



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

Processo nº 10280.721458/2011-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.263 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria PIS
Recorrente ALBRAS ALUMINIO BRASILEIRO SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

REFRATÁRIOS E ASSEMELHADOS. PRODUÇÃO DE ALUMINIO. PIS E COFINS. DIREITO A CRÉDITO.

Os elementos refratários usado no processo de produção de alumínio dão direito a crédito, não necessitando que atendam aos critérios advindos da legislação do IPI.

SERVIÇOS INSUMO AO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE ALUMINIO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. PIS E COFINS.

Processamento de borras e de RGC (tratamento dos resíduos), nos gastos com manutenção e reparo dos elementos refratários, das cubas, dos fornos, das esteiras e correias e dos anodos, nos gastos com beneficiamento de banho e fundição e nos gastos com transportes de resíduos, de banho/ borra e alumínio recuperado são serviços insumo no processo de produção, como prevê a legislação, dando direito a crédito.

MAQUINAS, EQUIPAMENTOS, PARTES E PEÇAS E GASTOS COM SUA MANUTENÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. PIS e COFINS.

Máquinas e equipamentos partes do processo de produção, suas partes e peças e gastos com sua manutenção, dão direito a crédito, não necessitando atender os critérios propostos pela legislação do IPI.

BENS IMOBILIZADOS E BENS INSERIDOS NO ATIVO IMOBILIZADO. PIS E COFINS. PRODUÇÃO DE ALUMINIO.

Dão direito a crédito os bens passíveis de classificação no ativo imobilizado e usados no processo de produção de alumínio, não necessitando atender os critérios propostos pela legislação do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl em relação ao transporte e tratamento de resíduos. Esteve presente ao julgamento a advogada Edna Maria de Oliveira Cardoso, OAB DF n.º 32.155.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice Presidente).

Relatório

Trata este processo de pedido de ressarcimento de PIS que, após diligência para verificar o direito creditório, resultou em auto de infração e em despacho decisório pela autoridade de jurisdição que reconheceu parcialmente o pedido da contribuinte. Foram as seguintes as razões para a glosa dos créditos e/ou indeferimento do pedido, segundo resumo do relator da decisão de 1º piso, que transcrevo por sua objetividade:

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);
- - 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. 6º da Lei 11.488/2007, acelerada incentivada (2 anos) 1/24 avos por mês.

A contribuinte ingressa com manifestação de inconformidade contra o despacho decisório, identificando as principais glosas:

- a) Foram glosados créditos gerados pelos serviços empregados como insumos, mais especificamente o Transporte e Co- processamento de RGC, Transporte de Borra/Banho/Alumínio Recuperado, Processamento de Borra de Alumínio, sob o fundamento de que não se enquadrariam como bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção dos bens destinados à venda.
- b) Foram glosados também Refratários, Fita Sintagem, Barra de Aço Carbono, Ferro Gusa , Argamassa retrataria, Granalha e Pasta de Socagem.
- c) Por derradeiro, glosara-se os créditos relacionados a despesas e ou encargos com Ativo Imobilizado para emprego na fabricação de produtos destinados à Venda ou Prestação de Serviços, inclusive máquinas, equipamentos e outros bens que foram incorporados ao Ativo Imobilizado.

Nesta manifestação de inconformidade ela traz as seguintes alegações, segundo resumo elaborado pelo Acórdão recorrido que transcrevo:

d) Ponto fundamental é o da definição e amplitude conceituai dispensadas aos insumos que gerariam o crédito da Contribuição e, centrando a atenção ao presente processo, bem se vê, que a requerente é sociedade empresária preponderantemente exportadora, de sorte que igualmente faz jus à apropriação de créditos, inclusive concernentes a estoque de abertura oriundos dos custos, despesas e encargos advindos das receitas resultantes de exportação dos produtos que industrializa e comercializa. A autoridade fazendária glosara serviços inegavelmente empregados como insumos porque diretamente aplicados ao processo produtivo, particularmente o de transporte e co-processamento de RGC - rejeito gasto de cubas, que se cuida de um resíduo gasto, consumido, incorporado ao alumínio final produzido. Naturalmente, que não poderia furtar-se a impugnante do creditamento dos valores desembolsados com o transporte destes rejeitos, que são sabidamente inerente ao processo fabril do alumínio produzido e exportado por pessoa

jurídica como a requerente. Os dispêndios com este transporte, são, portanto, irrefutavelmente, dedutíveis. Tratam-se os itens mencionados acima, de produtos que tem utilidade direta no processo fabril do alumínio, aliás, são produtos específicos dessa indústria e que, mais além, sofrem sim desgaste, consumo, e até mesmo contato físico com o alumínio em produção, conquanto não seja demais registrar que a legislação que veicula a não-cumulatividade prescindia de tais exigências para assegurar o direito ao desconto dos créditos. Ora, com toda a necessidade de que tais insumos sejam empregados de modo direto, na geração do alumínio final que será objeto de exportação, não se vê como possamos acatar a glosa dos serviços de transporte dos itens em voga, como, igualmente nos termos da legislação vigente, insumo de aplicação direta, que, portanto, não podem ser recusados enquanto serviços creditáveis.

e) Constatou no termo de Encerramento de Ação Fiscal, e razões anexas ao Auto de Infração, que os valores de aquisição dos produtos compostos de materiais refratários, tal e qual os desembolsos com o transporte dos mesmos também haveriam de ser glosados, em vista inclusive do que dispõem normas complementares ao ordenamento garantidor da não-cumulatividade sobre as exações sociais, consoante a interpretação pelos mesmos dispensada. De plano, cabe destacar que a razão primordial da glosa perpetrada pelo N. Fiscal fora a de que considerou que o refratário somente geraria direito ao crédito não-cumulativo de PIS caso tivesse sido enquadrado pela requerente como Ativo Imobilizado, onde o tempo legal de apropriação é de 1/12. Sucede que a requerente optou por qualificar o "material refratário" como insumo, e a rigor, segundo a legislação regente da não-cumulatividade para a PIS, não há diversidade de tratamento de vez que seja considerando como insumo seja considerando como ativo imobilizado, o refratário, gera direito ao crédito não-cumulativo.

f) Outrossim, a conclusão da Fiscalização de que à vista das normas internas os materiais refratários se perdem sem se incorporarem ao produto final, sendo uma decorrência natural do processo de industrialização, não conduz à exclusão do direito de crédito não-cumulativo de PIS relativo aos valores de aquisição dos mesmos. Muito pelo contrário, as razões apontadas endossam a inclusão do material refratário e dos dispêndios com o seu traslado, no rol de despesas reembolsáveis via créditos de PIS não-cumulativa, até pela natureza estrita do refratário que é de aplicação peculiar à indústria siderúrgica, petroquímica e do alumínio. Tijolos refratários isolantes são aplicados diretamente às atmosferas de redução, aos vapores alcalinos, ciclos de temperaturas e o resultante esforço mecânico que existe nos fornos de cozimento de carbono, de sorte que é de clareza palmar o desgaste e contato físico destes materiais com o alumínio fabricado e comercializado. Demais disso, há que se enfatizar processo de industrialização do produto final respectivo. Curioso, aliás, a Fiscalização aduzir que "o desgaste desses materiais está ligado às despesas com a manutenção do equipamento em perfeito funcionamento, constituindo um dos itens obrigatórios dos orçamentos das indústrias". Examinando-se o arquétipo legal bem se vê que não é pelo fato de sofrer desgaste que o produto deixa de ser qualificado como insumo integrante do processo de industrialização do produto final, principalmente quando, como no caso dos materiais refratários, é ele essencial e de aplicação ... ao processo, como é a exigência infraconstitucional.

g) Observemos que o D. Fiscal afirma que a postulante creditara-se indevidamente das despesas que desembolsou, porque diriam respeito a máquinas e equipamentos que não poderiam ser enquadrados como insumos, uma vez que não haveria aplicação **direta**. **A rigor, segundo a fiscalização, em grande parte tais valores diriam respeito ao ativo imobilizado, senão deveriam ser conceituados como edificação (??!), por isso, seriam despesas não passíveis de se converter em descontos sobre o valor a recolher de Cofins e PIS no plano da não-cumulatividade (??!).** Em

suma, ainda que o raciocínio engendrado pelo D. Fiscal fosse totalmente correto, no sentido de que as máquinas e equipamentos, bem como suas peças deveriam ser enquadrados como integrantes do Ativo Imobilizado e Edificações da postulante, a legislação ampara o desconto dos créditos sobre o Ativo Imobilizado utilizado na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços assim como das edificações aplicadas às atividades da empresa, logo, resta, *data máxima vênia*, incompreensível a manutenção das glosas sob tal fundamento (?!). A menos, portanto, que a fiscalização expusesse e demonstrasse (o que nem remotamente ocorreu) que estas máquinas, equipamentos, peças e serviços relacionados ao mesmo fossem utilizados para outra finalidade que não fosse a produção de alumínio. Atualmente, há inúmeras decisões do CARF, inclusive da CSRF, assegurando o direito ao desconto dos créditos sobre quaisquer custos ou despesas que a empresa tenha suportado para a produção do bem ou prestação do serviço. Nestes casos, a menos que a fiscalização explicita que a edificação ou bem do ativo imobilizado não sejam empregados na produção do bem ou serviço prestado não pode solenemente glosá-los. Relata e discute decisões administrativas, judicial e soluções de consulta.

h) O que resta evidente da análise do tratamento legal é a completa ausência de amarras, restrições, condicionantes ao direito de desconto de créditos sobre os valores de PIS/PASEP a pagar, desde que os bens ou serviços reputados creditáveis pelo contribuinte, efetivamente, sejam insumos empregados na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, ensejam os descontos. Mesmo analisando as Instruções Normativas editadas pela Receita Federal, no afã de regulamentar os aludidos preceitos legais pertinente ao desconto de créditos de PIS/PASEP sobre certas despesas, aquisições e dispêndios, não há discrepância relevante que justifique a manutenção das glosas ora questionadas.

i) Cabe voltar-nos com maior detença à glosa das máquinas e equipamentos adquiridos pela requerente e incorporados ao seu ativo imobilizado, a qual, com a devida *vénia*, causou estranheza, considerando, de plano, a permissão constante da Lei 10.637/2002. O Decreto 5988/2006, que dispõe sobre o art. 31 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, instituiu depreciação acelerada incentivada e desconto da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no prazo de doze meses, para aquisições de bens de capital efetuadas por pessoas jurídicas estabelecidas em microrregiões menos favorecidas das áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM. A querela reside no fato de que a fiscalização, injustificadamente, haver glosado não menos que a totalidade dos créditos gerados sobre máquinas e equipamentos, adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado da requerente, sob o suposto fundamento de que a mesma não teria observado as exigências constantes da Lei 11.196/2005, ou seja, não teria considerado na periodicidade legal diferencial de apuração do crédito sobre ativo imobilizado, apenas as máquinas e equipamentos adquiridos sob o regime incentivado do RECAP, utilizando-se ao revés da periodicidade excepcional dos 1/12 sobre a totalidade das máquinas e equipamentos adquiridos no período auditado. O fato, contudo, que, *data vênia*, desmantela a pretensão esposada pela Autoridade Fazendária é que a postulante, por uma questão de tempo real de depreciação das máquinas e equipamentos aplicados em seu processo de industrialização, não se apropria de tais créditos automaticamente, de modo que pelas suas especificidades, é evidente que a conduta apontada no Auto, seria, como é, impraticável. Ante tal quadro, o mínimo que se poderia aceitar

para a pretensa manutenção das glosas, seria a demonstração por parte da Fiscalização de que a requerente, efetivamente, se apropriou de créditos sobre máquinas e equipamentos adquiridos fora do regime diferenciado do RECAP, sem observar a periodicidade permitida pela lei e pela IN aplicáveis. A ocorrência supra, contudo, reitere-se, não apenas é inexequível em face do processo produtivo e depreciação ordinária das máquinas e equipamentos empregados no mesmo, como ainda não fora minimamente exposta pela autoridade fazendária, pelo que, consoante as decisões colacionadas alhures, tais glosas também hão de ser inteiramente desconstituídas. Do que é possível inferir da sucinta exposição declinada pela autoridade fazendária, não teria sido reconhecido benefício para tais itens na medida em que não se enquadrariam no rol de máquinas e equipamentos, volvidos ao Ativo Imobilizado, empregados na fabricação de produtos para venda, restando excluídos assim móveis, ferramentas, instrumentos, construção civil, veículos e demais que estariam, segundo a inteligência esposada pela autoridade, ao largo do rol de máquinas e equipamentos que gerariam crédito consoante o ordenamento aplicável. Não há, contudo, nem reflexamente, uma clara indicação da razão pela qual e nem tampouco quais seriam estes itens específicos, ao menos referidos em uma planilha anexa ao Auto de Infração que permita à postulante compreender o porquê da desconsideração de tais máquinas e equipamentos defendendo-se objetivamente de tais glosas. O que se tem por certo é que os itens qualificados pela postulante como máquinas efetivamente foram incorporados ao ativo imobilizado e empregados na produção do alumínio destinado à venda, respeitada a periodicidade prevista nas normas aludidas. O Fiscal não se desincumbira de tal ônus mínimo, incorrendo não somente em cerceamento de defesa como ainda trazendo a lume mais uma glosa descabida.

i) Transcreve o que identifica como o entendimento doutrinário relativo ao regime da não-cumulatividade aplicado ao PIS, concluindo que a Constituição Federal previu o regime da não-cumulatividade originariamente para o ICMS e IPI, traçando-lhes com precisão os limites em que tal regime poderia vigorar. Estendeu-o pela EC 42/2003 à COFINS, remetendo sua regulamentação à legislação infraconstitucional, o que já havia sido levado a efeito antes da EC, pela Lei ordinária 10833/2003, que não apenas elencara quais setores da economia seriam autorizados a se apropriar de créditos sobre determinadas despesas e encargos, como ainda discriminara quais destes desembolsos permitiriam tal apropriação. As Instruções Normativas e normas complementares afins, por força do princípio da não-cumulatividade, por não gozar de envergadura constitucional, evidentemente, não podem a pretexto de regulamentar, restringir a restrição e muito menos ainda o Auditor-Fiscal, restringir a restrição da restrição, o que significaria o aniquilamento de uma determinação magna ao ponto de inverter a lógica interna do regime tornando-o mais oneroso que a própria cumulatividade. Nada obstante, o teor das mesmas não se choca com os procedimentos apuratórios da impugnante. No caso vertente, convém ressaltar que a impugnante fora extremamente conservadora na medida em que seguira religiosamente as disposições da Lei 10833, apropriando-se dos créditos gerados apenas pelas aquisições e despesas de aplicação direta listada nos diplomas legais, enquanto seja irrefutável a natureza imperativa e irrestrita do comando constitucional pós EC 42/2003 - para os setores previstos em lei, as contribuições serão não-cumulativas. Simples. Nada obstante, amargara as glosas inexplicáveis contra as quais ora se insurge. Cita posição doutrinária.

j) Protesta pela produção de prova pericial, via auditoria suplementar, considerando-se a incompatibilidade entre a escrita contábil da Alunorte do período, e as razões de glosa suscitadas pela N. Fiscalização esclarecendo que a finalidade é a de ratificar a efetiva utilização dos bens e

serviços glosados como insumos de aplicação direta e efetiva no processo produtivo da requerente, desde já indicando Assistente técnico.

Os respeitáveis Julgadores da 3ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém consideraram improcedente a manifestação de inconformidade, adotaram as razões das glosas fiscais e do despacho decisório, e decidiram pelo não reconhecimento do direito creditório submetido ao contraditório. O Acórdão n.º01-25872, proferido em 29/01/2013, ficou assim ementado:

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 DEPRECIACÃO. 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

A contribuinte ingressou com recurso voluntário, por meio do qual repisou os argumentos anteriormente apresentados. O processo chegou a este Tribunal Administrativo e na sessão de 26 de fevereiro de 2015 este Colegiado converteu o julgamento em diligência para o atendimento da seguinte demanda:

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.

Retomando 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 - Relatora

Em atendimento à solicitação do CARF, a autoridade fiscal e a de administração prestaram as seguintes informações:

Passamos a relatar o que se segue:

1. da relação entre os dispêndios realizados a título de transporte e processamento de rejeitos de cuba _RCG, de beneficiamentos de banho eletrolítico de processamento de borra de alumínio e refratário e o transporte de rejeito industriais, e a realização da produção industrial da recorrente;
2. da realização da produção industrial da recorrente em face da existência desses gastos;
3. identificação das máquinas, equipamentos e edificações do parque industrial da recorrente e seus respectivos custos.

da diligência

No que tange ao item 1 acima... somos da opinião que tais dispêndios não dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, visto que não são aplicados diretamente no processo produtivo, tampouco consumidos na produção dos

produtos destinados a venda, posto que tais dispêndios ocorrem a posteriori a produção final desses produtos.

destaque-se que os dispêndios com materiais refratário destinados à manutenção de fornos industriais estão excluídos do direito ao crédito presumido. É o que se infere da letra do Parecer CST n. 260/71 (DOU de 06/05/1971).

No que concerne ao item 2 acima, informamos que nos itens numerados abaixo estão identificadas todas as glosas dos dispêndios que no entender da fiscalização, não se coadunam com a produção industrial da recorrente, posto que não são aplicados diretamente no processo produtivo, tampouco consumidos na produção de seus produtos. (apresenta um índice das páginas dos processos para os tipos de glosas: exemplo: volume 1 folhas 48 a 65 estão identificadas a relação de do ativo imobilizado glosados; ...)

Apesar de intimada, a contribuinte não se manifestou tempestivamente a respeito do resultado desta diligência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Temos diante de nós um contraditório que discute, basicamente, as glosas dos dispêndios com aquisição (a) de bens considerados insumos pela contribuinte, (b) de serviços considerados insumos pela contribuinte e (c) de máquinas, equipamentos, instrumentos e partes e peças desses tipos de bens, considerados pela contribuinte relacionados aos bens ativados e parte do processo de produção.

A contribuinte rebate o conceito de insumo adotado pela autoridade fiscal e pelos julgadores de 1º piso. A meu ver, há a necessidade de apreciarmos esta matéria como pressuposto e fundamento das glosas. Por essa razão, antes de adentrarmos ao mérito propriamente dito, passo a expor a este Colegiado, com a máxima brevidade, o entendimento a que pude chegar a este respeito.

Considerações preliminares para o conceito de insumo ao caso

O sentido de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS e a lógica básica para sua apuração

A Constituição Federal, em seu artigo 195, estabeleceu contribuições incidentes sobre as receitas ou faturamento do empregador, da empresa ou de entidade equiparada na forma da lei, cuja arrecadação desse tributo se constituiria em recursos a serem destinados a financiar a seguridade social. Ela, em seu § 12, atribuiu ao legislador ordinário a competência para a criação e o disciplinamento do regime de não cumulatividade dessas contribuições.

A Constituição Federal cria a incidência desses tributos sobre a receita ou a faturamento. Mas, são as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 que trazem elementos para definir as hipóteses de incidência e as de exclusão ou isenção.

Além disso, essas leis, regulam o PIS e a COFINS e pretendem vir ao encontro daquela previsão constitucional de um regime de não cumulatividade. Nesse sentido, elas trazem as regras para a determinação do valor devido dessas contribuições, e, para tanto, prevêm que o cálculo considere a redução por créditos apurados para fatores que concorreram para a obtenção dessa receita ou faturamento.

A regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI não corresponde ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. E mesmo as regras das Leis acima citadas, que se apresentam como sob o manto desse regime de não cumulatividade, não correspondem à lógica e regime previsto para o IPI. Mas o uso da mesma expressão - parece-me - pode causar confusão para os iniciantes da matéria. Por isso propugno seja o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS considerado um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.

Para disciplinar o creditamento, que abate o valor devido, essas leis informam e disciplinam o creditamento para, por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui citadas. E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:

1. a materialidade desse tributo está na receita tributável;
2. a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita tributável para com a ocorrência do fator previsto em lei - qual seja, corresponda à uma das hipóteses dos §§ e incisos do artigo 3º da Lei em tela-;
3. logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado ser ele necessário para a geração da receita tributável.

Apesar de mal traçadas, essas breves considerações representam, a meu ver, a lógica da não cumulatividade do PIS e da COFINS expressa na leitura conjugada dos artigos dessas Leis. Não faz sentido que se possa gerar creditamento a partir da ocorrência de fatores que não tenham relação de causação ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada. Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

Pressupostos para interpretar e identificar os insumos para o creditamento do PIS e da COFINS:

Além dessas considerações gerais, ainda preciso me aproximar de outro aspecto central da matéria: a referência a insumo constante nessas leis. Grande controvérsia se

instalou a respeito desse creditamento, especialmente quanto ao inciso II, que traz o seguinte texto:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Principalmente os debates se centram na definição de insumos para efeito dessa regra. Os estudiosos sintetizam relatando a existência de três correntes de interpretação e decisão:

1. a primeira que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do IPI, e constantes nas Instruções Normativas da Receita Federal que tratam do PIS e da COFINS, e circunscrevem insumos a matérias primas, produtos intermediário e material de embalagem;
2. a segunda que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do Imposto de Renda, e identificam e separam os custos e despesas das operações e os custos e despesas não operacionais; insumos seriam toda e qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica;
3. a terceira que entende que o PIS e a COFINS deve se pautar por conceitos e definições próprias, que acaba por se afastar da visão estreita da primeira e, também, da visão alargada da segunda.

As duas primeiras perspectivas, (1º) para se tratar insumos no PIS e na COFINS a partir da legislação do IPI, malgrado ser a esposada pela Receita Federal em suas normativas, e (2ª) a que se alinha com a legislação do Imposto de Renda, vêm sendo questionadas recorrentemente.

Decisões proferidas nas altas cortes administrativas vêm assentando o entendimento da 3ª perspectiva, de que o PIS e a COFINS demandam critérios próprios. Dentre essas decisões destaco o bem fundamentado voto do Ilmo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres na Câmara Superior de Recursos Fiscais - no Acórdão n.º 9303-01.035:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003- 61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejam os dispositivo citado:

[...]

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo. Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional..

Por causa dessas considerações que entendo:

(a) não se poder limitar o creditamento aos conceitos e critério advindos da legislação do IPI. Os insumos não se limitam às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem, e não se limitam à avaliação pela aplicação do critério de consumo/desgaste físico. Essa limitação não encontra sustentação no que dispôs a Constituição Federal e as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a matéria;

(b) não se pode acriticamente transpor para o creditamento do PIS e da COFINS os conceitos e regras da legislação do Imposto de Renda, pois, além de serem de materialidades distintas, essa legislação não se destina a tratar a hipótese de incidência do tributo contemplando a unidade de análise representada pela relação "insumo-processo-produto/serviço destinados a venda", como é o caso do PIS e da COFINS.

A meu ver, essas duas leis informam que dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou serviços destinados a venda. Quando designam insumos, tenho como certo que se referem a fatores de produção, os fatores necessários para que os serviços possam estar em condições de serem prestados ou para que os bens e produtos possam ser obtidos em condições de serem destinados

a venda. E quando afirmam que são os utilizados na prestação de serviços e na produção, depreendo que: são os utilizados na ação de prestar serviços ou na ação de produzir ou na ação de fabricar. Para se decidir que um bem ou serviço possa gerar crédito com relação a determinada receita tributada, **há que se perquirir em que medida esse bem ou serviço é fator necessário para a prestação do serviço ou para o processo de produção do produto ou bem destinado a venda, e geradores, em última instância, da receita tributada.**

A meu sentir, não é o caso de restringir a que o bem ou serviço tenha sido utilizado como insumo do próprio produto a ser vendido ou do próprio serviço; ou que ele seja adstrito pelo princípio do contato físico, ou do desgaste ou transformação.

Embora o serviço prestado ou o produto vendido seja o *alfa* da obtenção da receita a ser tributada, a lei indica que o bem ou o serviço utilizado como insumo alcança a atividade de prestação do serviço ou a atividade de produção, direta ou indiretamente quanto ao produto vendido. Essa visão conjuga o "processo" e o "produto/serviço resultante do processo". Mas esses processos devem estar inequivocamente ligados ao serviço prestado ou ligados ao produto vendido. Para se justificar o creditamento, não basta demonstrar que os bens e serviços concorreram para o processo de produção, ou de fabricação, ou de prestação do serviço, mas é necessário em adição demonstrar para qual produto ou serviço aqueles fatores de produção ou insumos concorreram.

Concluídas essas considerações introdutórias, sinto-me em condições de propor passar à análise das questões de mérito.

Da glosa dos bens utilizados como insumos

A recorrente é uma empresa industrial que apresenta como sua finalidade e atividade de empreendimento a produção de alumínio e de bens primários dele compostos, e a venda desses produtos.

Da análise do exposto acima, considero "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos no processo de produção do qual resultam, principalmente, bens destinados ao comércio, ou para serem usadas em novo processo de transformação, ou para serem usados nos processos de prestação de serviços, ou para serem usados no processo de revenda, observados os limites e as condições dadas pela lei.

Também entendo que o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos nesses processos.

E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, como regra geral, para ser insumo, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa. Entretanto, esta regra geral não é aplicada quando se verifica que os bens serão consumidos em função do processo produtivo - ou da sucessão de ciclos produtivos - em um tempo excepcionalmente menor quando comparado com o tempo normal de vida útil e de depreciação dos bens imobilizados. Nessa situação, resolvida caso a caso, em face a diversidade de possibilidades de tipos de processos produtivos, poderá ser justificável que, ao invés da forma de

apropriação da depreciação (acelerada ou não) dos bens ativados para fins de apuração de crédito, se adote o próprio dispêndio com a aquisição dos bens, considerando-os como insumos ao processo de produção (ex.: instrumentos de medição de temperatura que são consumidos em um ou poucos mais ciclos de produção).

Mas os dispositivos legais que estabelecem o PIS e a COFINS não invocaram a legislação do IPI ou do IRPJ para subsidiar a determinação do direito de creditamento. Por todas essas considerações feitas, proponho que não deve prevalecer a motivação da autoridade fiscal quando ela aplica apenas os conceitos da legislação do IPI para justificar as glosas.

Nesse sentido, as possibilidades para se caracterizar insumos não se limitam a:

- - quando se tratar de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final da etapa de industrialização;
- - quando se tratar de outros bens quaisquer, os quais não se agregam ao bem final, desde que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto *em industrialização*.
- aos bens obtidos por processo industrial.

No caso em discussão neste processo, há que se identificar que despesas e custos se referem aos fatores que se ligam comprovadamente ao processo de produção, de prestação de serviços e de revenda. As informações presentes neste processo, a meu ver, permitem que formemos convicção a esse respeito.

Créditos tomados sobre aquisição de bens e serviços considerados sem amparo legal pela autoridade fiscal:

A autoridade fiscal identificou que a contribuinte tomou créditos sobre aquisição de bens e serviços sem amparo na legislação. Em suas palavras:

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);
- - 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. 6º da Lei 11.488/2007, acelerada incentivada (2 anos) 1/24 avos por mês.

Os julgadores de 1º piso adotaram o mesmo entendimento da autoridade fiscal e esclareceram sua posição com os seguintes argumentos:

Dessa forma, [após citar e reproduzir os artigos 2º e 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 e artigo 8º da IN SRF 404/2004] conclui-se que, além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos **em ação direta** sobre o produto em fabricação.

Verifica-se, ainda, que não poderão ser descontados créditos relativos a bens utilizados na manutenção das máquinas, por exemplo. Com respeito a estes últimos, vale lembrar que a ação direta sobre o produto em fabricação é feita pela máquina e não pelas peças utilizadas em sua manutenção, não podendo tais peças serem consideradas "insumos".

No que diz respeito a **serviços**, cabe dizer que o ato normativo, ao definir "insumo" como "*os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*", embora tenha dado um caráter mais amplo ao conceito (na medida em que não exige a "ação direta" sobre o produto em fabricação, tal como o fez em relação a bens em geral), não afasta a condição de que os mesmos sejam aplicados ou consumidos na industrialização.

Dessa forma, somente os serviços prestados por pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da Cofins, domiciliadas no País, que sejam utilizados diretamente na linha de produção da empresa, poderão gerar direito ao crédito, sendo exemplo os serviços contratados para a manutenção das máquinas de produção. De outro modo, v.g, sendo a manutenção feita em outro equipamento da empresa, que não faça parte da linha de produção, não haverá o direito ao crédito.

No caso concreto, vê-se que a unidade de origem, por intermédio de planilhas e do relatório fiscal de fls. 241/243, evidenciou de forma detalhada as razões de fato e de direito do seu convencimento, indicando que, para o cálculo do direito creditório a ser reconhecido em sede administrativa, procedeu às seguintes alterações:

- a) Glosou 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 e os gastos de transportes referentes a refratários, uma vez que esses (refratários) não são considerados como insumos (planilha às fls. 71/72, 141/142 e 204);
- b) Glosou bens ou produtos não aplicados diretamente no processo produtivo, integrantes do ativo imobilizado ou que não continham descrição detalhada ou informação acerca de sua aplicação no processo produtivo, bem como seus respectivos fretes - conforme detalhado nas planilhas de fls. 50/67;
- c) Glosou Serviços que não foram considerados como utilizados na produção dos bens, conforme detalhado na planilha de fls. 90/92, 154/156 e 215/217;
- d) Glosou produtos não abrangidos pelo disposto no Dec nº 5.789/2006 e Dec. nº 5.988/200 (fls. 50/53, 54/59 e 60/66)
- e) Por intermédio dos arquivos magnéticos referentes às aquisições para o Ativo Imobilizado de maio/2004 a dezembro/2005, constatou a existência de bens que não se enquadram como máquinas ou equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda, efetuando a glosa de máquinas, equipamentos e outros bens não utilizados na produção dos produtos destinados a venda e máquinas, equipamentos e outros bens considerados como Edificações e Instalações (conforme planilhas de fls. 62/66).

Constata-se, por sua vez, que para as alterações perpetradas pela autoridade fiscal foram elaboradas planilhas relacionando (fls. 50 a 67), de forma individualizada, cada um dos bens e serviços glosados. E relativamente a créditos decorrentes da depreciação de ativos imobilizados, esclareceu que as glosas alcançaram bens que não se enquadram como máquinas ou equipamentos ou, ainda, que não são aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda, também sendo o caso de bens que, característicos de edificações e instalações, não são abrangidos pelo benefício fiscal, embora integrantes do ativo imobilizado, assinalando, inclusive, que a legislação só permite a depreciação acelerada a partir de jan/2007 (Lei 11.488/2007, art. 6º).

A fiscalização elaborou: Demonstrativo Ativo Imobilizado maio/2004 a dez/2005 (1/48 avos) fls. 68/69; Demonstrativo Ativo Imobilizado a partir de JAN/2007 (1/12 avos) fls. 70, onde constam as glosas efetuadas por CFOP e

Memória de cálculo da Depreciação (Base do Ativo Imobilizado), outubro/2007, novembro/2007 e dezembro/2007 (fls. 71, 140 e 203).

Quanto aos argumentos apresentados pela contribuinte, tomando-se em conta os preceitos já declinados anteriormente, conclui-se que assiste razão ao Fisco em não reconhecer a totalidade dos créditos solicitados.

Com efeito, devem ser excluídos da apropriação dos créditos em tela os **bens** identificados como refratários e seus respectivos fretes, os quais evidentemente, a partir da descrição de sua aplicação no processo industrial, não ingressam no conceito jurídico de insumo, ou seja, não constituem matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou, ainda, bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto especificamente a glosa que recaiu sobre transporte e co-processamento de RGC - rejeito gasto de cubas, contrapondo de forma genérica a glosa de "outros materiais utilizados como Insumos", o fato é que constam da "RELAÇÃO NOTAS FISCAIS DE BENS GLOSADOS DO ATIVO IMOBILIZADO PARA UTILIZ. NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADO a VENDA OU NA PREST. SERV." (fls. 50/67), produtos cuja inserção na base de cálculo dos créditos a ressarcir em tela faz-se absolutamente incabível, antes mesmo disparatada, como é o caso de: armário multiuso(fl. 58),, dentre outros múltiplos itens que também não podem ser admitidos na respectiva base de cálculo.

Vimos, no relatório deste voto, os argumento da contribuinte, por que ela defende a correção do seu procedimento e a legitimidade dos créditos peticionados, razão por que não os repito aqui. Após a apresentação desses argumentos aos senhores Conselheiros, creio que reunimos condições para analisar e decidir cada um dos itens desse contraditório.

Sobre os refratários e assemelhados.

O processo traz laudo técnico que apresenta o processo e a estruturação da produção da contribuinte, informando as unidades da seqüência de produção, as etapas do processo e a inserção de alguns dos bens identificados nas glosas.

Primeira parte: Às fls. 72 e 73 a autoridade fiscal lista as glosas relacionadas a bens desse tipo refratário e considerados insumos pela contribuinte. Nessa lista temos gastos com aquisição de: tijolos refratários, fitas de sintagem, ferro gusa, barras em aço carbono, ferro fósforo, granalha em aço carbono, pasta de socagem, argamassa refratária, barilha em pó e feltro agulhado.

Parece-me evidente a natureza eletroquímica do processo de produção do alumínio, na etapa de redução. Considero relevante termos em mente essa natureza ao se analisar processos de produção. Isso fica mais claro quando comparamos entre tipos. Por exemplo, o processo de montagem de veículos automotores (predominantemente acoplamento de partes), ou o processo de confecção de vestuários, ou o processo de produção de tecidos. Nenhum desses pode ser caracterizado como eletro químico.

Na identificação dos elementos que compõe o processo, em sua estruturação e dinâmica, há os insumos, os equipamentos, os instrumentos de controle, produtos intermediários, resíduos, partes, etc. Quando comparados entre si, é possível que haja diferenças nas hipóteses de classificação e de ocorrência desses elementos em cada tipo de processo de produção. Com esta aproximação, pretendo justificar que se tenha em mente as peculiaridades de cada caso para se concluir sobre a procedência ou não da visão defendida pelas partes da lide.

Não me delongando mais e indo direto ao caso, não há discordância de que esses produtos refratários compõe a nuclear da etapa de redução. A sua função nesta etapa direciona e potencializa os efeitos térmicos e eletro químicos, e que implicam em severo desgaste. De um lado, o seu tempo de vida aponta que ele deve ser ativado como parte do imobilizado, mas sua função nos permite perceber que eles não se confundem com equipamentos e máquinas, nem se confundem com a bauxita ou o piche usados no processo de produção. Por isso, até o momento, tenho que eles se compõe de produtos mediadores do processo de produção, um tipo que pode ser considerado híbrido entre o insumo e o bem ativado, indispensável ao processo e nele consumido, não para constituir o produto final, mas para viabilizar diretamente a sua obtenção.

Vejamos que esses bens efetivamente integram o processo de produção. Segundo pude depreender, nem a autoridade fiscal disso discorda. Ela não aceitou que esses gastos fossem considerado insumos, mas não se posicionou contrária quanto serem eles aproveitados por meio da depreciação após sua incorporação ao ativo.

De qualquer forma, seja como insumo, seja como bem tratado como ativo imobilizado, para um bem assim integrante do processo de produção o direito de crédito é previsto na Lei, mudando apenas a forma de aproveitá-lo. A interpretação da lei que disciplina a matéria deve ser vista integradamente, considerando os vários dispositivos e a sua finalidade. A materialidade de que tais bens refratários, mediadores no processo de produção, e neles consumidos severamente, distancia-os dos outros tipos de máquinas e equipamentos usados, são justificativas para que se supere a formalidade da classificação como insumos, e se chegue a reconhecer o direito ao crédito, nos termos do inciso III do § 1º c/c o § 4º, ambos do artigo 3º da Lei da contribuição social em comento .

Por isso, considerando os princípios que regem os atos da administração pública, é que **proponho a este colegiado seja dado provimento ao recurso voluntário quanto a estes itens, para atender sua argumentação de que a glosa seja superada e que o direito ao crédito seja aceito e se dê como se na forma de apuração como ativo imobilizado com depreciação acelerada.**

Segunda parte: Há glosas irmãs desta tratada na primeira parte deste tópico e que se refere aos serviços de transporte desses refratários e das cubas onde estão esses refratários. Essa movimentação se dá dentro do escopo de um processo de produção. Sua finalidade é alocar o material e as cubas entre as unidades de redução e as unidades de manutenção. Por isso, **entendo que esses transportes são serviços necessários ao processo de produção, e proponho ao colegiado que os gastos respectivos possam dar direito a crédito nos termos definidos no inciso II do artigo 3º da Lei da contribuição social em análise.**

Sobre os gastos glosados com outros insumos:

As glosas compreendem uma grande variedade de aquisição de bens. Por exemplo: 'materiais diversos', gás carbônico, oxigênio industrial, argônio, aparelho auditivo, apoio a eventos (ex.: de idosos, de corregedores, etc.), luminárias e lâmpadas, pallets, lonas, óleo lubrificante, ferramenta operacional, relógio digital, aparelho ar condicionado, cadeados, armários, bombas de freio, rolamento, assento de empilhadeira, amortecedor, pneus, rolamentos, câmaras de ar, cremalheiras, juntas, solenoides, etc.

Nesse ponto creio que a razão está com a autoridade fiscal quando, para glosar, sua constatação reside em que esses serviços não integram o processo de produção. A meu ver, a contribuinte não se desincumbe da tarefa de melhor especificar os insumos (ex.: materiais diversos, ferramentas operacionais) e de demonstrar como esses bens efetivamente integram o seu próprio processo de produção. E o relatório técnico (laudo) do sistema de produção não proporciona informações suficientes para tanto.

Por isso, proponho não seja dado provimento ao recurso voluntário neste item.

Sobre os dispêndios glosados com aquisição de serviços:

A lista de tipos de serviços é variada e extensa. Exemplificativamente, ela contempla diversos tipos de reparo e manutenção, tais como: reparo em porta de painel, recuperar pneu, recuperar balcão de fórmica, recuperar radiador, reparo em bobina, limpeza e vedação em duto, pintura, assistência técnica, reparo sistema de incêndio, recuperação de pallets, etc, etc.

São serviços necessários, provavelmente, mas nesse ponto creio que a razão está com a autoridade fiscal quando, para glosar, sua constatação reside em que esses serviços não integram o processo de produção. A meu ver, a contribuinte não se desincumbe da tarefa de demonstrar como esses serviços efetivamente integram o seu próprio processo de produção. E o relatório técnico (laudo) do sistema de produção não proporciona informações suficientes para tanto.

As exceções que proponho neste rol de glosas, justamente pelo que o laudo técnico permite inferir, estão nos gastos com processamento de borras e de RGC (tratamento dos resíduos), nos gastos com manutenção e reparo dos elementos refratários, das cubas, dos fornos, das esteiras e correias e dos anodos, nos gastos com beneficiamento de banho e fundição e nos gastos com transportes de resíduos, de banho/ borra e alumínio recuperado. A partir do que consta no citado relatório técnico parece-me evidente que esses são serviços insumo no processo de produção, como prevê a legislação, dando direito a crédito.

Por isso proponho seja dado provimento parcial ao recurso voluntário quanto a este item.

Sobre os valores glosados referentes a bens considerados como pertencente ao ativo imobilizado:

A recorrente alega que o despacho decisório e a informação fiscal que lhe instrui possuem contradição com relação a glosas do bens incluídos no ativo imobilizado. E que elas não trazem claramente as razões da glosa. Afirma ainda seu direito ao tratamento reservado pelos regimes RECAP e de depreciação acelerada.

Parece-me que os julgadores de 1º piso desenvolveram raciocínio que afasta essas alegações da contribuinte. Disseram eles:

Afirma a interessada ainda, em relação a créditos decorrentes de bens incorporados ao ativo imobilizado, que a fiscalização haveria supostamente glosado a totalidade dos créditos, sob o fundamento de que não haveria sido observada a periodicidade disposta na legislação, utilizando-se da periodicidade excepcional de 1/12 sobre a totalidade das máquinas e equipamentos adquiridos no período auditado, além de que não haveria uma clara indicação da razão pela qual e nem tampouco quais seriam os itens específicos glosados, hábeis a permitir sua defesa objetiva.

Inicialmente, os resumos constantes da planilha DEMONSTRATIVO ATIVO IMOBILIZADO - MAIO/2004 A DEZ/2005 - 1/48, constante da fls. 68/69 (coluna "VL GLOSADO") e DEMONSTRATIVO ATIVO IMOBILIZADO A PARTIR DE JAN/2007 - 1/12 constante das fl. 70 (coluna "CFOP - 1.551, 2.551 e 3.551 - VL GLOSADO") exibem claramente que tais glosas simplesmente não alcançaram a totalidade dos valores pleiteados, havendo a autoridade fiscal primeiramente identificado cada uma das glosas perpetradas e claramente demonstradas na planilha de fls. 50/67 para, na seqüência, refazer o cálculo das parcelas que deveriam ser levadas à base de cálculo do direito creditório, consideradas cada uma das modalidades de depreciação adotadas pelo sujeito passivo.

Por sua vez, as planilhas juntadas aos autos elucidam de forma inequívoca que as glosas relativas a bens do ativo imobilizado alcançam, de forma geral: "Produtos não utilizados na produção de bens destinados à venda"; "Produtos não abrangidos pelo disposto no Dec nº 5.789/2006 e Dec. nº 5.988/2006 (fls. 50/53, 54/59 e 60/66)" e "Bens considerados como edificações", com a perfeita e individualizada identificação do bem ou serviço glosado e, conforme já declinado em linhas acima, planilha às fls. 62/66. A autoridade fiscal excluiu as aquisições de móveis, ferramentas, instrumentos, construção civil, veículos e outros não considerados máquinas ou equipamentos (bens que não poderiam integrar o ativo imobilizado ou que não são empregados no processo produtivo), foram excluídos, também, bens ou serviços relacionados como integrantes do ativo imobilizado com depreciação acelerada (com desconto dos créditos no prazo de 12 meses), em virtude das seguintes circunstâncias: **por se tratarem de produtos não abrangidos pelo disposto no art. 1º, § 2º, I da IN 457/04; Edificações e Instalações foram glosadas, pois a legislação só permite a depreciação acelerada a partir de jan/2007, (Lei 11.488/2007, art. 6º) e produtos que não se encontrarem relacionados no Decreto 5.789/2006 e Dec. nº 5.988/2006. Logo, não há qualquer substrato para a alegada ausência de motivação para as medidas adotadas pela unidade de origem e, menos ainda, para a arguição de prejuízo à defesa objetiva da contribuinte, encontrando-se nos autos todos os elementos que serviram de fundamento para as glosas contraditadas.**

Como já apresentado na introdução deste voto, e aprovado por este Colegiado, o entendimento adotado como base de análise e decisão não corresponde ao obtido a partir da legislação do IPI e do IRPJ. De qualquer modo, buscando uma inteligibilidade própria das contribuições sociais do PIS e da COFINS, há de haver uma demonstração da pertinência dos gastos com o processo de produção e de prestação de serviços.

Com base nesse entendimento, e analisando o que consta dos autos, é que proponho, nos casos glosados nestes itens, considerando o que expus na introdução deste voto e considerando a leitura do laudo técnico e das planilhas do termo fiscal, excluir as glosas referentes aos gastos com aquisição dos seguintes tipos de bens: *partes e peças de máquinas e equipamentos*, relés (numéricos e digitais), sistemas de lubrificação, suportes para transporte de pinças, de papa-lamas, de balanças, de tenaz, de esteiras e escadas e elevadores, de colunas para alimentação alternativa, extratores hidráulicos, guindastes, recalques, placas isolantes, motores e centros de controle de motores, chaves seccionadoras, bases e estruturas metálicas, chapas para suporte de torquímetro, *transformadores, equipamentos para movimentação de cargas, máquinas com função de resfriamento, tratores*.

Quanto aos demais elementos glosados, a meu ver, a contribuinte deixou de registrar, ou trazer tempestivamente aos autos, informações para melhor identificar a natureza dos bens adquiridos e da razão dos gastos (ex.: 'serviços de construção civil', 'obras civis', 'modernização das plantas de tratamento de gases das reduções da fábrica de Barcarena', 'materiais diversos').

Com essas considerações proponho a este Colegiado seja dado provimento parcial ao recurso voluntário nestes itens.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator