



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

Processo nº 13204.000182/2005-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.046 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2013
Matéria COFINS
Recorrente ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2005 a 30/09/2005

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.

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.

CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO.

O exercício da opção prevista no art. 3º, VI, § 14 da Lei nº 10.833/03, em relação a bens parcialmente depreciados, deve recair apenas sobre o valor residual desses bens.

Recurso voluntário 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 tomar o crédito da contribuição sobre o valor do serviço de remoção de lama vermelha. Vencido o Conselheiro Rosaldo Trevisan, que negou provimento na íntegra.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito do PIS no regime não-cumulativo, cumulado com as declarações de compensação anexas aos autos.

Por meio do despacho decisório emitido em 01/10/2008, foi reconhecido parcialmente o direito de crédito e homologadas parcialmente as compensações declaradas.

Conforme se depreende do Parecer SAORT e do Relatório de Diligência acostado ao processo nº 13204.000015/2005-46, que lastreou o despacho da autoridade administrativa, a fiscalização efetuou os seguintes ajustes nos créditos apurados 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 264/2003 e art. 346, § 2.º, do RIR/99 (item 3 do Relatório de Diligência Fiscal);
- c) Ajustes nos valores dos créditos a descontar referente ao ativo imobilizado (art. 3º, VI, § 14 da Lei nº 10.833/03), em razão de o contribuinte ter feito a opção em setembro de 2005 e ter retroagido os cálculos ao mês de maio de 2004; (item 4 do Relatório de Diligência Fiscal);
- d) No mês de janeiro de 2005 foi retificado o saldo de crédito presumido disponível para desconto relativo ao estoque de abertura; (item 5 do Relatório de diligência Fiscal);

e) Alteração dos "ajustes positivos de créditos", em conformidade com os valores apontados em memória de cálculo do contribuinte, sendo os valores da memória de cálculo ajustados pela fiscalização de acordo com o percentual de rateio relativo aos mercados interno e externo (40% e 60%, respectivamente); (item 6 do relatório de Diligência Fiscal);

f) Em março de 2005 houve retificação das bases de cálculo informadas no DACON em decorrência de lançamentos constantes da conta 420200, retificados pela fiscalização conforme balancetes disponibilizados pelo contribuinte; (item 7 do Relatório de Diligência Fiscal)

g) Acréscimo às bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins de variações monetárias ativas (receitas financeiras) não oferecidas à tributação. Não há direito ao crédito quanto às perdas em função do câmbio, por representarem despesas financeiras que não são decorrentes de empréstimos ou financiamentos obtidos de pessoas jurídicas e nem se enquadrarem nas hipóteses legais de dedução da base de cálculo (art. 1º, § 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03); (item 8 do relatório de Diligência Fiscal);

i) Foi corrigido erro nos DACON transmitidos, pois o contribuinte não informou ou informou incorretamente valores objeto de compensação em Decomp, referente a alguns meses do ano de 2005, gerando saldos de créditos indevidos de um mês para o mês seguinte.

Regularmente notificado do despacho, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que: a) é ilegal incluir os ganhos de variação cambial em empréstimos contraídos no exterior nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, pois além das receitas financeiras não comporem o faturamento, a previsão legal contida no art. 3º, V, da Lei nº 10.637/02 é no sentido da sua dedução; b) a pretensão fiscal tem lastro no art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, que foi declarado inconstitucional pelo STF; 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) quanto aos créditos tomados sobre as aquisições para o ativo imobilizado, alegou que com o advento do art. 21 da Lei nº 10.865/2004, passou a existir o direito de apurar o crédito relativo à aquisição de máquinas, equipamentos e bens afins de acordo com o valor de aquisição dos mesmos, no prazo máximo de quatro anos; f) 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. Finalmente, quanto à apropriação de créditos sobre encargos de depreciação de máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado, ficou decidido que o contribuinte, tendo exercido a opção por tomar o crédito sobre o custo de

aquisição em setembro de 2005, não poderia ter adotado base de cálculo com efeito retroativo ao mês de maio de 2004. O pedido de perícia foi rejeitado em face da DRJ ter considerado a providência desnecessária.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 05/04/2012, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 04/05/2012. Em relação à matéria argüida na impugnação e enfrentada pela DRJ, alegou em síntese o seguinte: a) ilegalidade e a inconstitucionalidade da inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da contribuição e a ilegalidade da glosa efetuada quanto aos serviço de remoção de rejeitos industriais e do material refratário, em face do conceito de insumo que deve nortear a aplicação da legislação das contribuições não-cumulativas; b) em relação à glosa do crédito sobre máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado, alegou que seu direito emana do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2004 e do art. 1º, I e II, §§ 1º e 2º da IN 457/2004. Além disso, a Lei nº 11.196/2005, o Decreto nº 5.789/2006 e o Decreto nº 5.988/2006 previram que as empresas beneficiadas por incentivos fiscais da SUDAM poderiam optar por uma periodicidade diferenciada de 1/12 para os equipamentos descritos no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para empresas exportadoras; c) não ocorrência de matérias não impugnadas, pois uma vez acolhidas as razões recursais relativas ao mérito, as alterações perpetradas pela fiscalização seriam irrelevantes; d) 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. As demais alegações contidas no recurso voluntário não foram objeto de glosa por parte da fiscalização ou não foram objeto de impugnação por parte da recorrente. 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.

O litígio só foi instaurado quanto à base de cálculo das contribuições (inclusão das receitas financeiras provenientes de variações cambiais), quanto às glosas dos serviços de remoção de rejeitos industriais e manutenção de refratários e quanto à glosa do crédito tomado sobre a aquisição de bens para o ativo imobilizado. As questões levantadas no recurso voluntário que não foram objeto de glosa por parte da fiscalização ou que não foram objeto da manifestação de inconformidade não serão tratadas neste voto.

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

“(...) 8- No que concerne aos lançamentos a débito das contas de receita 410102 (Alumínio Brasileiro S/A.-ALBRAS) e 410107 (Cia. Vale do Rio Doce - CVRD), meses de janeiro à março, bem como, na conta 421111001, meses de abril à dezembro, em atendimento ao Termo de Intimação e Solicitação de Esclarecimentos (em anexo), o contribuinte informou que refere-se a ajustes de preços decorrentes da venda de produtos no mercado interno, em face de sua fixação em moeda estrangeira e/ou desvios de características físico/químicas.

Verificado pela fiscalização os termos do contrato de fornecimento de Alumina, celebrado com a empresa ALBRAS (em anexo), observa-se que tais ajustes tem a natureza de descontos condicionais (despesas financeiras), em função da variação (decréscimo) da taxa do dólar ocorrida entre a data da emissão da Nota Fiscal de Venda e o recebimento do preço pactuado (cláusulas 12.3 e 12.4). Ainda que acordado entre as partes a emissão de documento complementar posterior à entrega dos bens, tal convenção não descaracteriza a natureza de variação monetária. Nestas situações, impõe-se a tributação do ganho (receita financeira), não dando direito a créditos as perdas em função do câmbio, por representarem despesas financeiras não decorrentes de empréstimos/financiamentos obtidos de pessoas jurídicas, tão pouco se enquadram como parcelas não integrantes da base de cálculo do PIS/COFINS, de que tratam o art. 1º, § 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, *verbis*:

(...) *omissis*...

Desta forma, os lançamentos identificados no Livro Razão (cópias em anexo) sob os históricos ajuste de preço/alumina/venda e acerto faturamento, bem como, os correspondentes tributos/contribuições ICMS/PIS/COFINS (ajuste/acerto), utilizados pelo contribuinte como parcelas redutoras das vendas no mercado interno, foram adicionados à BC por ele informada nos DACON's transmitidos à RFB (planilha em anexo). (...)”

Em relação a este item da recomposição das bases de cálculo da contribuição devida, o contribuinte se limitou a invocar no recurso voluntário a ilegalidade e a inconstitucionalidade da inclusão de receitas financeiras na base de cálculo da contribuição.

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 se limitou 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 contratos cujos valores estavam atrelados à variação da moeda estrangeira.

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 Tranches 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.

Entretanto, no caso concreto, tanto a discussão sobre a constitucionalidade da tributação das receitas financeiras, quanto a questão do momento do reconhecimento contábil dessas receitas são irrelevantes, uma vez que para o ano calendário de 2005 a alíquota do PIS e da Cofins sobre as receitas em questão foi reduzida a zero pelos Decretos nº 5.164, de 30 de junho de 2004 e pelo Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005.

Portanto, a adoção do entendimento contido no Acórdão 3403-01.503 quanto ao momento do reconhecimento contábil da receita financeira proveniente da flutuação do preço da moeda estrangeira não resultará em nenhum efeito prático sobre este processo.

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 Lei 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 deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/02.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/04).

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 incidirá sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). 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 pela Lei nº 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/04, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/04, 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, da Lei nº 10.833/04, 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 “saí” da linha de produção ou mesmo de ser posterior à obtenção do produto final não significa que seja um gasto que não integre o custo 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 decantada e filtrada. Portanto, de certo modo, a lama “entra” na linha de produção para possibilitar a extração da alumina e depois “saí” 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 “saí” da linha sob a forma de rejeito junto com a 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 apenas 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 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.

Quanto ao ajuste nos créditos tomados sobre a despesa de depreciação com base na opção prevista no art. 3º, VI, § 14 da Lei nº 10.833/03, o único óbice oposto pela fiscalização foi o exercício da opção por parte do contribuinte no mês de setembro de 2005 com efeito retroativo a abril de 2004.

No item 4 do Termo de Diligência, anexo ao processo 13204.000015/2005-46, a fiscalização consignou o seguinte:

“(…) 4- No mês de setembro de 2005, a base de cálculo do crédito a descontar referente ao ativo imobilizado [PIS (FICHA 06 / LINHA 10); COFINS(FICHA 12 / LINHA 10)] foi informada pelo contribuinte nos valores de R\$ 24.862.400,49 (mercado interno) e R\$ 38.887.344,36 (mercado externo), perfazendo um total de R\$ 63.749.744,85.

A memória de cálculo disponibilizada pelo sujeito passivo (em anexo) revela interpretação incorreta das disposições legais que permitem, à opção da pessoa jurídica, descontar créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 anos, adquiridos no País ou no exterior a partir de maio de 2004.

Tendo exercido a opção no mês de setembro de 2005, a base de cálculo (R\$ 63.749.744,85) utilizada pelo contribuinte (planilha em anexo) reflete efeitos **retroativos** ao mês de maio/2004, resultado do somatório de 1/48 das aquisições efetivadas entre os meses de maio/2004 à agosto/2005 (R\$ 66.778.984,50), diminuídos os valores dos créditos informados nos DACON's referentes aos meses de agosto à dezembro/2004 (R\$ 359.286,67), janeiro à março/2005 (R\$ 1.001.232,73), abril/2005 (R\$ 333.744,24), maio/2005 (R\$ 333.744,24), junho/2005 (R\$ 333.744,24), julho/2005 (R\$ 333.744,24) e agosto/2005 (R\$ 333.743,24).

Tal procedimento vai de encontro ao previsto nas normas legais que regem a matéria, senão veja-se:

"Lei nº 10.833/03

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

(...)

VI-máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

(...)

§ 14 **Opcionalmente**, o contribuinte poderá calcular crédito de que trata o inciso III do § 1º a deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, **no prazo de 4 (quatro) anos**, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, **de acordo com a regulamentação da Secretaria da Receita Federal**. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifos nossos)

"Instrução Normativa SRF nº 457/04

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços;

§ 2º **Opcionalmente ao disposto no § 1º**, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado:

Art. 2º Os créditos de que trata o art. 1º⁹ devem ser calculados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor:

II - de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição dos bens, na forma do inciso I do § 2º do art. 1º;

(...)

§ 2º **Na data da opção de que tratam os incisos I e II do § 2º do art. 1º, em relação aos bens nele referidos, parcialmente depreciados, as alíquotas de que trata o caput devem ser aplicadas, conforme o caso, sobre a parcela correspondente a 1/48 ou 1/24 do seu valor residual.**

(...)

Art. 7º **Considera-se efetuada a opção de que tratam os §§ 2º dos arts. 1º e 3º, de forma irretratável,** com o recolhimento das contribuições apuradas **na forma neles previstas**" (grifos nossos)

Com efeito, a melhor exegese que se extrai dos textos legais retrocitados é a de que a opção exercida tem caráter irretratável, com efeitos *ex nunc*. Tratando-se de bens parcialmente depreciados, a regulamentação dispõe que as alíquotas a serem aplicadas (1,65% e 7,6%) deverão recair sobre 1/48 do valor residual. Aplicar-se-á idêntica interpretação ante à inexistência de depreciação, quando da opção, qual seja, cálculo dos créditos com base em 1/48 do valor de aquisição do bem. Ressalta-se que, em qualquer caso, o aspecto temporal deverá ser observado, conforme previsto no art. 57 da Lei nº 4.506/64, o qual condiciona o reconhecimento da depreciação a partir da época em que o bem é posto em serviço ou em condições de operar.

Deste modo, considerando-se que o contribuinte, na **apurção** das contribuições PIS/COFINS referente ao mês de setembro/2005, adotou por opção a sistemática prevista no art. 1º, § 2º, inciso I da IN SRF nº 457/04, refez-se a base de cálculo (BC) dos créditos atinentes aos meses de setembro à dezembro de 2005, com base na memória de cálculo por ele disponibilizada, a saber: possibilidade de desconto dos créditos em 4 anos, a partir do mês de setembro (opção), tomando-se o custo de aquisição acumulado de maio/2004 à agosto/2005 (R\$ 516.382.102,56), diminuído dos valores já descontados pelo sujeito passivo (R\$ 3.029.239,60) e rateando-se o saldo em 48 meses (R\$ 10.694.851,31). Adicionando-se 1/48 da aquisição de setembro/2005 (R\$ 457.004,90), resulta em uma BC mensal de **R\$ 11.151.856,21** (planilha em anexo). (...)”

Verifica-se, assim, que a fiscalização não questionou nem o direito à opção e tampouco o direito à depreciação em quatro anos. Apenas questionou o critério retroativo que o contribuinte imprimiu quando da opção pela forma de cálculo do crédito com base no art. 3º, VI, § 14 da Lei nº 10.833/2003.

Contra o critério adotado pela fiscalização, o contribuinte argumenta com a Lei nº 11.196/2005 que previu que as empresas beneficiadas por incentivos fiscais da SUDAM poderiam optar por uma periodicidade diferenciada de 1/12 para os equipamentos descritos no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para empresas exportadoras.

A alegação é improcedente, pois se o contribuinte entende que tinha direito à depreciação acelerada de um ano deveria ter optado por esse regime e não pela depreciação em quatro anos. A fiscalização apenas corrigiu o cálculo da opção efetuada pelo próprio contribuinte em depreciar os bens em quatro anos (art. 3º, VI, § 14 da Lei nº 10.833/03).

Ademais, a alegação do contribuinte veio desacompanhada de provas no sentido de que os bens em relação aos quais a fiscalização fez a correção da apropriação da despesa de depreciação, se enquadravam nos Decretos nº 5.789/2006 e o Decreto nº 5.988/2006.

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 reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito da contribuição não cumulativa 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