



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

Processo n° 13204.000008/2005-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.959 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2013
Matéria COMPENSAÇÃO DE PIS
Recorrente ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido contestada especificamente na manifestação de inconformidade.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins no regime não-cumulativo engloba a totalidade das receitas da pessoa jurídica, sendo inaplicável a extensão administrativa dos efeitos da decisão do STF acerca da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações monetárias ativas, inclusive para os sujeitos passivos que as reconheçam sob o regime de competência, somente constituem receita e, portanto, somente passam a integrar a base de cálculo das contribuições no regime não cumulativo, quando caracterizem direitos definitivamente incorporados ao patrimônio e, assim, insujeitos à reversão por condições futuras falíveis. *Mutatis mutandis* o mesmo entendimento se aplica às variações monetárias passivas, para fins de desconto de créditos como despesas financeiras, nas hipóteses admitidas em lei.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE REMOÇÃO DE REJEITOS INDUSTRIAIS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao serviço de remoção de lama vermelha, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda (alumina).

CRÉDITOS. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO.

Tratando-se de gasto passível de ativação obrigatória, é incabível a tomada de crédito diretamente sobre o custo do serviço de manutenção de material refratário.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte reconhecer as receitas financeiras provenientes de variações cambiais somente quando da liquidação do contrato ou da obrigação e quanto à tomada do crédito sobre o custo do serviço de remoção da lama vermelha. Vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl e Rosaldo Trevisan, quanto ao serviço de remoção de lama vermelha. Os Conselheiros Robson José Bayerl e Rosaldo Trevisan votaram pelas conclusões quanto à questão das variações cambiais, pois à época da apuração do crédito as receitas financeiras estavam sujeitas à alíquota zero, nos termos do Decreto nº 5.164, de 30/07/2004.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito do PIS não-cumulativo, protocolado em 24 de janeiro de 2005, cumulado com as declarações de compensação anexadas aos autos.

Por meio do despacho decisório exarado em 17/10/2008, foi reconhecido parcialmente o direito de crédito e homologada parcialmente a compensação declarada.

Conforme se depreende do Relatório de Diligência e do Parecer SEORT, que lastreou o despacho da autoridade administrativa, a fiscalização efetuou os seguintes ajustes no crédito apurado pelo contribuinte:

- a) Glosa de IPI recuperável (art. 66, § 3.º, da IN SRF n.º 247/2002), incluído indevidamente na base de cálculo dos créditos, como parte integrante do valor de aquisição dos bens (item 2 do Relatório de Diligência Fiscal);

- b) Glosa de despesas de serviços de transporte de "lama vermelha" e "manutenção de refratários", conforme art. 66, § 5.º, I, "b", da IN SRF n.º 247/2002 e art. 346, § 2.º, do RIR/99 (item 3 do Relatório de Diligência Fiscal);
- c) Ajustes de base de cálculo de créditos que haviam sido computados por valores superiores aos constantes em memória de cálculo disponibilizada pelo contribuinte (item 3 do Relatório de Diligência Fiscal);
- d) Ajustes nos créditos referentes às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas, retificados pela fiscalização com base nos percentuais aplicáveis aos mercados interno e externo (51% e 49%, respectivamente); (item 4 do Relatório de Diligência Fiscal)
- f) Acréscimo às bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins de receitas financeiras, atinentes a transações realizadas com o exterior e com pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tendo em vista o disposto no art. 10 da IN SRF n.º 247/2002 (item 5 do relatório de Diligência Fiscal);
- g) No mês de dezembro de 2004 foi retificado o crédito presumido da Cofins relativo ao estoque de abertura, obedecendo-se à regra de sua utilização, na proporção de 1/12, nos termos do art. 11, § 2.º, da Lei n.º 10.637/2002 e art. 12, § 2.º, da Lei n.º 10.833/2003 (item 6 do relatório de Diligência Fiscal);
- h) Alteração dos "ajustes positivos de créditos", em conformidade com os valores apontados em memória de cálculo disponibilizada pelo contribuinte (item 7 do relatório de Diligência Fiscal);
- i) Acréscimo às bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins de despesas financeiras decorrentes de contratos celebrados com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, que haviam sido indevidamente subtraídas das receitas financeiras (item 8 do relatório de Diligência Fiscal);
- j) Inclusão, na base cálculo do PIS/Cofins, do crédito presumido de IPI, na modalidade de ressarcimento de PIS e de Cofins incidentes nas aquisições no mercado interno de insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação (item 9 do relatório de Diligência Fiscal);
- k) Ajustes visando a desconsideração dos débitos em contas de receitas, em função de mudanças de preços de produtos vendidos no mercado interno, devido a sua fixação em moeda estrangeira e/ou a desvios de características físico-químicas, vez que se trata de despesas financeiras não decorrentes de empréstimos/financiamentos obtidos de pessoas jurídicas (item 10 do relatório de Diligência Fiscal).

Regularmente notificado do despacho, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que: a) é inconstitucional incluir os ganhos de variação cambial em empréstimos contraídos no exterior nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, pois o STF declarou inconstitucional o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98. Assim, não há que se admitir, para fins de composição da base de cálculo, que os ajustes contábeis relativos às perdas de operação de hedge (conta 4303), bem como nas transações das contas 430402 – VC – Cliente no exterior; 430405 – VC Mat. Aquis. Ext; 430423 – VC Itabira Rio Doce Co. Ltd.; 430427 – VC Hdro Aluminium AS; 430474 – Geral Metais S/A e 430478 – VC SWAP CDI/US\$ apenas quando refletirem ganho devam ser considerados no lançamento da obrigação de recolher aquele tributo; c) é equivocado o entendimento da fiscalização quanto ao conceito de “insumos”, pois o PN CST nº 65/79 estabelece que a expressão “consumidos” no processo produtivo deve ser entendida em sentido amplo. Todos os produtos que forem

empregados no processo de industrialização e não diretamente aplicados no produto final, são idôneos à geração de créditos. Assim, tanto a lama vermelha, quanto o material refratário participam e são essenciais à produção da alumina, não havendo relevância alguma o fato de terem ou não contato físico com o produto em fabricação; e) requereu o acolhimento de suas razões para o fim de desconstituição das glosas e protestou pela produção de prova pericial.

A DRJ – Belém julgou improcedente a manifestação de inconformidade. Foi considerada não impugnada a matéria em relação à qual não houve contestação e considerado não formulado o pedido de perícia. Quanto à inclusão das receitas financeiras na base de cálculo, ficou decidido que no regime não-cumulativo a base de cálculo é a totalidade das receitas da pessoa jurídica. Quanto aos insumos, ficou decidido que só geram direito a crédito insumos aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação. Quanto aos serviços, foi decidido que embora não haja a exigência de ação direta, é necessário para a geração do crédito que os serviços sejam aplicados ou consumidos diretamente na linha de produção do bem destinado à venda.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 04/04/2012, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 04/05/2012, no qual alegou em síntese: a) inconstitucionalidade da inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da contribuição, conforme decisão do STF no RE 346.084-PR, que declarou inconstitucional o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98. Essa declaração de inconstitucionalidade tem impacto no julgamento deste recurso voluntário, pois retira o fundamento de validade da exigência; b) o STJ tem inúmeros julgados no sentido de determinar a incidência sobre a variação final apurada na liquidação da operação de empréstimo e também no sentido da não incidência por força do art. 149, § 2º, I da CF/88; c) o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e Cofins considera insumo todos os elementos imprescindíveis para a produção de mercadorias ou para a prestação de serviços; d) disse que o art. 6º §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833/03 autoriza, no caso de exportação, a tomada do crédito em relação a todos os custos e despesas que sejam vinculados à receita de exportação e não apenas aos insumos usados na produção da alumina; e) os gastos com serviços de transporte de lama vermelha devem gerar crédito da contribuição porque se tratam de rejeitos decorrentes do processo industrial da alumina exportada pela recorrente; f) quanto às glosas de créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado, alegou que as soluções de consulta exaradas pela Superintendência da 8ª Região reconheceram o direito à tomada do crédito em relação a bens empregados na manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda; g) a Lei nº 11.196/2005, o Decreto nº 5.789/2006 e o Decreto nº 5988/2006 criaram a opção de o contribuinte tomar o crédito sobre 1/12 em relação ao custo de aquisição dos equipamentos descritos no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para empresas Exportadoras; h) não ocorrência de matérias não impugnadas, pois uma vez acolhidas as razões recursais relativas ao mérito, as alterações perpetradas pela fiscalização seriam irrelevantes; i) insurgiu-se contra o acórdão recorrido na parte em que afirmou que não tinham valor as soluções de consulta e a jurisprudência, em virtude de não possuírem eficácia normativa; j) requereu o acolhimento do recurso voluntário para o fim de desconstituir as glosas do despacho decisório, possibilitando o aproveitamento integral do valor do crédito constante da declaração de compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O cotejo do relatório de diligência fiscal com a impugnação revela que o contribuinte deixou de manifestar sua inconformidade em relação a vários ajustes efetuados pela fiscalização.

Entende o contribuinte que o provimento deste recurso “tornará irrelevantes” os demais ajustes efetuados.

O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a impugnação (ou no caso, a manifestação de inconformidade), deve ser específica e vir acompanhada dos documentos hábeis à comprovação das alegações de defesa. E o art. 17, do mesmo diploma, estabelece que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Sendo assim, ao contrário do que entende o contribuinte, os ajustes efetuados pela fiscalização na apuração do crédito que não foram expressamente contestados, tornaram-se definitivos na esfera administrativa e não poderão ser revertidos por este colegiado.

O litígio só foi instaurado quanto à base de cálculo das contribuições e quanto às glosas dos serviços de remoção de rejeitos industriais e manutenção de refratários. As questões eventualmente levantadas no recurso voluntário que não foram objeto de glosa ou que não foram objeto de contestação específica na manifestação de inconformidade serão desconsideradas neste voto.

Relativamente à questão das receitas financeiras, no item 8 do relatório de diligência a fiscalização consignou o seguinte:

“(…) 8- Quanto às operações de "Hedge/Opções" identificadas sob as contas de receita 4303, bem como, as transações controladas nas contas de receita 430402 (VC-Cliente no Exterior), 430405 (VC-Mat.Aquis. Ext.), 430423 (VC-Itabira Rio Doce Co LTD), 430427 (VC-Hidro Aluminium A.S.), 430474 (Gerald Metals S.A.) e 430478 (VC - SWAP CDI/US\$), a empresa aproveitou indevidamente no DACON [PIS (FICHA 05 / LINHAS 09 e 24); COFINS (FICHA 07 / LINHAS 09 e 24)] os lançamentos a débito de tais contas.

Ainda que corretamente não tenham sido considerados para fins de descontar créditos, por representarem despesas financeiras de contratos celebrados com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, conforme resposta do contribuinte ao Termo de Intimação e Solicitação de Esclarecimentos (em anexo), foram subtraídos das receitas financeiras, em afronta ao permissivo legal referente às deduções na base de cálculo das contribuições, admitidas de forma exaustiva, a teor do art. 1º, § 3º da Lei nº 10.637/02 e art. 1º, § 3º da Lei nº 10.833/03, *verbis*:

(...) *omissis*.

Por conseguinte, os lançamentos a débito de tais contas de receita foram acrescidos ao cálculo da contribuição (planilha em anexo), extraídos com base nos balancetes mensais disponibilizados pela empresa (em anexo). Em observância à base legal supracitada, tal procedimento foi também adotado pela fiscalização em relação às contas 430472 (VC-Frete s/Transp. Bauxita) e 430467 (VC-Cessão P.Créd. Export. CVRD).”

O contribuinte invocou a inconstitucionalidade da inclusão das aludidas receitas na base de cálculo das contribuições.

Cabe esclarecer que a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 só interfere na apuração da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins no regime cumulativo.

O caso concreto versa sobre os créditos apurados no regime não cumulativo previsto nas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (Cofins).

A base de cálculo dessas contribuições no regime não-cumulativo inclui a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil, *in verbis*:

Lei nº 10.833/03:

“**Art. 1º** A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (...)”

Lei nº 10.637/02:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

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

Tendo em vista que essas leis foram publicadas após a promulgação da Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1998, a ampliação do conceito de faturamento está amparada pela nova redação do art. 195, I, “b”, da CF/88, que passou a autorizar a incidência com base no faturamento ou na receita.

Relativamente à jurisprudência do STJ invocada pelo contribuinte, verifica-se que no RESP 1.059.041/RS, o tribunal considerou que as variações cambiais positivas decorrentes da exportação de mercadorias estão imunes à incidência das contribuições, em razão do art. 149, § 2º, I da CF/88.

Essa questão da imunidade das variações cambiais positivas obtidas nas operações de exportação de produtos é objeto de repercussão geral decretada no RE nº 627.815 (Tema 329) e poderia render ensejo ao sobrestamento do julgamento do recurso voluntário, caso o contribuinte tivesse trazido alguma prova de que as variações monetárias foram auferidas na exportação de seus produtos.

O contribuinte limitou-se a invocar a decisão do STJ sem comprovar que o caso concreto é semelhante ao precedente daquele tribunal.

A leitura do excerto do relatório de diligência acima transcrito, revela que não foram tributadas variações cambiais decorrentes da exportação de produtos, mas basicamente receitas financeiras decorrentes de empréstimos contraídos com empresas no exterior, cujos valores estavam atrelados à variação da moeda estrangeira, e receitas financeiras decorrentes de operações de hedge/opções.

O contribuinte não contestou em momento algum a natureza dessas receitas. Não há nenhuma alegação no sentido de que seriam decorrentes da exportação de produtos. Portanto, não há razão para se cogitar do sobrestamento deste recurso, sendo inaplicável o entendimento do RESP nº 1.059.041.

Já quanto ao RESP nº 898.372, cuja ementa foi transcrita pela recorrente, verifica-se que o STJ entendeu que a incidência das contribuições sobre variações cambiais positivas decorrentes de contratos firmados em moeda estrangeira, ocorre no momento da liquidação da obrigação contraída, pois enquanto isso não ocorrer, o que se tem é mera expectativa de receita.

Segundo o texto do item 8 do relatório de diligência, o contribuinte utilizou as despesas financeiras como dedução das receitas financeiras na apuração das contribuições. A descrição da fiscalização sugere que foi aplicado o entendimento costumeiro que a Administração vem dispensando a casos semelhantes, qual seja: tendo em vista que o contribuinte optou pelo regime de competência, foram incluídas nas bases de cálculo as variações monetárias positivas aferidas em cada período de apuração durante a vigência do contrato, desconsiderando-se as variações negativas ocorridas no mesmo período, aplicando-se de forma literal o art. 9º da Lei nº 9.718/98 combinado com o art. 30, § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Este colegiado, com outra composição, já enfrentou essa questão no Acórdão nº 3403-01.503, relatado pelo Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, no qual, por maioria de votos, foi firmado entendimento semelhante àquele do STJ, no sentido de que só pode ser considerado como receita o ingresso que se incorpore definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica.

Considerando que a situação fática nestes autos se assemelha àquela que foi analisada na assentada do dia 21 de março de 2012, na parte em que as variações monetárias foram consideradas antes da liquidação dos contratos ou das obrigações, adoto os fundamentos lançados pelo Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz no Acórdão 3403-01.503, quanto aos efeitos do regime de competência no reconhecimento das receitas (e despesas) provenientes de variações monetárias ativas e passivas, *in verbis*:

“(…) 3. Efeitos do Regime de Competência.

Da autuação originária, remanescem agora apenas os lançamentos efetuados a título de PIS para as competências 12/2002 a 07/2004. E, para estas, a autuação não terá melhor sorte, porque a opção pelo regime de competência na escrituração contábil não implica tributação das variações monetárias positivas independentemente de o sujeito passivo ter adquirido, em definitivo, o direito a elas.

É que a sujeição – obrigatória ou por opção – ao regime de competência na escrituração contábil não quer significar que as variações cambiais positivas sobre os direitos e as obrigações da pessoa jurídica constituam receita passível de tributação pelo PIS independentemente de o sujeito passivo ter adquirido, em definitivo, o direito a elas. Enquanto as oscilações positivas na paridade cambial não se incorporarem em caráter irreversível ao patrimônio do contribuinte, vale dizer, enquanto puderem ser neutralizadas por subseqüentes oscilações negativas, não se caracterizam como receita para o fim de constituírem, inclusive sob o regime de competência, base de cálculo da contribuição.

Segundo se lê do artigo 178, §2º da Lei nº 6.404/76, o patrimônio líquido das sociedades anônimas compõe-se de “*capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados*”. Os “lucros ou prejuízos acumulados”, de seu turno, correspondem à soma, a outras parcelas, do “*lucro líquido do exercício*” (art. 186, II). E, finalmente, a definir o “lucro líquido do exercício”, o artigo 187 do mesmo diploma, dispõe:

“§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”*

Estes dispositivos têm permitido à doutrina conceituar “receita” como a percepção de ingressos aptos a influir positivamente sobre o patrimônio líquido de um sujeito de direitos. Nesse sentido, expõe Marco Aurélio Greco: “*esse ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que inferem com o patrimônio da empresa, (...) ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não implique um ganho, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser aferido no final do período de apuração*” (Cofins na Lei nº 9.718/98: variações cambiais e regime da alíquota acrescida. *Revista dialética de direito tributário*, SãoPaulo: SP, v. 50, p. 110/151 (130)).

Em sentido análogo, leia-se, respectivamente, em Ricardo Mariz de Oliveira e em Douglas Yamashita:

“Ora, toda e qualquer receita é um ‘plus’ no patrimônio da pessoa jurídica, algo a mais que se acrescenta a ele.”

(Repertório IOB de jurisprudência, nº 24/99, p. 704)

“(...) do necessário exame do arquétipo constitucional de receita resulta que seja como produto da empresa e seja como aumento bruto de ativos (patrimônio) da empresa, todo ativo que não resulta da empresa ou não aumenta o patrimônio, está fora das fronteiras semânticas do arquétipo constitucional de receita e não pode ser definido pelo legislador infraconstitucional como receita.” (Repertório IOB de jurisprudência, nº 13/00, p. 328 e ss)

Ocorre que o patrimônio – e aqui já ingressamos na seara do direito civil – não é senão a soma dos direitos e das obrigações dotados de valor economicamente apreciável, conforme define o artigo 91 do Código Civil em vigor. Por coerência, então, a obtenção de receitas, por induzir ao aumento do patrimônio, há de

necessariamente se materializar, em termos jurídicos, através da aquisição de direitos novos ou, quando menos, da supressão das obrigações existentes.

É necessário precisar, portanto, o momento a partir do qual um novo direito pode ser havido por adquirido, a fim de se considerar implementado o aumento patrimonial e, enfim, recebida a respectiva receita. Novamente é no direito civil que se consegue a resposta. O artigo 121 do atual Código conceitua “condição” como a cláusula do negócio jurídico que, *“derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”*. Complementa-o, em seguida, o artigo 125 para, no que interessa, prescrever que *“subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa”*.

Significa que, na pendência de uma condição suspensiva, o direito por ela subordinado não estará ainda incorporado ao patrimônio do indivíduo a quem favorece até o seu implemento. É o que se dá com as variações monetárias positivas enquanto não vencido, segundo o contrato, o prazo para o fechamento do câmbio. Valorizando-se o real em relação ao dólar, o devedor de obrigação contraída na moeda estrangeira não adquire, imediatamente, o direito de pagar menor montante em moeda nacional, o que caracterizaria a percepção de receita, mas, por ora, a mera expectativa de que, mantendo-se inalterada paridade cambial até o vencimento do prazo contratual, ter a possibilidade de despendar menos reais quando liquidar a dívida. Numa palavra: as oscilações cambiais positivas só se agregam ao patrimônio de quem favorecem quando, em razão do disposto em contrato, se tornarem impassíveis de reversão. Até que isso ocorra, subordinam-se à condição suspensiva.

Por isso, explica Mariz de Oliveira, *“o direito à receita de variação cambial, que se incorpora ao ativo a receber, somente é adquirido quando definitivo, não mais passível de fato ou condição falível. Vale dizer, isto somente ocorre na data do vencimento do período de apuração previsto no ato jurídico que dele decorre, porque antes desse momento nenhuma variação cambial positiva pode ser exigida da pessoa, não porque haja um prazo para pagamento, o que seria irrelevante para a aquisição do direito, mas, sim, porque o direito à receita de variação cambial está subordinado a que não haja reversão da taxa cambial, o que é fato futuro de realização incerta e independente da vontade das partes”*. (Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS. 9º Simpósio nacional IOB de direito tributário, p. 39-80 (50)).

Dois preceitos encontráveis no Código Tributário Nacional induzem a semelhante conclusão. O primeiro deles é o artigo 116, inciso II, de acordo com o qual, definindo a lei como fato gerador da obrigação tributária uma “situação jurídica”, precisamente o que se dá com o fato gerador “receita”, considera-se consumada a hipótese de incidência *“desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”*. O segundo é o artigo 117, inciso I, onde se lê que, sendo suspensiva a condição que subordina a eficácia do direito, o fato gerador só ocorre com o implemento dela.

Mais do que isso, até: sabe-se que os fatos suscetíveis de desencadear o surgimento de obrigações tributárias devem revelar capacidade contributiva de quem os pratica. Imaginar, então, que a opção pelo regime de competência possa, por si só, expor a pessoa jurídica a exigências tributárias sobre variações cambiais não incorporadas ao seu patrimônio, representaria menoscar o princípio.

Evidentemente que, se no momento em que a obrigação se vencer, apurar-se variação cambial positiva em relação à paridade existente na data da contratação, a

pessoa jurídica beneficiada deverá oferecer a receita auferida à incidência do PIS, independentemente de qualquer movimento de caixa. Não é preciso haver pagamento, já o diz o artigo 187 da LSA, para que se caracterize, no regime de competência, a percepção da receita. Por outro lado, friso, nada autoriza acreditar que a sujeição tributária seja possível antes da definitiva aquisição do direito.

Sob esta perspectiva de análise, é muito menos ampla e significativa a modificação advinda ao trato da matéria com a MP nº 2.158-35, artigo 30. A substituição do regime de competência pelo regime de caixa permite tão só diferir o reconhecimento da receita do átimo em que o crédito de variação cambial é adquirido para o momento em que é extinto (liquidação). Nada além disso. (...)"

Desse modo, em relação às contas discriminadas no item 8 do relatório de diligência, a fiscalização só poderá considerar como receita financeira as variações monetárias positivas aferidas quando da liquidação do contrato ou da operação. E o contribuinte, por sua vez, só poderá considerar como despesa financeira as variações monetárias negativas aferidas na liquidação do contrato ou da operação.

Relativamente aos insumos, segundo o item 3 do relatório de diligência fiscal, as glosas recaíram sobre o serviço de remoção de lama vermelha e sobre o serviço para substituição de revestimentos refratários em bens do ativo imobilizado.

A motivação para a glosa do serviço de transporte de lama vermelha consistiu em que esse serviço não foi consumido ou aplicado no processo produtivo para a fabricação do produto destinado à venda, pois a lama é resíduo obtido por decantação da mistura bauxita/soda cáustica (polpa), oriunda de etapas anteriores do processo produtivo. Assim, pelo que se pode entender, o serviço de remoção de lama foi glosado porque é aplicado em algo que "sai" da linha de produção sem ser o produto final e não em algo que "entra" na linha para contribuir na formação do produto destinado a venda.

No que tange aos bens e aos serviços aptos a gerarem créditos da contribuição, a discórdia entre a fiscalização e os contribuintes reside na conceituação do vocábulo "insumo" existente no art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. A fiscalização atribui a esse vocábulo o mesmo conceito de produto intermediário fixado pelo PN CST nº 65/79 para o IPI, enquanto que os contribuintes almejam adotar todos os custos e despesas operacionais previstos pela legislação do imposto de renda.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, alegou que os produtos glosados são indispensáveis ao seu processo industrial, enquadrando-se perfeitamente ao permissivo legal que dá direito ao crédito.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo "insumo" fosse buscado na legislação do IPI.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo "insumo" um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é de imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é de base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo **a produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...).”

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a **matéria-prima**, **produto intermediário** e **material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos** tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...).”

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, das referidas leis, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito nas redações do art. 3º , II, das referidas leis, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Voltando ao caso concreto, a análise do processo produtivo empreendida pela fiscalização no relatório de diligência, revela que esse processo gera o rejeito denominado lama vermelha, que é umbilicalmente ligado ao processo produtivo, tendo em vista que esse rejeito se origina da decantação da polpa (mistura de bauxita com soda cáustica).

Não há como se concordar com a tese da fiscalização, no sentido de que custos incorridos com itens que não contribuem para a obtenção da alumina não podem ser considerados como insumo. O fato de o gasto ocorrer com algo que “sai” da linha de produção ou mesmo de ser posterior à obtenção do produto final não significa que seja um gasto relativo a bem ou serviço que não contribuiu para a formação do bem ou serviço produzido ou que não foi “aplicado na linha de produção”. Além disso, deve ser lembrado que a lama não surge por geração espontânea no processo industrial. Esse resíduo surge porque a bauxita está dispersa no solo. E é o solo impregnado de bauxita e contaminado por outras substâncias que é umedecido com soda cáustica para formar a polpa que será cozida, decantada e filtrada. Portanto, de certo modo, a lama também “entra” na linha de produção para possibilitar a extração da alumina e depois “sai” durante o processo como resíduo industrial. É uma situação análoga à da soda cáustica. A soda “entra” na linha para formar a polpa e depois “sai” da linha sob a forma de rejeito misturada à lama.

Tratando-se de rejeito inerente à produção da alumina, o serviço de transporte para a sua remoção é um custo de produção que se enquadra perfeitamente na disposição do art. 290, I do RIR/99. Deve, portanto, gerar créditos do regime não cumulativo, pois se enquadra na previsão do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Relativamente aos serviços de colocação de materiais refratários, a glosa foi motivada no fato de que o contribuinte não tem direito à tomada do crédito diretamente sobre o custo do serviço, mas sim sobre despesa mensal de depreciação, pois o gasto é passível de ativação obrigatória. Segundo o relatório de diligência fiscal, não houve a ativação do gasto e o próprio contribuinte respondeu ao termo de intimação fiscal informando que a periodicidade do serviço é superior a um ano.

O contribuinte não contestou o motivo da glosa, limitando-se a alegar que a fiscalização só reconheceria o crédito se o refratário tivesse sido enquadrado como ativo imobilizado, onde o tempo legal de apropriação é de 1/12. Entende o contribuinte que pode optar por classificar o material refratário como insumo, pois a legislação não dispensa tratamento diferente, quer esse material seja tratado como insumo, quer seja tratado como ativo imobilizado.

Em primeiro lugar é preciso esclarecer que a glosa recaiu sobre os serviços de manutenção de materiais refratários, que o próprio contribuinte reconheceu terem durabilidade superior a um ano.

Assim, a glosa não recaiu sobre o bem “material refratário”, mas sim sobre um **serviço que é destinado à reparação do ativo imobilizado** e que possui durabilidade superior a um ano.

Sendo incontroverso nos autos que não houve a ativação do gasto que está sujeito à ativação obrigatória (art. 346 do RIR/99), foi correto o entendimento da fiscalização no sentido de glosar o crédito tomado diretamente sobre o custo de aquisição do serviço.

A diversidade de tratamento, que a recorrente diz inexistir, está prevista no art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, combinado com o art. 346 do RIR/99.

Ao contrário do alegado pela defesa, o art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza o crédito em relação a qualquer gasto vinculado à obtenção da receita de exportação, pois o § 1º remete o cálculo do crédito ao disposto no art. 3º. Portanto, os eventos que dão direito ao crédito são os mesmos, independentemente de a venda da produção ocorrer no mercado interno ou externo.

Por fim, quanto à questão da eficácia das decisões em processos de consulta e da jurisprudência administrativa e judicial, trata-se de matéria que não tem relevância para o deslinde deste processo, pois este julgado está de acordo com a jurisprudência majoritária do CARF, que vem adotando o custo de produção como critério para estabelecer o que é insumo para fins da geração de créditos das contribuições não cumulativas.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para que: a) o reconhecimento contábil das receitas ou despesas financeiras decorrentes das variações monetárias, que integram o item 8 do relatório de diligência, ocorra somente quando da liquidação dos contratos ou das obrigações; e b) reconhecer o direito do contribuinte tomar o crédito em relação aos serviços de remoção de lama vermelha.

Este julgado limitou-se a reconhecer o direito em tese, ficando a quantificação do crédito, o cálculo e a homologação da compensação declarada a cargo da autoridade administrativa da circunscrição fiscal do contribuinte.

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA