



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

Processo n° 10280.722255/2009-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.262 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria PIS
Recorrente ALBRAS ALUMINIO BRASILEIRO SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REFRATÁRIOS E ASSEMELHADOS. PRODUÇÃO DE ALUMINIO. PIS E COFINS

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

SERVIÇOS MOVIMENTAÇÃO, MANUTENÇÃO E TRATAMENTO. INSUMOS AO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE ALUMINIO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. PIS E COFINS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso. Esteve presente ao julgamento a advogada Edna Maria Oliveira Cardoso, OAB DF n.º 32.155.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

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

Relatório

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

- 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 e 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 nas contas dos grupos 3401, 3402, 3406.
- d) As operações de hedge/opções identificadas nas contas do grupo 4303, bem como as transações controladas nas contas de receita do grupo 4304, a empresa aproveitou indevidamente no DACON os lançamentos a débitos de tais contas.
- e) 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 excluindo o IPI recuperável, sendo tal procedimento revertido no DACON elaborado pela fiscalização.
- f) 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 2004, gerando saldo de créditos indevidos de um mês para os seguintes, havendo-se procedido à retificação cabível. Também cometeu erro no DACON do 4º Trimestre de 2004 ao informar incorretamente os valores de R\$ 775.195,81 (mercado interno) e R\$ 18.604.699,54 (mercado externo) referentes a encargos de depreciação na apuração dos créditos para o

PIS (FICHA 04 / LINHA 09), quando os valores corretos são de R\$ 2.003,18 (mercado interno) e R\$ 48.076,30 (mercado externo), conforme planilha entregue pelo próprio contribuinte (em anexo) e o preenchimento do DACON transmitido pelo contribuinte à SRFB (em anexo) em relação à encargos de depreciação na apuração dos créditos para a COFINS (FICHA 06 / LINHA 09). Tais circunstâncias foram retificadas nos DACON's elaborados pela fiscalização (em anexo)

g) O Crédito Presumido de IPI enquadra-se como receita para fins de incidência das contribuições PIS. Destarte, foi acrescido ao cálculo da contribuição ao PIS o valor do crédito/presumido de IPI.

Em sua manifestação de inconformidade a contribuinte traz as seguintes alegações, segundo resumo elaborado pelo Acórdão recorrido que transcrevo:

a) *"Razão não assiste à Nobre Fiscalização pelo que pelas razões expendidas a seguir há que ser desconstituído o crédito suplementar pretendido, senão, preliminarmente reconhecida sua nulidade ante a violação do devido processo legal e normas procedimentais peculiares à constituição de glosas sobre insumos contabilizados na quantificação do crédito-presumido de IPI, usado em analogia ao crédito de PIS/PASEP não-cumulativo, e benefícios congêneres";*

b) *"Com base na Planilha Demonstrativa de Créditos formulada pela própria fiscalização referente ao processo em discussão, constata-se divergência entre o valor glosado de R\$1.252.547,26 (hum milhão, duzentos e cinquenta e dois mil, quinhentos e quarenta e sete reais e vinte e seis centavos) e o valor constante na Planilha de R\$ 321.295,94 (trezentos e vinte e um mil, duzentos e noventa e cinco reais e noventa e quatro centavos), razão pela qual pugna a contribuinte, preliminarmente, pela RETIFICAÇÃO DO DESP/ch - DECISÓRIO SEFIS/DRF/BEL Nº 386/2012. POIS DIVERGE DOS PRÓPRIOS CÁLCULOS FORMULADOS PELA I. FISCALIZAÇÃO, sob pena de incorrer a mesma em CERCEAMENTO DE DEFESA."*

c) Quanto ao IPI recuperável referente a aquisições no mercado interno manifesta-se a requerente da seguinte forma: *"a contribuinte ratifica o entendimento já apresentado de que o mesmo enquadrar-se-ia como receita para fins de incidência das contribuições de PIS e COFINS, tal crédito representaria entrada de benefício econômico recebido/a receber, com aumento do patrimônio líquido e a contrapartida de tal benefício (ativo), para que não transitasse em contas de resultado (receita), dependeria de expressa previsão legal.";*

d) *"...conforme a decisão do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, acima transcrita, a ALBRAS está desobrigada a recolher a contribuição do PIS/PASEP com a ampliação da base de cálculo da Lei nº 9.718 de 1998. Cumpre destacar inclusive que esta própria delegacia da Receita Federal, em cumprimento à decisão judicial acima, vem anulando Autos de Infração, como o presente, onde se questiona pretendida tributação das "receitas financeiras" geradas por variações cambiais em face de PIS/PASEP, conforme se observa na decisão proferida no PAF nº 10208.006.163/2002.21 (documento em anexo).";*

e) *"Nada obstante ao que está explicado acima que já é causa suficiente para anular a presente autuação, por mero exercício da faculdade de argumentação, a requerente vem argumentar o seguinte:"*

e.1) *"Face à majoração das alíquotas tanto da COFINS, quanto do PIS/Pasep, a própria legislação permitiu aos contribuintes a fruição de um sistema de desconto de créditos pertinentes a determinadas despesas e custos da sociedade empresária. Exatamente em meio a essas despesas e custos que geram os créditos, dedutíveis da base apuratória, no vertente caso, do PIS/Pasep, estão os desembolsos da requerente com bens e serviços utilizados como insumos em seu processo produtivo, energia elétrica, aluguéis, bens do ativo imobilizado e afins, inclusive as despesas financeiras e aplicações financeiras. Desta forma, inviável é a tributação de receitas financeiras, mesmo em face a Lei 10.637, a qual foi indevidamente realizada pela I. fiscalização. O próprio Conselho de Contribuintes não admite de há muito que Contribuições Sociais que oneram o faturamento, como é o caso da Contribuição a COFINS, recaiam sobre "receitas" de aplicação financeira, exatamente porque não estão compreendidas no conceito de faturamento. Mesmo antes da aludida decisão do Supremo Tribunal Federal, o Conselho de Contribuintes somente admitia a repercussão das variações cambiais sobre a base apuratória das contribuições sociais, quando houvesse efeito direto no produto da venda:" Cita decisões;*

e.2) *"É cristalino o impacto direto das decisões do STF sobre o lançamento suplementar ora objurgado, uma vez que com a decisão do Supremo, retira-se o subsídio fundamental do mesmo - a base de cálculo do PIS/PASEP - de sorte que jamais poderia a postulante ter sido autuada com fundamento em uma base de cálculo inconstitucional - receita bruta, como receitas financeiras.";*

e.3) *"Por derradeiro, quanto à tributação dos ganhos de variação cambial nos empréstimos contraídos no exterior, há inúmeros precedentes também do STJ no sentido de que há isenção em face da COFINS e PIS PASEP, senão determinando que apenas a variação final apurada quando da liquidação da operação de empréstimo é que pode ser efetivamente tributada, entendimento este abaixo transcrito". Cita decisões*

e.4) *"As contribuições para o PIS/PASEP, inclusive sob a égide do regime da incidência não-cumulativa, tal como se trata no vertente caso, mantém-se com a base apuratória, consoante a emenda Constitucional 20/1998, correspondente à totalidade das receitas amealhadas pela sociedade empresária malgrado o enquadramento contábil que lhe seja atribuído pela mesma. É o que consagra, aliás os arts. 1º, §§1º e 2º d a Lei 10.637, de 2002.";*

e.5) *"A questão central, portanto, para a análise do Despacho Decisório presentemente impugnado é a possibilidade ao lume do ordenamento vigente, de que os valores dos serviços e produtos adquiridos pela postulante para aplicação/consumo direto em seu processo produtivo da alumina, são ou não repetíveis via créditos sobre as bases de cálculo do mesmo PIS/PASEP. Ponto fundamental, portanto, em razão das glosas perpetradas pelo I. Fiscal, é o da definição e amplitude conceitual dispensadas aos insumos que gerariam o crédito das Contribuições ao PIS/PASEP não-cumulativo, e que seriam os bens e serviços que seriam utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, **abrangendo mas não se restringindo** ao universo das matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em*

fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda.";

e.6) *"O fato é que a D. autoridade fazendária, glosara serviços inegavelmente empregados como insumos **porque diretamente aplicados ao processo produtivo**, particularmente o de transporte e manutenção de material refratário. Ora, com toda a necessidade de que o insumo material refratário seja empregado de modo direto, na geração do alumínio final que será objeto de exportação, não se vê como possamos acatar a glosa dos serviços de transporte do item em voga, como, igualmente nos termos da legislação vigente, insumo de aplicação direta, que, portanto, não pode ser recusado enquanto serviço creditável.*

e.7) *A instrução normativa SRF nº 457/2004 veiculo a facultatividade do cálculo do crédito insculpido na aludida lei ordinária, observada a periodicidade de 4 (quatro) anos, ou seja 1/48 meses sobre o valor da aquisição do bem destinado ao ativo imobilizado da pessoa jurídica . É ver o art. 1º da aludida IN, incisos I e II, §§ 1º e 2º. Ocorre que a lei 11.196/2005, o Decreto 5789/2006, e o Decreto 5988/2006 , previram que sociedades empresárias, beneficiárias de incentivos da SUDAM poderiam optar por uma periodicidade diferenciada, de 1/12 (um e doze avos) para os equipamentos descritos no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para empresas Exportadoras - RECAP. A Lei 11196, de 21 de novembro de 2005, que institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica, prevê em seus art. 13 e 14. O decreto 5789/2006, que dispõe sobre os bens amparados pelo Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras -RECAP, na forma do art. 16 da Lei n 11.196, de 21 de novembro de 2005, preceitua, [sic]*

A querela reside, pois, no fato de que a I. fiscalização, injustificadamente, glosou não menos que a totalidade dos créditos gerados sobre máquinas e equipamentos adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado da requerente, sob o suposto fundamento de que a mesma não teria observado as exigências constantes da Lei 11.196/2005, ou seja, não teria considerado na periodicidade legal diferencial de apuração do crédito sobre ativo imobilizado, apenas as máquinas e equipamentos adquiridos sob o regime incentivado do RECAP, utilizando-se ao revés da periodicidade excepcional dos 1/12 (um e doze avos) sobre a totalidade das máquinas e equipamentos adquiridos no período auditado. **O fato, contudo, que, data venia, desmantela a pretensão esposada pela I. Autoridade Fazendária**, é que a postulante, por uma questão de tempo real de depreciação das máquinas e equipamentos aplicados em seu processo de industrialização, não se apropria de tais crédito automaticamente, de modo que pelas especificidades da impugnante, evidente que a conduta apontada no Despacho Decisorio seria, como é impraticável.

Ante tal quadro, o mínimo que se poderia aceitar para a pretensa manutenção das glosas, seria a demonstração por parte da N. Fiscalização de que a requerente, efetivamente, se apropriou de créditos sobre máquinas e equipamentos adquiridos fora do regime diferenciado do RECAP, s em observar a periodicidade permitida pela lei e pela IN aplicáveis. Logo não há como se vislumbrar infringência da requerente à Lei 11488/2007, que criara o Regime Especial de Incentivos par a o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduzindo para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep decorrentes da aquisição de edificações; ampliando o prazo p a r a pagamento de impostos e contribuições, em seus arts. 6º e estipulando o termo inicial de vigência em seu art. 4º I.

e.8) *"Aduz-se do Relatório de Diligência Fiscal, que os valores de aquisição dos produtos compostos de materiais refratários, tal e qual os desembolsos com o transporte dos mesmos também haveriam de ser glosados, em vista inclusive do que dispõem normas complementares ao ordenamento garantidor da não-cumulatividade sobre as exações sociais, consoante a interpretação pelos mesmos dispensada. De plano, cabe destacar que a razão primordial da glosa perpetrada pelo N. Fiscal fora a de que considerou que o refratário somente geraria direito ao crédito não-cumulativo de PIS/PASEP caso tivesse sido enquadrado pela requerente como Ativo Imobilizado, onde o tempo legal de apropriação é de 1/12. Sucede que a requerente optou por qualificar o "material refratário" como insumo, e a rigor, segundo a legislação regente da não-cumulatividade para o PIS, não há diversidade de tratamento de vez que seja considerando como insumo seja considerando como ativo imobilizado, o refratário, gera direito ao crédito não-cumulativo. Outrossim, a conclusão da Fiscalização de que à vista das normas internas os materiais refratários se perdem sem se incorporarem ao produto final, sendo uma decorrência natural do processo de industrialização, não conduz à exclusão do direito de crédito não-cumulativo de PIS/COFINS relativo aos valores de aquisição dos mesmos. Muito pelo contrário, as razões apontadas endossam a inclusão do material refratário e dos dispêndios com o seu traslado, no rol de despesas reembolsáveis via créditos de PIS/COFINS não-cumulativa, até pela natureza estrita do refratário que é de aplicação peculiar à indústria siderúrgica, petroquímica e do alumínio.*

Tijolos refratários isolantes são aplicados diretamente às atmosferas de redução, aos vapores alcalinos, ciclos de temperaturas e o resultante esforço mecânico que existe nos fornos de cozimento de carbono, de sorte que é de clareza palmar o desgaste e contato físico destes materiais com o alumínio fabricado e comercializado. Demais disso, há que se enfatizar que a legislação de modo algum, confere equivalência entre o desgaste e a não integração ao processo de industrialização do produto final respectivo. Examinando-se o arquétipo legal bem se vê que - não pelo fato de sofrer desgaste que o produto deixa de ser qualificado como insumo integrante do processo de industrialização do produto final, principalmente quando, como no caso dos materiais refratários, é ele essencial e de aplicação direta ao processo, como é a exigência infraconstitucional."

Em face de tais alegações, requer que:

1) *que seja anulada a glosa em razão da decisão transitada em julgado, proferida pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região no Processo Judicial 1999.39.00.003461.5.*

Em caráter argumentativo:

2) *preliminarmente, que seja RETIFICADO o montante glosado no despacho decisório SEFIS/DRF/BEL Nº 387/2012 de R\$ 546.622,32 (quinhentos e quarenta e seis reais, seiscentos e vinte e dois reais e trinta e dois centavos) pois que INCOMPATÍVEL com o valor de R\$ 383.010,18 (trezentos e oitenta e três mil, dez reais e dezoito centavos) constante na Planilha DACON, com posterior ciência à contribuinte.*

Em caráter argumentativo:

3) *sejam acolhidas as razões constantes da presente Manifestação de Inconformidade por este Ilustre Órgão, para o fim de desconstituir as glosas*

objeto do Despacho Decisório constante no Processo nº 10280.722.777/2011-44, homologadas no DESPACHO DECISÓRIO SEFIS/DRJ/BEL Nº 387/2012 no valor de R\$ 546.622,32 (quinhentos e quarenta e seis reais, seiscentos e vinte e dois reais e trinta e dois centavos) e o aproveitamento dos créditos lançados nos pedidos de compensação do 4.º trimestre de 2004a advindos da não-cumulatividade da COFINS, sob pena de violação frontal art. 195, §12, da Constituição Federal, ao § 1.º do art. 6.º da Lei Nº 10.833/2003, art. 100 da Lei 5.172/1966 (CTN), arts. 13 e 14, da Lei 11.196/2005, art. Ldo Decreto 5789/2006, arts. 1.º, 2.º e 3.º do Decreto 5988/2006, art. 6.º e 41 da Lei 11.488/2007, art. 8.º, inciso I, alínea b e § 4.º, Inc. II, alíneas a e b, da IN/SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 1.º incisos I e II, §§1.º e 2.º da IN/SRF 457/2004, ao lado da farta Doutrina e Jurisprudência colacionadas ao longo da presente, sendo esta pois a medida de pleno Direito.

Os respeitáveis Julgadores da 3ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém não acolheram a preliminar, por meio da qual a contribuinte solicitava a retificação do despacho decisório sob pena de incorrer em cerceamento de defesa. eles concluíram que não havia a divergência suscitada pela contribuinte. Além disso, declararam como não impugnadas pelo fato de que a contribuinte não contestou as seguintes matérias da decisão fiscal: (i) glosa do IPI recuperável relativo às entradas no mercado interno, incluído no valor de aquisição dos bens; ; (ii) inclusão na base de cálculo do PIS/Pasep os valores de crédito presumido do IPI, por se enquadrarem como receita; (iii) inclusão na base de cálculo respectiva o valor do IPI incidente na venda de alumínio primário, os quais foram (novamente) subtraídos das Receitas de Vendas no Mercado Interno, embora o contribuinte já houvesse efetuado anteriormente tais exclusões (memória de cálculo das contas 4102 e 4103); e (iv) erros identificados nos DACONs transmitidos, os quais não informaram ou informaram incorretamente valores objeto de compensação em DCOMP para alguns meses do AC 2004, gerando saldo de créditos indevidos de um mês para os seguintes.

Eles ainda entenderam que a decisão judicial invocada pela contribuinte - para definir como inconstitucional a inclusão de receitas financeiras na base de cálculo das contribuições - não poderia ser considerada nos autos por que a contribuinte não trouxera certidão de pé ou cópia das decisões judiciais, e os processos administrativos informados não constam da base de dados da Receita Federal ou do COMPROT.

As matérias, então, que comporiam o contraditório seriam: (v) glosas dos valores referentes a Refratários e à Manutenção de Cubas, por corresponderem a bens do ativo imobilizado; (vi) inclusão dos valores lançados a crédito (receitas financeiras) de contas de despesa financeira identificadas nas contas dos grupos 3401, 3402 e 3406; (vii) inclusão na base de cálculo respectiva as operações de hedge/opções (contas 4303), bem como as transações controladas nas contas de receita do grupo 4304

Os Julgadores a quo consideraram improcedente a manifestação de inconformidade, adotaram as razões das glosas fiscais e do despacho decisório, e decidiram pelo não reconhecimento do direito creditório submetido ao contraditório. O Acórdão n.º 01-25872, proferido em 29/01/2013, ficou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos 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 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 receitas financeiras, uma vez que inexistente dispositivo legal que possibilite suas exclusões da base de cálculo respectiva.

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.

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.

Manifestação de inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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

Tecidas estas considerações se faz indispensável analisar o conteúdo do objeto social da Recorrente para se verificar se os insumos aqui discutidos são considerados indispensáveis para a formação do produto final.

Outro ponto a observar no caso em comento é o entendimento já esposado em julgamento anterior da mesma empresa, (Processo n. 10280.722246/200937, 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária) onde se decidiu que a Autoridade Fiscal e a Delegacia de Julgamento partiram da premissa de que, para serem considerados insumos, os itens devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem, tendo sido glosado tudo aquilo que não se submeteram a tal regra.

Deste modo, aproveito tal julgado, o qual será reproduzido abaixo, para requerer análise conclusiva por parte da unidade de origem sobre as características de

cada um dos "insumos" glosados e o seu entendimento sobre a relação com o processo produtivo da Recorrente, especialmente após a análise do recurso voluntário ora apresentado e dos objetivos da empresa mencionados em seu contrato social.

Vejamos a decisão mencionada:

"..Ao meu sentir, o conceito utilizado de insumo utilizado pelo Legislador na apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Por isso, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como "insumos" e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Retomando aos autos, para uma decisão justa e precisa, necessito que a Unidade de Origem emita um parecer conclusivo acerca da relação de inerência entre os dispêndios realizados a título de transporte e coprocessamento de rejeito gasto de cubas - RGC, de beneficiamento de banho eletrolítico, de processamento de bora de alumínio e refratários e o transporte de rejeitos industriais, e a realização da produção industrial do recorrente em face da eventual inexistência desses gastos.

Necessito, outrossim, que sejam identificadas as máquinas, os equipamentos e as edificações do parque industrial do recorrente e seus respectivos custos.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito. Após todos os procedimentos, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual. É como voto.

Sala das Sessões, em 27/11/2007. GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO."

Ante o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que seja descrita a função, forma de utilização dos produtos, análise conclusiva sobre as características e relação dos insumos com o processo produtivo, forma de desgaste do produto no processo produtivo.

Após a emissão de relatório circunstanciado pela SRF e manifestação do contribuinte em 30 dias para que se manifeste sobre o relatório.

Angela Sartori - Relator

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

Em atendimento ao relato da eminente conselheira da 4ª Câmara 1ª Turma Ordinária do CARF, Angela Sartori, fl. 241 do presente processo, que em seu voto pede o retorno do mesmo a sua origem para realização de diligência no sentido de relatar conclusivamente o que segue:

- (i) Descrever a função, forma de utilização dos produtos, análise conclusiva sobre as características e relação dos insumos com o processo produtivo;
- (ii) Forma de desgaste do produto no processo produtivo.

2. DA DILIGÊNCIA

2.1 No que tange ao item (i) entendemos que o mesmo está prejudicado, visto que os bens objeto da glosa não dão direito ao crédito do PIS e da COFINS pelo fato de não serem aplicados diretamente no processo produtivo, tampouco consumido na produção dos produtos destinados a venda.

2.2, No que concerne ao item(ü), (forma de desgaste do produto no processo produtivo). Os produtos objeto de glosas foram: refratários e manutenção de cubas, tais produtos tem prazo de vida útil superior a um ano. Logo não podem ser considerados como insumos.

Destaque-se que os dispêndios com materiais refratários destinados à manutenção de fornos industriais estão excluídos do direito ao crédito presumido, é o que se infere da letra do Parecer Normativo CST nº 260/71 (D.O.U) de 06/05/71.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos mos demais requisitos de admissibilidade.

Temos diante de nós um contraditório que discute, basicamente, as glosas dos dispêndios com aquisição (a) de bens considerados insumos pela contribuinte, (b) da inclusão na base de cálculo das contribuições das receitas financeiras, das variações cambiais positivas de empréstimos obtidos no exterior e das receitas de operações de hedge.

1ª parte: sobre as glosas

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

Considerações preliminares para o conceito de insumo ao caso

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Além dessas considerações gerais, ainda preciso me aproximar de outro aspecto central da matéria: a referência a insumo constante nessas leis. Grande controvérsia se instalou a respeito desse creditamento, especialmente quanto ao inciso II, que traz o seguinte texto:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda,

bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

[...]

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

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

Por causa dessas considerações que entendo:

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

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

A meu ver, essas duas leis informam que dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou serviços

destinados a venda. Quando designam insumos, tenho como certo que se referem a fatores de produção, os fatores necessários para que os serviços possam estar em condições de serem prestados ou para que os bens e produtos possam ser obtidos em condições de serem destinados a venda. E quando afirmam que são os utilizados na prestação de serviços e na produção, depreendo que: são os utilizados na ação de prestar serviços ou na ação de produzir ou na ação de fabricar. Para se decidir que um bem ou serviço possa gerar crédito com relação a determinada receita tributada, **há que se perquirir em que medida esse bem ou serviço é fator necessário para a prestação do serviço ou para o processo de produção do produto ou bem destinado a venda, e geradores, em última instância, da receita tributada.**

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

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

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

Da glosa dos bens utilizados como insumos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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:

Alega a interessada que houve glosa indevida de créditos não-cumulativos referentes a Refratários e à Manutenção de Cubas, e que a legislação de modo algum, confere equivalência entre o desgaste e a não integração ao processo de industrialização do produto final respectivo, e que não é pelo fato de sofrer desgaste que o produto deixa de ser qualificado como insumo integrante do processo de industrialização do produto final, principalmente quando, como no caso dos materiais refratários, é ele essencial e de aplicação direta ao processo, como é a exigência infraconstitucional.

No cálculo não cumulativo, somente podem ser descontados créditos relativos às operações listadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, para o PIS/Pasep, sendo que, quanto a insumos, o conceito destes vincula-se a que os bens ou serviços sejam aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

A simples leitura do Parecer Normativo CST nº 65/1979 contradita a equivocada interpretação 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 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 PIS 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.

Também não se podem considerar insumos serviços de manutenção em refratários, notadamente porque sequer os bens em referência encontram-se circunscritos ao conceito de insumo. Nesse mesmo sentido, o Parecer Normativo nº 181/1974, dispõe em seu item 13:

"13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, **não geram direito ao crédito do imposto os produtos 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, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.**"(grifou-se)

Note-se que também o Parecer Normativo CST nº 260/71 (D.O.U. de 06/05/71), cuja ementa segue transcrita, prescreve de forma expressa que produtos compostos por materiais refratários, destinados à manutenção de fornos industriais, estão excluídos do direito ao crédito presumido:

"Substâncias refratárias adquiridas por usinas siderúrgicas e destinadas à construção ou reparo (manutenção) dos fornos e demais instalações. Não constituindo matéria prima ou produto intermediário, estão excluídas do direito ao crédito previsto no inciso I, art 30, do RIPI (Decreto nº 61.524/67)" (grifou-se)

Desta feita, verifica-se que o despacho decisório recorrido não merece reparo.

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

Sobre os refratários e assemelhados.

O processo traz informações que nos permitem visualizar o processo e a estruturação da produção da contribuinte, as unidades da seqüência 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. Nesse tipo provavelmente há gastos com aquisição de: tijolos refratários, fitas de sintagem, ferro gusa, barras em aço carbono, ferro fósforo, granalha em aço carbono, pasta de socagem, argamassa refratária, barilha em pó e feltro agulhado.

Tendo em conta as informações a respeito desse processo de produção de alumínio e de domínio público nas enciclopédias e obras técnicas, parece-me evidente a natureza eletroquímica do processo de produção do alumínio, na etapa de redução. Considero relevante se ter em mente essa natureza ao se analisar processos de produção. Isso fica mais claro quando comparamos entre tipos. Por exemplo, o processo de montagem de veículos automotores (predominantemente acoplamento de partes), ou o processo de confecção de

vestuários, ou o processo de produção de tecidos. Nenhum desses pode ser caracterizado como eletro químico.

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

Não me delongando mais e indo direto ao caso, não há discordância de que esses produtos refratários compõe a atividade nuclear da etapa de redução no processo de produção do alumínio. A sua função nesta etapa direciona e potencializa os efeitos térmicos e eletro químicos, e que implicam em severo desgaste. A princípio, o esforço de analisar esse tipo de produto pode ser restringir a 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 - tais como a bauxita - usados no processo de produção para serem transformados em ou comporem 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 identifico 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.

Há uma glosa irmã desta que se refere 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 ao colegiado que os gastos respectivos possam dar direito a crédito nos termos definidos no inciso II do artigo 3º da Lei da contribuição social em análise.

Sobre a inclusão na base de tributação de receitas financeiras, variação cambial ativa e 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.

Recuperemos como a autoridade fiscal caracterizou o fato, no termo e informação fiscal:

Com efeito, a partir do AC 1999, as variações monetárias ativas e passivas recebem o tratamento de receitas e despesas financeiras, respectivamente, e a partir do AC 2000, as variações monetárias serão consideradas na base de cálculo do PIS e da COFINS quando da liquidação da operação (regime de caixa), ou, opcionalmente, pelo regime de competência.

A empresa sob diligência optou por tributar as variações monetárias pelo regime de competência (mensal) e, sob esta circunstância, descontou créditos de despesas financeiras referentes a empréstimos / financiamentos obtidos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Nos meses em que houve inversão de posição financeira da moeda nacional (valorização) em relação à moeda estrangeira, efetuou lançamentos a crédito da respectiva conta (p.ex., 340604 / VC NACC), por entender estar diante de situação

que caracterizaria redução de despesa financeira. Mesmo procedimento foi adotado em relação às variações monetárias sujeitas a índices ou coeficientes *Afêx.*, 340608 / VM BNDES).

7 Tal procedimento contábil não teve maiores reflexos no cálculo das contribuições devidas, pois, o saldo credor das contas de despesas financeiras (código 34) que a empresa utilizou como base para o cálculo dos créditos foram oferecidos à tributação no DACON, sob o título "Ajustes Negativos de Créditos" [PIS (FICHA 04 / LINHA 27) / COFINS (FICHA 06 LINHA 27)].

Por outro lado, **afastada a hipótese de retificação de lançamento**, cabe ressaltar que redução de despesa financeira é receita financeira, haja vista que as variações monetárias somente podem ser. ativas ou passivas. Adotado por opção o regime de competência, ou seja, renunciando-se à regra geral (caixa), a partir da contabilização do direito de crédito/obrigação do contribuinte em função da taxa de câmbio ou de índice ou coeficiente, apura-se mensalmente ganho ou perda, considerados por expressa disposição legal receita ou despesa financeira, respectivamente, sendo àquela tributável, por estar abrangida no conceito de faturamento, base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS, conforme definição da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, *verbis*:

...

Nesse diapasão, as receitas financeiras decorrentes de operações realizadas com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior são tributáveis, sendo que as despesas financeiras não dão direito a créditos [Lei nº 10.637/02, art. 1º, art. 3º, V (redação original) e § 3º, II, c/c a Lei nº 10.833/03, art. 1º, art. 3º, V (redação original) e § 3º, II]. Tal sistemática vigorou até o advento do Decreto nº 5.164/04, o qual reduziu a zero a alíquota incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo da referida contribuição, com vigência para os fatos geradores a partir de 02/08/2004, **exclusive quanto às operações de Hedge e Juros sobre o Capital Próprio.**

Sob este aspecto, o contribuinte deixou de incluir no DACON valores lançados a crédito (receitas financeiras) de contas de despesa financeira identificadas nas contas dos grupos 3401, 3402 e 3406. Os valores apurados e acrescidos ao cálculo das contribuições constam da planilha em anexo, extraídos com base nos balancetes mensais disponibilizados pela empresa (em anexo).

5- Quanto às operações de "Hedge/Opções" identificadas sob as contas de receita do grupo 4303, bem como, as transações controladas nas contas de receita do grupo 4304, a empresa aproveitou indevidamente no DACON [PIS (FICHA 05 / LINHAS 09 e 24) / COFINS (FICHA 07 / LINHAS 09 E 24)] os lançamentos a débito de tais contas. Ainda que corretamente não tenham sido considerados para fins de descontar créditos, por representarem despesas financeiras de contratos celebrados com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, conforme resposta do contribuinte ao Termo de Intimação e Solicitação de Esclarecimentos (em anexo), foram subtraídos das receitas financeiras, em afronta ao permissivo legal referente às deduções na base de cálculo das contribuições, admitidas de forma exaustiva, a teor do art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.637/02, e art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.833/03, *verbis*:

A meu ver, não há reparos a fazer no entendimento da autoridade fiscal, nem no dos Julgadores de 1º 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 1º piso, esse significado é confirmado quando se lê o Decreto nº 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 a partir dessas argumentações.

Sobre o erro no despacho decisório

A contribuinte repisa que há incompatibilidade entre o valor cobrado no despacho decisório e o valor calculado na planilha demonstrativa da autoridade fiscal, o primeiro indeferindo R\$ 1.252.547,26 e a segunda totalizando R\$ 321.295,94.

Entendo que não há suposta incompatibilidade, ou incongruência. Recordemos que o Pedido de Ressarcimento (PER) originário apresentado pela contribuinte afirmava possuir um saldo credor de R\$ 1.252.547,26, saldo esse obtido após a dedução dos valores descontados nos próprios meses e após os valores aproveitados em compensações (DCOMPS).

A autoridade administrativa concluiu que não existe esse saldo credor. De fato, após os descontos nos próprios meses, o saldo disponível é insuficiente para atender integralmente as compensações (DCOMPS) vinculadas a esse PER (pedido de ressarcimento). A diferença desses débitos não compensados pela falta de saldo credor somou R\$ 321.295,94.

Quer dizer que as Declarações de Compensação não poderiam ser homologadas integralmente. E mais, quer dizer que, após esses descontos e compensações, nada restaria para servir de ressarcimento ao final para a contribuinte. Portanto, está correto que o despacho decisório indefira o valor total do pedido de ressarcimento, pois nenhum valor ficou disponível para esse fim.

Sendo assim, proponho a este Colegiado não dar provimento a esta alegação do recurso voluntário.

Sobre a decisão judicial transitada em julgado, invocada pela contribuinte, em ação em que é a autora:

A recorrente alega a nulidade da glosa em razão da decisão transitada em julgado proferida pelo Eg TRF 1ª no processo 1999.39.00.003461-5 - da inexistência de recolhimento a menor da contribuição no 4º trimestre de 2004 - da impossibilidade que se proceda à tributação de receitas financeiras, ainda que advindas de operações de hedge, aplicações financeiras, empréstimos.

Ocorre que a contribuinte informa que há essa decisão, mas não traz aos autos administrativos qualquer documento ou ato que reproduza o teor do decidido, ou mesmo cópia da sua petição. Agindo dessa forma, a contribuinte deixa de demonstrar o que alega. Faço notar que os julgadores de 1º piso expressaram a mesma decisão e posicionamento, mas mesmo assim, a contribuinte em seu recurso voluntário deixa de instruí-lo com as provas dessa decisão transitada em julgado.

Sendo assim, proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário nesta matéria a partir dessa argumentação.

Concluindo, proponho seja dado parcial provimento ao recurso voluntário para reverter integralmente todas as glosas referentes aos elementos aqui classificados como refratários, seus gastos, incluindo os serviços de transporte, movimentação e manutenção.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator