



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13204.000022/2004-67
ACÓRDÃO	3402-012.748 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALBRÁS ALUMÍNIO BRASILEIRO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

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

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.

PIS E COFINS. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE CUBAS.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo

imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE DO STF. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

Conforme decidido pelo STF, no RE nº 627.815/PR, com Repercussão Geral (o que vincula este Colegiado, a teor do art. 62 § 2º, do RICARF), consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, portanto imunes à incidência das contribuições sociais, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE HEDGE, AINDA QUE CAMBIAL, POR EMPRESA EXPORTADORA. REGIME CUMULATIVO. NÃO-INCIDÊNCIA.

Conforme posicionamento do STF no julgamento da constitucionalidade do § 1º do art 3º da Lei nº 9.718/98 (o que inclusive levou à sua revogação), a receita bruta restringe-se ao produto das vendas de bens e serviços e demais receitas típicas da atividade empresarial, não se enquadrando aí as receitas financeiras decorrentes de operações de Hedge, ainda que cambial e levadas a efeito por empresa exportadora, pois alheias ao seu objeto social.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário para: **(i) desde que observados os demais requisitos de lei para o aproveitamento de crédito das contribuições, reverter as glosas sobre os créditos de PIS/COFINS sobre: (i.1) despesas com materiais refratários; (i.2) despesas com serviços de manutenção de cubas eletrolíticas; (i3) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica; (ii) excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS: (ii.1) créditos presumidos do IPI, (ii.2) variação cambial positiva vinculada a exportações, e (ii.3) despesas financeiras e operações de hedge vinculadas a exportações.** Processo julgado em 21/08/2025, no período da manhã.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-12.303 (fls. 1098), proferido pela 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PR que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

O acórdão recorrido foi proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004
DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS.
EFEITOS.

São improfícuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer 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 argüição de constitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos normativos. A legislação regularmente editada goza de presunção de constitucionalidade e de legalidade.

PIS. COFINS. 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 receitas financeiras, uma vez que inexiste dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo respectiva.

PIS. COFINS. 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.

PROVAS. INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE.

Inatacável o procedimento fiscal baseado em informações prestadas pelo próprio contribuinte no decorrer da auditoria. Ineficaz a contestação de tais informações, na impugnação, sem a reunião e apresentação de um conjunto probatório capaz de infirmar os dados originais.

Solicitação Indeferida

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da Resolução nº 3402-002.360 (fls. 1361-1367):

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação de Créditos de PIS com diversos débitos do sujeito passivo, no montante de R\$1.404.211,30 (um milhão quatrocentos e quatro mil, duzentos e onze reais e trinta centavos), relativo ao mês de janeiro de 2004, fundado na Lei 10.637/2002.

O crédito pretendido foi parcialmente reconhecido na ordem de R\$1.173.195,83 (um milhão cento e setenta e três mil, cento e noventa e cinco reais e oitenta e três centavos), tendo os demais valores sido indeferidos pela unidade de origem, conforme argumentos muito bem sintetizados pela Instância Julgadora a quo, os quais transcrevo:

- a) *No que se refere aos créditos provenientes de bens utilizados como insumos, houve glosa de IPI recuperável, referente as entradas no mercado interno (...), incluído indevidamente na base de cálculo como valor integrante do valor de aquisição dos bens; b*
- 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 1 ano.*
- c) *Valores referentes a Manutenção de Cubas, semelhante a 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 1 ano.*
- d) *No que concerne a análise dos créditos decorrentes de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoas jurídicas houve: enquadramento no conceito de receitas financeiras dos ganhos de capital provenientes de transações realizadas no exterior, assim como as variações monetárias ativas em operações de mútuo com empresas domiciliadas no Brasil; inclusão na base de cálculo de "estorno de rendimentos de meses anteriores"; as despesas financeiras provenientes de operações de "hedge/opções" foram descharacterizadas do conceito de deduções da base de cálculo.*

- e) Os valores de crédito presumido do IPI foram incluídos na base de cálculo do PIS/Pasep e COFINS.
- f) Os valores do IPI sobre vendas de alumínio foram incluídos na base de cálculo do PIS, uma vez que o contribuinte informou que utilizou na base de cálculo do PIS o valor contábil, excluindo o IPI recuperável.

O Despacho decisório acima resumido menciona ainda, às fls. 171 (numeração eletrônica), que nas verificações efetuadas “o resultado da auditoria sugere a glosa de parte do montante dos créditos pleiteados, eis que utilizados em desacordo com a legislação aplicável, bem como, em face da não inclusão de receitas sujeitas à incidência das contribuições e/ou ausência/não recolhimento das justificativas apresentadas em respostas à solicitação de esclarecimentos, refez-se a base de cálculo (débito) do PIS e da COFINS, mediante a utilização do PGD/DACON (...”).

Na Manifestação de Inconformidade o sujeito passivo insurgiu-se quanto ao indeferimento parcial de seus créditos, asseverando que ante os bens e serviços utilizados como insumos em seu processo produtivo estão: desembolsos referente a energia elétrica, aluguéis, bens do ativo imobilizado, bem como despesas financeiras de empréstimos e financiamentos contraídos pela pessoa jurídica no mercado interno e também as operações de hedge e aplicações financeiras, trazendo precedentes no sentido destas rubricas não comporem a base de cálculo da contribuição ao PIS.

Asseverou ainda que a partir de 2003 as despesas financeiras sobre empréstimos e financiamentos contraídos no Brasil podem ser deduzidas da base de cálculo da aludida contribuição, afirmando ainda que a Autoridade Fiscal ao incluir na referida base apuratória ganhos com variação cambial, agiu em descompasso com o ordenamento jurídico, pois não há previsão legal que lhe permita que assim faça.

Questionou ainda o fato de a referida Autoridade ter desconsiderado crédito sobre determinados “bens” ou “direitos” por não considerar que os mesmos tivessem contato direto e físico com o produto final, exemplificando o “material refratário” e a “lama vermelha” como produtos que não compõem o produto final, porém são essenciais à produção do mesmo.

Sobre este aspecto, menciona parecer Normativo CST 65/1979 que esclarece que a expressão “consumidos” há de ser interpretada em sentido amplo, prevalecendo a essencialidade do “bem” ou “direito” no produto final, e não necessariamente, o contato físico.

O sujeito passivo argumentou que o procedimento da empresa não poderia ser qualificado como ilegal (na apuração dos créditos), enquanto a Autoridade Administrativa não indicasse precisamente os meses e valores específicos supostamente lançados a maior. Alegou também cerceamento do direito de defesa devido à ausência de critério da Fiscalização para confrontar suas DACONs e DCOMPs, não podendo fazer prova negativa de que não havia erro nas DACONs

transmitidas. Por fim, alegou mudança no critério jurídico da apuração dos créditos, pedindo o deferimento integral do pleito creditório.

A DRJ/Bel, por sua vez, através do Acórdão 01-12303 proferiu seu entendimento afirmando, inicialmente, que os julgados e precedentes trazidos pelo contribuinte não têm eficácia normativa, portanto não está obrigada a aderir a compreensão. Tratou ainda de afastar a análise de constitucionalidades questionadas pelo contribuinte, explanando sua convicção de que na sistemática não-cumulativa o PIS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, dentre as quais as receitas operacionais e não operacionais, incluindo-se as receitas financeiras.

A respeito do conceito de insumos a Instância a quo houve por bem em esclarecer que o direito creditório perseguido alcança apenas aqueles bens ou serviços aplicados diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, mantendo o despacho discutido por seus termos e indeferido a solicitação do sujeito passivo.

Cientificado do citado Acórdão o contribuinte apresentou, tempestivamente seu Recurso Voluntário, repisando, em síntese, os mesmos argumentos já trazidos em sua defesa inicial.

A referida Resolução assim determinou (fls. 1254 a 1258):

Neste sentido, entendo necessária a baixa dos autos à origem para que seja realizada diligência, a fim de que sejam detalhados e apontados objetivamente cada bem ou direito que compõe o indeferimento exarado no Despacho Decisório de fls. 167/187 (numeração eletrônica), para que seja possível identificar detalhadamente quais os “bens ou direitos” a que se refere a apropriação do crédito discutida nestes autos, os fundamentos da glosa, e daí, por conseguinte, também deverá a diligência **esclarecer efetivamente qual o papel dos mesmos no processo produtivo do sujeito passivo.**

Deverá, ainda, esclarecer se tais bens ou direitos são classificados como custos ou despesas, ou ainda, se independentemente do contato físico com o produto em fabricação (que deve igualmente ficar descrito) devem ser contabilizados no item do ativo imobilizado sobre o qual foi efetivado o dispêndio, por seu valor ou vida útil exceder os limites legais, a menos que haja alguma norma específica que permita lançar diretamente em custo/despesa.

Ao efetuar estas constatações, peço que a autoridade preparadora elabore um “Parecer Conclusivo” acerca das determinações solicitadas acima, para possibilitar a análise jurídica a ser efetuada por este Colegiado.

Após, seja dada oportunidade para que a Recorrente se manifeste, querendo, sobre o Parecer Conclusivo acima mencionado, inclusive acostando, se assim entender, Laudo Técnico ou outro elemento que entenda pertinente, para que após, sejam retornados os autos ao CARF, para prosseguimento do rito processual.

A unidade de origem, em atendimento à Resolução 3402-000.565, elaborou a Informação Fiscal de fls. 1.293 a 1.295 e despacho à fl.1297, mantendo

integralmente os termos do Parecer e Despacho Decisório de fls. 599 a 616, que tratam das declarações de compensações apresentadas pela contribuinte com o objetivo de quitar débitos próprios com o crédito em discussão no presente processo. O contribuinte foi devidamente cientificado do teor da Informação e do Despacho (AR à fl.1299).

Em 02/04/2019, a Recorrente apresentou uma petição, juntamente com cópia do Relatório Fiscal DRF/BEL/Seort nº 01, de 23 de junho de 2017 do processo 0280.721871/2011- 86, alegando que não teve oportunidade de se manifestar sobre os argumentos aduzidos pela DRF/BEL na referida Informação Fiscal, e apresenta suas considerações no que concerne ao resultado diligência fiscal realizada pela DRF/BEL.

O processo foi encaminhado ao CARF e distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio.

Em cumprimento à Resolução foi apresentada a Informação Fiscal de fls. 1379 a 1384, com manifestação da Recorrente e apresentação dos documentos de fls. 1393 a 2536.

Após, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminar de nulidade

Argumenta a Recorrente que a acusação fiscal é insubstancial e nula de pleno direito, uma vez que a Fiscalização alegou erros nos DACONS da ALBRAS referentes a compensações indevidas de créditos de PIS e COFINS no ano-calendário de 2004, mas não especificou os meses nem os valores supostamente informados a maior, tampouco apresentou critérios objetivos de confronto com as DCOMP. Essa omissão caracteriza cerceamento de defesa, pois impede a empresa de compreender com clareza a acusação e de se defender adequadamente.

Argumenta, ainda, que houve alteração no critério legal de apuração de créditos com a entrada em vigor da Lei nº 10.865/2004, que modificou o disposto na Lei nº 10.833/2003. A fiscalização ignorou essa mudança legislativa e aplicou, de forma indevida, critério ultrapassado,

desconsiderando a possibilidade de apropriação dos créditos com base no valor de aquisição de bens do ativo imobilizado, na forma de 1/48 avos.

Sem razão à defesa.

Com relação à falta de clareza, objetividade e tipicidade exigidas, como observado pelo ilustre Julgador *a quo*, basta que a empresa faça o cotejamento entre seus DACON do ano-calendário de 2004 e suas DCOMP que constatará os erros. Assim está exemplificado no acórdão recorrido:

Tomemos como exemplo o mês de janeiro de 2004: na DCOMP apresentada através do presente processo, fl. 02, quadro 3, a empresa declarou como crédito utilizado o valor de R\$ 1.404.211,30 e no DACON (Ficha 04 - Apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep (LINHA 31 - Créditos Decorrentes de Exportação compensados no mês) - informou apenas o valor de R\$ 116.596,18 (fl. 96) o que gerou um crédito indevido para o mês de fevereiro de 2004 no valor de R\$ 1.287.615,13, valor este informado pela empresa na LINHA 28 do DACON (fl. 96).

Conclui-se, portanto, ser totalmente descabida a alegação de cerceamento ao direito de defesa.

Com relação ao valor do encargo de depreciação, reproduzo os fundamentos da decisão da DRJ:

33. Inicialmente, constata-se que a Fiscalização, baseada em planilha entregue pelo próprio contribuinte e nos DACON transmitidos a RFB, considerou como encargo de depreciação para o cálculo do PIS do mês de dezembro de 2004 os valores de R\$ 2.003,18 (mercado interno) e R\$ 48.076,30 (mercado externo), sendo que a empresa já havia considerando tais valores para o cálculo da Cofins do mesmo mês (FICHA 06 / LINHA 09), fl. 125.

34. Alega a empresa que houve modificação do critério de apuração dos créditos, ignorada pela fiscalização e que devido a tal diferença culminou na enorme disparidade pretendida entre a DACON entregue pela ALBRAS A. Receita Federal e a planilha de ilustrando a apuração daquele mesmo período disponibilizado à Fiscalização. Também, alega, que, o que se depreende do questionamento apresentado pela Fiscalização é que a mesma desconsiderou a modificação legislativa oriunda da Lei 10.865/2004, que já estava em vigor, sob tal aspecto, para o 4º trimestre de 2004.

35. Assim, temos a situação em que o interessado quer impugnar, de forma genérica, os dados por ele mesmo fornecidos à Receita Federal, sem que para isso institua sua manifestação com documentos ou provas.

36. Não é de se crer que a manifestante, agora, no momento da impugnação, não conheça sua própria contabilidade de forma a poder descrever e externar de que forma chegou para o mesmo mês (dezembro/2004) aos valores de depreciação de

R\$ 775.195,81 (mercado interno) e R\$ 18.604.699,54 (mercado externo) para cálculo do PIS (FICHA 04 /LINHA 09) quando para cálculo da COFINS (FICHA 06 /LINHA 09) informou como encargo de depreciação apenas os valores de R\$ 2.003,18 (mercado interno) e R\$ 48.076,30 (mercado externo).

37. Cabe ao contribuinte, no momento da impugnação, trazer a este julgado todos os dados que entende comprovadores dos fatos que alega e que entende como suficientes para reformar o despacho decisório. O que temos, em síntese, é mera alegação sem prova, fato este que não deve ter campo favorável dentro do processo administrativo. Conclui-se, à mingua de qualquer dado, documento, ou mesmo informação, que são competentes para fins do despacho decisório os valores considerados pela Fiscalização como encargo de depreciação para o mês de dezembro de 2004.

38. Em outras palavras, deve o sujeito passivo comprovar o que diz, sob pena de descrédito da sua manifestação. Não cabe aos órgãos judicantes diligenciar em favor do autuado, tentando obter as provas que a este, e a ninguém mais, caberia apresentar. O prazo regulamentar da impugnação foi oferecido ao interessado, que deveria, juntamente com seu arrazoado, anexar as provas do que afirma estar incorreto na conclusão da fiscalização. Devem, pois, ser ratificados os valores que serviram de base para o despacho decisório.

Sem reparos à decisão recorrida neste ponto, motivo pelo qual afasto a preliminar invocada em defesa.

3. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação de Créditos de PIS com débitos do sujeito passivo, relativo ao mês de janeiro de 2004.

O crédito pleiteado foi parcialmente reconhecido pelo valor de R\$ 1.173.195,83, tendo os demais valores sido indeferidos pela unidade de origem em razão das glosas abaixo tratadas.

3.1. Materiais refratários e Manutenção de Cubas

A Recorrente alegou que os materiais refratários e a manutenção de cubas configuram insumos essenciais ao processo produtivo, invocando o conceito de essencialidade definido pelo STJ. Sustentou, ainda, que despesas financeiras e variações cambiais de exportações não deveriam integrar a base de cálculo, bem como que o crédito presumido do IPI e o IPI sobre vendas não poderiam ser incluídos.

Fato notório é o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, pelo qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu que, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou

relevância, vale dizer, conforme a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

- a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Considerando que a análise do direito creditório teve por premissa o conceito de insumos previsto pelas INs SRF 247/2002 e 404/2004, e diante dos novos critérios da essencialidade e relevância adotados pela decisão do STJ, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, possibilitando a reanálise dos créditos indicados pela Contribuinte.

Diante da nova análise, foi aplicado o entendimento adotado no Relatório Fiscal DRF/BEL/SEORT nº 01, de 2017, cuja diligência foi realizada no **Processo 10280.721871/2011-86**, resultando na reversão de tais glosas.

Assim constou na Informação Fiscal em referência:

2. Pois bem. Em relação aos materiais refratários, o entendimento adotado no Relatório Fiscal DRF/BEL/Seort nº 01, de 2017, do processo 10280.721871/2011-86 é condizente com o entendimento expresso no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018 dada a essencialidade e relevância destes no processo produtivo, conforme descrito no Relatório:

“11. Entretanto, na documentação apresentada pela empresa fica evidente a utilização de tal elemento como parte do processo produtivo, notadamente na cuba eletrolítica (local onde ocorre a reação química para a obtenção do alumínio), enquadrando-se, assim, no conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, atos estes de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal. Tais atos administrativos explicitam o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.”

3. Em relação ao serviço de manutenção de cubas, este pode ser considerado insumo, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que estabelece:

“89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).”

Neste ponto, deve ser aplicado o resultado da diligência, com a reversão das glosas sobre os créditos originados de despesas com materiais refratários e manutenção de cubas.

3.2. Crédito presumido de IPI

A Fiscalização incluiu o crédito presumido de IPI na base de cálculo de PIS e COFINS, ao argumento de que se trata de receita tributável, não havendo previsão legal de sua exclusão.

De outro lado, sustenta a defesa que o referido incentivo não constitui faturamento, mas sim subvenção à exportação, razão pela qual sua inclusão na base de cálculo das contribuições seria indevida.

De fato, sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal decidiu que os créditos presumidos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) são incentivos fiscais concedidos às empresas exportadoras e não compõem a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição da Seguridade Social (Cofins).

A matéria foi objeto do Recurso Extraordinário (RE) 593.544, com repercussão geral (**TEMA 504**), e tratava sobre créditos recebidos por uma empresa de equipamentos agrícolas, decorrentes da aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando utilizados na elaboração de produtos destinados à exportação.

O acórdão do STF foi proferido com a seguinte ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/1998. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/1996. IMUNIDADE DAS EXPORTAÇÕES. RECEITAS DIRETAMENTE RELACIONADAS À ATIVIDADE DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO.

1. Recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4^a Região, que excluiu da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS os créditos presumidos de IPI (instituídos pela Lei nº 9.363/1996), decorrentes da aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando utilizados na elaboração de produtos destinados à exportação.

2. Natureza jurídica do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996. Não obstante a lei preveja se tratar de incentivo fiscal que visa a “ressarcir” as sociedades empresárias, não há, na espécie, pagamento indevido que torne imperativa a restituição do tributo. O que há é uma opção legislativa com o objetivo de desonrar as exportações. A natureza jurídica da benesse, por suas características, é a de subvenção corrente, uma vez que consiste num auxílio financeiro (via crédito tributário) prestado pelo Estado a pessoa jurídica para fins de suporte econômico de despesas na consecução do seu objeto social.

3. Alcance da imunidade das exportações (art. 149, § 2º, I, da CF/1988). A imunidade se limita às receitas diretamente relacionadas à exportação. Não

contempla efeitos tributários outros que sejam verificados em razão do repasse do ônus fiscal ao longo da cadeia produtiva (RE 754.917, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 05.08.2020). Desse modo, não alcança os créditos presumidos de IPI decorrentes da aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mesmo quando utilizados na elaboração de produtos destinados à exportação.

4. Créditos presumidos de IPI não constituem faturamento. O Plenário deste Tribunal, em diversas oportunidades, afirmou que o faturamento é a receita da venda de bens nas operações de conta própria e da prestação de serviços em geral. Os créditos presumidos de IPI, caracterizados como subvenção corrente prestada pelo Fisco à pessoa jurídica, não se enquadram no conceito de faturamento e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998).

5. Negativa de provimento ao recurso extraordinário, de modo a afastar a aplicação dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, e reconhecer que os créditos presumidos de IPI (instituídos pela Lei nº 9.363/1996) não compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998).

6. Fixação da seguinte tese de julgamento: “Os créditos presumidos de IPI, instituídos pela Lei nº 9.363/1996, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998), pois não se amoldam ao conceito constitucional de faturamento.”.

A tese de repercussão geral fixada foi a seguinte:

Os créditos presumidos de IPI, instituídos pela Lei nº 9.363/1996, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998), pois não se amoldam ao conceito constitucional de faturamento.

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para excluir os créditos presumidos do IPI da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

3.3. Despesas financeiras (emprestimos, variação cambial, operações de hedge)

A Fiscalização glosou as deduções efetuadas a título de variações monetárias, ganhos de capital no exterior, operações de hedge e estornos de rendimentos, por entender que devem compor a base de cálculo das contribuições.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que as despesas financeiras vinculadas a empréstimos e financiamentos internos possuem previsão legal de dedução. Quanto às variações cambiais positivas em exportações, invocou a imunidade constitucional do art. 149, §2º, I, da CF, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Defendeu, ainda, a dedutibilidade de operações de hedge por sua vinculação direta à proteção das receitas de exportação.

Para tanto, justifica que suas atividades são vinculadas e seus preços fixados no mercado global, uma vez que comercializa e exporta alumínio (*commodity internacional*), sendo imprescindível que contrate operações de *hedge* e realize empréstimos internacionais para desenvolver suas atividades no exterior.

Sobre a matéria, destaco que o Supremo Tribunal Federal julgou o RE nº 627.815/PR sob repercussão geral através do **TEMA 329**, no qual foi fixada a seguinte tese:

É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

Vejamos a Ementa do RE nº 627.815/PR:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consistência etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 627815, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23-05-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013 RTJ VOL-00228-01 PP-00678)

Portanto, está correta a defesa ao argumentar que as receitas decorrentes de variação cambial geradas por contratos de cambio não poderão sofrer a incidência das contribuições, uma vez que são decorrentes das exportações.

Igualmente sobre as variações cambiais ativas e operações de hedge, destaco a seguinte decisão da 3^a Turma da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/05/1999 a 31/01/2004

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE DO STF. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

Conforme decidido pelo STF, no RE nº 627.815/PR, com Repercussão Geral (o que vincula este Colegiado, a teor do art. 62 § 2º, do RICARF), consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, portanto imunes à incidência das contribuições sociais, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

RECEITAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE HEDGE, AINDA QUE CAMBIAL, POR EMPRESA EXPORTADORA. REGIME CUMULATIVO. NÃO-INCIDÊNCIA.

Conforme posicionamento do STF no julgamento da constitucionalidade do § 1º do art 3º da Lei nº 9.718/98 (o que inclusive levou à sua revogação), a receita bruta restringe-se ao produto das vendas de bens e serviços e demais receitas típicas da atividade empresarial, não se enquadrando aí as receitas financeiras decorrentes de operações de Hedge, ainda que cambial e levadas a efeito por empresa exportadora, pois alheias ao seu objeto social. (Acórdão 9303-010.049)

Reproduzo os fundamentos do v. acórdão de relatoria do ilustre Conselheiro:

No mérito, segmentemos a análise, pois diversas as razões de decidir:

1) Variações Cambiais Ativas.

Não cabe mais discussão a respeito, pois existe decisão vinculante do STF (a teor do art. 62, § 2º, do RICARF), no RE nº 627.815/PR, com Repercussão Geral (Relatora Ministra Rosa Weber, Dje 01/10/2013, transitada em julgado em 14/10/2013), considerando-as como receitas decorrentes de exportação,

portanto imunes, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consistência etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrerestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

2) Operações de Hedge:

O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que promoveu o chamado “alargamento” da base de cálculo PIS/Cofins cumulativas, foi revogado pela Lei nº 11.941/2009 (com vigência a partir de 28/05/2009), mas restou ainda saber quais as receitas que o STF entendeu seriam tributáveis quando declarou a sua inconstitucionalidade, já havendo, após inúmeras discussões ao longo destes anos, um consenso no sentido de que de que seriam as operacionais, “típicas” da atividade da empresa

(com as alterações no art. 12 do Decreto-lei nº 1.958/77 promovidas pela Lei nº 12.973/2014, ficou expresso que a receita bruta não é somente o produto da venda de bens e serviços, incluindo outras “receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica”).

O contrato de *Hedge* é um mecanismo que tem o objetivo de proteger operações financeiras com exposição a grandes variações de preços, dando resguardo ao investidor em relação ao chamado risco de mercado, ou seja, de exposição à volatilidade de determinados ativos, e isto se faz fixando o valor da mercadoria, ação, título ou taxa cambial negociados, que deverá ser cumprido no momento da entrega ou efetivação da venda, sendo o “hedge cambial” utilizado por empresas que importam e exportam produtos cotados em moedas estrangeiras, à vista das oscilações na sua cotação.

Por mais especificidades que tenha, não deixa de ser uma aplicação financeira.

Uma empresa industrial/comercial, por óbvio, vai buscar a fixação do preço (se em moeda estrangeira, determinante também a sua cotação) dos produtos que fabrica/comercializa, uma prestadora de serviços daqueles que presta, mas não se pode dizer que o ingresso daí seja resultante do esforço empresarial, com seus custos e despesas, ou seja, utilizando-se de uma linguagem bem popular, elas não “vivem” disto.

Assim, absolutamente não vejo – a não ser que se tratasse de uma instituição financeira, que este tipo de operação possa ser considerado como receita da atividade da autuada, mesmo que na modalidade conhecida como “hedge cambial” ligada a uma operação de exportação (com o intuito, como visto, de proteção contra a – sempre imprevisível, pois flutuante, variação do dólar), pois não é propriamente decorrente desta, não compondo, portanto, a base de cálculo da contribuição apurada no regime da cumulatividade.

Considerando as razões acima, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS a variação cambial positiva vinculada a exportações, bem como despesas financeiras e operações de *hedge* vinculadas a exportações.

3.4. Despesas Financeiras com Empréstimos e Depósitos Internos

A Fiscalização glosou créditos relativos a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos nacionais.

Sustenta a Recorrente que por ocasião dos fatos geradores havia a permissão legal do artigo 3º, inciso V, da Lei nº 10.637/2002, o que só foi revogado com a publicação da Lei nº 10.865/2004, com vigência a partir de 01/05/2004 (art. 53 da Lei nº 10.865/2004).

Assiste razão à defesa.

De fato, assim previa o dispositivo legal invocado:

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

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (**Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003**)

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (**Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004**)

O presente litígio versa sobre Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação de Créditos de PIS com débitos do sujeito passivo, relativo ao mês de **janeiro de 2004**.

Em atenção à anterioridade nonagesimal e, considerando que a Lei nº 10.865, de 30/04/2004, que alterou o dispositivo acima, passou a vigorar a partir de 01/08/2004¹, conclui-se que estava vigente a redação que previa a possibilidade de apropriação dos créditos em referência.

Portanto, deve ser revertida a glosa dos créditos originados de despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em dar provimento ao recurso para: **(i) desde que observados os demais requisitos da lei para o aproveitamento de crédito das contribuições, reverter as glosas sobre os créditos de PIS/COFINS sobre: (i.1) despesas com materiais refratários; (i.2) despesas com serviços de manutenção de cubas eletrolíticas; (i.3) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica; (ii) excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS: (ii.1) créditos presumidos do IPI, (ii.2) variação cambial positiva vinculada a exportações, e (ii.3) despesas financeiras e operações de hedge vinculadas a exportações.**

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

¹ Art. 53. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia 1º de maio de 2004, ressalvadas as disposições contidas nos artigos anteriores.

ACÓRDÃO 3402-012.748 – 3^a SEÇÃO/4^a CÂMARA/2^a TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13204.000022/2004-67