



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13204.000022/2003-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-006.686 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente ALBRAS ALUMÍNIO BRASILEIRO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

REFRATÁRIOS E ASSEMELHADOS. PRODUÇÃO DE ALUMÍNIO. PIS E COFINS.

Os elementos refratários usado no processo de produção de alumínio dão direito a crédito na apuração do PIS e da COFINS, não necessitando que atendam aos critérios advindos da legislação do IPI. Aplicação do critério da essencialidade ao processo produtivo.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. INCLUSÃO. BASE LEGAL. Os parágrafos 1º e 2º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 estabelecem que todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica devem integrar a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. No caso, correta a inclusão na base de cálculo dos valores das receitas financeiras advindas de variações cambiais ativas decorrentes das operações de hedge.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reverter integralmente as glosas referentes a elementos classificados como refratários e seus gastos, incluindo os serviços de transporte, bem como a movimentação e manutenção de cubas.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente) e Rodolfo Tsuboi (suplente convocado).

Relatório

Trata este processo de pedido de ressarcimento de PIS formulado em 13/05/2003 (fls. 3 a 5 dos autos), referente ao primeiro trimestre de 2003. Após diligência para verificar o direito creditório, resultou em **despacho decisório** proferido pela autoridade de jurisdição (fl.327) que deu provimento parcial ao pedido da contribuinte homologando parte dos ressarcimentos/ compensações requeridos, no valor de R\$ 295.059,96. Foram as seguintes as razões para o deferimento parcial do pedido e, consequente, glosa de parte dos créditos, segundo resumo do relator da decisão de 1º piso, que transcrevo abaixo:

- a) No que se refere aos créditos provenientes de bens utilizados como insumos, houve glosa de IPI recuperável, referente às entradas no mercado interno, incluído indevidamente na base de cálculo como parte integrante do valor de aquisição dos bens;*
- b) Foram glosados os valores descritos como itens Refratários, os quais são utilizados como material refratário de bens integrantes do ativo imobilizado, não caracterizados como gastos de manutenção do dia-a-dia, uma vez que a reposição se dá a intervalos superiores a um ano. Também valores referentes à Manutenção de Cubas, semelhante à situação dos refratários, foram glosados. Tratam-se de dispêndios relevantes e recuperáveis por meio das operações normais da empresa, pertinentes a serviços contratados de terceiros para a manutenção de cubas integrantes de bens do ativo imobilizado, não caracterizados como gasto de manutenção do dia-a-dia, uma vez que tais serviços, conjuntamente com a substituição dos refratários, são efetivados a intervalos superiores a um ano.*
- c) No que concerne à análise dos créditos decorrentes de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas, houve enquadramento no conceito de receitas financeiras das variações monetárias ativas. Foram, pois, incluídos valores lançados a crédito (receitas financeiras) de contas de despesa financeira identificadas sob os títulos 340101, 340108, 340118, 340601, 34 - 0602, 340603, 340604, 340619, 340634, 340643, 340646 e 340650.*
- d) As operações de hedge/opções (contas 4303), bem como as transações controladas nas contas de receita 430401, 430402, 430403, 430405, 430406, 430408, 430422, 430423, 430451, 430455 e 430467 foram acrescidas à , base de cálculo da contribuição, por ausência de permissivo legal que autorize sua exclusão.*
- e) Os valores de crédito presumido do IPI foram incluídos na base de cálculo do PIS/Pasep, por se enquadrarem como receita para fins de incidência desta contribuição f) No que concerne aos lançamentos da conta de despesa 330101 (IPI s/ venda de alumínio primário), os quais foram subtraídos das Receitas de. Vendas no Mercado Interno, o contribuinte informou que utilizou na base de cálculo do PIS o valor contábil, excluindo o IPI recuperável. Portanto, foram indevidamente deduzidos os valores de IPI das Receitas de Venda no Mercado Interno, pois a memória de cálculo das contas 4102 e 4103 já reflete os valores das vendas excluído o IPI recuperável, sendo tal procedimento revertido no DACON elaborado pela fiscalização.*
- g) Por último, a contribuinte cometeu erros nos DACONs transmitidos, ao não informar/informar incorretamente valores objeto de compensação em DCOMP,*

referente a alguns meses do AC 2003, gerando saldo de créditos indevidos de um mês para os seguintes, havendo-se procedido à retificação cabível.

Cientificada em 29/09/2008 (fl. 413), a contribuinte apresentou, em 08/10/2008, a **Manifestação de Inconformidade** de fls.418 a 443, na qual argumentou, em síntese, que:

- a) Não houve recolhimento a menor do PIS/PASEP no período apurado e que os valores de crédito apurado estão corretos e merecem deferimento;
- b) O STJ já fixou entendimento de que não é permitida a tributação de PIS e COFINS sobre receita financeira, ainda que advinda de operações de “hedge”, aplicações financeiras e empréstimos por não guardarem conexão conceitual com a noção de faturamento (RE n. 346.084-PR, 390.840-MG, 357.950-RS e 358.273-RS); e
- c) Houve equívoco das autoridades fiscalizadoras ao glosar valores relativos a bens utilizados como insumos que, a seu ver, não poderiam ser assimilados para efeitos fisco-contábeis como matérias-primas e intermediários, em razão de ausência de contato direto e físico entre os mesmos e o produto final industrializado - o alumínio, *in casu*, a manutenção de cubas e material refratário.

O processo foi então encaminhado à DRJ, sendo a **decisão de primeira instância** proferida em 26/02/2009 (fls. 461 a 471), acordando-se unanimemente pelo indeferimento dos pedidos formulados pela empresa em sua manifestação de inconformidade, mantendo integralmente as glosas explicitadas no despacho decisório, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes faltar eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE VALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos normativos. A legislação regularmente editada goza de presunção de constitucionalidade e de legalidade.

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Na sistemática não cumulativa, o PIS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas incluídas as receitas operacionais e não operacionais, inclusive, em princípio, receitas financeiras.

PIS. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS não cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens

ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. QUANTUM RECONHECIDO DE CRÉDITO.

A declaração de compensação depende da existência de um crédito, razão pela qual deve ser homologada na exata medida do direito creditório reconhecido.

PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 19/72. De outro lado, também se mostra irrelevante a produção de prova pericial quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

Solicitação Indeferida.

Ciente da decisão de piso em 06/04/2009 (cf. AR de fl. 473), a empresa apresentou **recurso voluntário** em 23/04/2009 (fls.474 a 504), reiterando o teor da manifestação de inconformidade.

O processo foi encaminhado ao CARF, pelo despacho de fl. 549, que atesta a tempestividade da peça recursal, em 29/04/2009, sendo a mim distribuído, por sorteio, em junho de 2019.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade constantes na legislação; de modo que admito seu conhecimento.

No que concerne ao mérito, como destacado no relatório, a discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de PIS efetuada na análise do Pedido de Ressarcimento e no que se refere a duas questões principais: (a) as glosas dos dispêndios com aquisição de bens considerados como insumos pela contribuinte ; e (b) a inclusão das variações cambiais positivas de empréstimos obtidos no exterior e das receitas de operações de hedge na base de cálculo das contribuições das receitas financeiras. Assim, passo a analisar individualmente cada um dos pontos.

Do conceito de insumo

Antes de adentrar na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que alguns

comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003),

*deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifo nosso)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as

exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

Das glosas relativas a bens considerados como insumos pela contribuinte

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 a serem usadas em novo processo de transformação, em processos de prestação de serviços, ou em 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, 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.

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

Foram glosados os valores descritos como itens Refratários, os quais são utilizados como material refratário de bens integrantes do ativo imobilizado, não caracterizados como gastos de manutenção do dia-a-dia, uma vez que a reposição se dá a intervalos superiores a um ano. Também valores referentes à Manutenção de Cubas, semelhante à situação dos refratários, foram glosados. Tratam-se de dispêndios relevantes e recuperáveis por meio das operações normais da empresa, pertinentes a serviços contratados de terceiros para a manutenção de cubas integrantes de bens do ativo imobilizado, não caracterizados como gasto de manutenção do dia-a-dia, uma vez que tais serviços, conjuntamente com a substituição dos refratários, são efetivados a intervalos superiores a um ano.

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

A simples leitura do Parecer Normativo CST nº 65/1979 contradita a equivocada interpretação da contribuinte no sentido de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Não é essa a correta exegese do Parecer, pois, de forma oposta, no universo de insumos consumidos ou utilizados na produção, certo é que nem todos exibirão a natureza de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Assim, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens — desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente — que se consumam

por decorrência de um contato direto, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto, em fabricação ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, ficando excluídos os produtos: (a) que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização; (b) incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização; (c) empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos. Em síntese, o termo "insumo", possui conceito jurídico, e não contábil ou econômico.

No que diz respeito às glosas procedidas pela unidade de origem, constata-se as mesmas referem-se a refratários e serviço de manutenção destes. Ora, como já se afirmou, para fins de apuração da COFINS devida pelo regime não-cumulativo, a pessoa jurídica poderá descontar somente os créditos calculados sobre os valores de insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não correspondendo a este conceito serviços de terceiros que não foram aplicados diretamente na produção.

Como destacado no relatório deste voto, a contribuinte argumenta que o procedimento por ela adota foi correto e que, portanto, tem legitimidade sobre os créditos peticionados, razão por que não os repito aqui.

O processo traz informações que nos permitem visualizar o processo e a estruturação da produção da contribuinte, as unidades da sequência de produção, as etapas do processo e a inserção de alguns dos bens identificados nas glosas.

A autoridade fiscal indica no termo da autuação as glosas relacionadas a bens desse tipo refratário e considerados insumos pela contribuinte. Tendo em conta as informações a respeito desse processo de produção de alumínio, parece-me evidente a natureza do processo de produção do alumínio, na etapa de redução. Assim, não há discordância de que esses produtos refratários compõem a atividade nuclear da etapa de redução no processo de produção do alumínio. A sua função nesta etapa direciona e potencializa os efeitos térmicos e eletroquímicos, e que implicam em severo desgaste, necessitando manutenção periódica.

Na análise da fiscalização, houve o esforço de analisar esse tipo de produto e de tentar enquadrá-lo em uma ou na outra categoria, como se elas fossem excludentes: ou ele é insumo, ou ele é ativo imobilizado. Mas, a meu ver, as características funcionais desse tipo no processo de produção desafia a lógica de classificação simples e dicotômica. De um lado, o seu tempo de vida aponta que ele deveria ser ativado como parte do imobilizado, mas, paradoxalmente e por outro ângulo, sua função nos permite perceber que eles não se confundem com equipamentos e máquinas, nem se confundem com insumos usados no processo de produção para serem transformados em ou compõem o produto final.

Por isso, até o momento, tenho que eles se constituem em 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 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. É o que identifiquei nos princípios estabelecidos pela Lei 9.784, de 1999, especialmente os da razoabilidade, da economicidade e da responsabilidade por decidir da autoridade administrativa.

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 na forma de apuração como ativo imobilizado com depreciação acelerada.

De forma análoga, houve a glosa referente aos serviços de transporte desses refratários e das cubas onde estão esses refratários, bem como aos serviços de manutenção. Esses serviços se dão 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 e as manutenções desses tipos de bens são serviços necessários ao processo de produção, e proponho 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.

Da inclusão na base de cálculo das contribuições de variações cambiais e das receitas de operações de hedge

A recorrente argumenta que é indevida a inclusão na base de tributação do PIS e da COFINS das receitas financeiras, das variações cambiais ativas e das receitas advindas de operações de hedge, e que ela conflita com a decisão proferida pelo STF que considerou inconstitucional o disposto no § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, que pretendeu alargar o conceito de receita para fins da incidência dessas contribuições sociais. Cita jurisprudência e decisões e doutrinadores. Que essas receitas não se confundem com faturamento ou com receitas

operacionais, significados mais consoante o admitido pela decisão do Supremo, com efeitos *erga omnes*.

Além disso, no caso das variações cambiais, a contribuinte sublinha que haveria uma contradição ao se exigir a inclusão das variações cambiais ativas na base de tributação, como se receitas fossem, mas, por outro lado, o fisco não admitindo que se pudesse usar também as variações cambiais passivas para abater na apuração do devido e dos créditos.

Analisemos primeiramente a alegação de que a decretação judicial de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, beneficia a contribuinte nesta matéria. A meu ver a razão não a socorre, pois este parágrafo foi revogado em 2009. Estamos a tratar de receitas auferidas em 2004 analisadas pela autoridade fiscal em 2009, e que não adota como fundamento aquele parágrafo, nem o sentido que ele propunha ao ordenamento jurídico. A decisão do Supremo não alcançou o artigo 9º da Lei 9.718, de 1998.

Desta feita, entendo que não há reparos a fazer no entendimento da autoridade fiscal, nem no dos Julgadores de primeiro piso. As leis que estabelecem e disciplinam essas contribuições sociais são precisas ao informarem que a incidência se dá sobre a totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Nessa definição devem ser incluídas as receitas advindas de operações de hedge, as variações cambiais e as receitas de operações financeiras. Como bem demonstrou a decisão de primeiro piso, esse significado é confirmado quando se lê o Decreto n.º 5.442/2005 que, a partir de 2005, reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras, excepcionando as receitas financeiras advindas de hedge.

Por isso, proponho a este Colegiado não seja dado provimento ao recurso voluntário neste item, mantendo-se o entendimento da fiscalização.

Diante do exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter integralmente todas as glosas referentes aos elementos aqui classificados como refratários e seus gastos, incluindo os serviços de transporte, bem como a movimentação e manutenção de cubas.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

