legislação do PIS/COFINS.

Neste item, discute-se o frete realizado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, para transporte dos produtos acabados para o centro de distribuição/exportação. Conforme tenho defendido, sou da opinião de impossibilidade de crédito no caso de frete entre estabelecimentos da empresa. Isto porque não há hipótese legal expressa permitindo este creditamento, razão pela qual a hipótese de concessão seria a conclusão de que este gasto representaria um “serviço utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

*Assim, conforme premissa adotada, para ser considerado crédito o frete entre estabelecimentos deve ser **UTILIZADO** direta ou indiretamente pelo contribuinte como insumo na produção; ser **INDISPENSÁVEL** para a formação daquele produto/serviço final e estar **RELACIONADO** ao seu objeto social. In casu, a meu sentir, o frete entre estabelecimentos de produto já acabado não se refere à fase produtiva, que se findou com a formação do produto. Desta forma, entendo que falta a este insumo um dos três requisitos que considero indispensáveis para a concessão do crédito, qual seja, aquele que determina que o insumo deve ser **UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte em sua produção**. Lembro que afasto a alegação de que o crédito é devido porque equipara-se ao conceito de custo do Imposto de Renda em função da premissa que adoto, de que o PIS e COFINS possuem seu próprio conceito de insumo, diverso daquela utilizado pelo ICMS/IPI/IRPJ.....”*

Tecidas estas considerações se faz indispensável analisar o conteúdo do objeto social da Recorrente para se verificar se os insumos aqui discutidos são considerados indispensáveis para a formação do produto final.

Outro ponto a observar no caso em comento é o entendimento já esposado em julgamento anterior da mesma empresa, (Processo n. 10280.722246/200937, 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária) onde se decidiu que a Autoridade Fiscal e a Delegacia de Julgamento partiram da premissa de que, para serem considerados insumos, os itens devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem, tendo sido glosado tudo aquilo que não se submeteram a tal regra.

Deste modo, aproveito tal julgado, o qual será reproduzido abaixo, para requerer análise conclusiva por parte da unidade de origem sobre as características de cada um dos “insumos” glosados e o seu entendimento sobre a relação com o processo produtivo da Recorrente, especialmente após a análise do recurso voluntário ora apresentado e dos objetivos da empresa mencionados em seu contrato social.

Vejamos a decisão mencionada:

“..Ao meu sentir, o conceito utilizado de insumo utilizado pelo Legislador na apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Por isso, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Retornando aos autos, para uma decisão justa e precisa, necessito que a Unidade de Origem emita um parecer conclusivo acerca da relação de inerência entre os dispêndios realizados a título de transporte e coprocessamento de rejeito gasto de cubas – RGC, de beneficiamento de banho eletrolítico, de processamento de borra de alumínio e refratários e o transporte de rejeitos industriais, e a realização da produção industrial do recorrente em face da eventual inexistência desses gastos.

Necessito, outrossim, que sejam identificadas as máquinas, os equipamentos e as edificações do parque industrial do recorrente e seus respectivos custos.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito. Após todos os procedimentos, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual. É como voto.

Sala das Sessões, em 27/11/2007. GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO.”

Ante o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que seja descrita a função, forma de utilização dos produtos, análise conclusiva sobre as características e relação dos insumos com o processo produtivo, forma de desgaste do produto no processo produtivo.

Após a emissão de relatório circunstanciado pela SRF e manifestação do contribuinte em 30 dias para que se manifeste sobre o relatório.

Angela Sartori - Relator