



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

Processo nº 10280.720815/2010-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.045 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2018
Matéria RESSARCIMENTO COFINS
Recorrente ALBRAS ALUMINIO BRASILEIRO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

COFINS. CRÉDITO SOBRE BENS DO ATIVO. ÔNUS DA PROVA.

No regime da não cumulatividade, o direito ao crédito da contribuição à COFINS sobre bens incorporados ao ativo imobilizado deve obedecer aos comandos da legislação específica, devendo ser apropriados com base nos encargos mensais de depreciação. A dedução acelerada prevista no Decreto nº 5.988/2006 e no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, aplica-se somente aos bens neles especificamente previstos. Não tendo a recorrente produzido qualquer prova capaz de sustentar suas alegações e ilidir as glosas realizadas pela fiscalização, em clara inobservância ao disposto no § 11, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996, c/c o §4º do art. 16 do PAF, a manutenção das glosas é medida que se impõe.

REFRATÁRIOS. VIDA ÚTIL DE 5 ANOS. ATIVO IMOBILIZADO.

Os refratários cuja vida útil é superior a um exercício financeiro, utilizados em conexão com outras máquinas, equipamentos ou instalações do imobilizado, deve ser reconhecido como ativo imobilizado, nos termos do CPC 27, afastando-os do conceito de insumos para fins de apropriação do crédito da COFINS não cumulativa.

TRATAMENTO E TRANSPORTE DE RGC. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRÉDITOS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não cumulativa em relação aos serviços de transporte e co-processamento de resíduo gasto de cubas - RGC, decorrente da produção de alumínio.

MATÉRIAS NÃO OBJETO DE RECURSO. DEFINITIVIDADE.

Nos termos do parágrafo único do art. 42 do PAF, são definitivas as decisões de primeira instância na parte que não foi objeto de recurso voluntário e não estiver sujeita ao recurso de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento sobre o transporte e co-processamento de RGC, vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Jorge Lima Abud e Paulo Guilherme Déroulède que lhe negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Déroulède (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA - DRJ/BEL, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PAF. PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Cofins Não-Cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

COFINS NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS.

Na não-cumulatividade da Cofins, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Na origem foi apresentado, em 19.01.2010, Pedido Eletrônico de Ressarcimento - PER, objetivando a restituição de Cofins Não-Cumulativa sobre exportações, nos termos dos §§1º e 2º do art. 6º da Lei nº10.833/2003. (fls. 4 a 7)

Na sequência, em 30.04.2010, foi apresentada Declaração de Compensação - DCOMP, utilizando parte do crédito objeto do PER acima mencionado, para compensação com débitos próprios, decorrentes de lançamentos de ofício de PIS de períodos de apuração relativos aos anos de 1999 e 2000. (fls. 8 a 20)

Em procedimento de fiscalização para reconhecimento do direito creditório pleiteado, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos comprobatórios e esclarecimentos.

Em 13.07.2011 foi encerrado procedimento fiscal, por meio do qual foram realizadas glosas de créditos e lavrado auto de infração para a redução de excesso de crédito. (fl. 170)

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 174 a 176, as glosas dizem respeito a: (i) Crédito por compra de refratários, posto que os mesmos somente são substituídos em intervalos de 1.900 dias (5 anos), conforme laudo fornecido pela empresa, não podendo ser considerados como insumos; (ii) Crédito decorrente de "outros insumos", por se tratarem de produtos em desacordo com o disposto no art. 3º, inciso II, da lei nº 10.833/2003; (iii) Créditos decorrentes de serviços utilizados como insumos; (iv) créditos decorrentes de compra de bens para o ativo imobilizado utilizados em desacordo com a legislação vigente.

Com base nas conclusões do relatório fiscal, o despacho decisório de fl. 181 reconheceu parcialmente o direito creditório do sujeito passivo. Em consequência, somente foram homologadas as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

A contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração (fls. 685 a 739), onde sustenta, em extenso arrazoado, que:

- a) a glosa sobre os serviços utilizados como insumos contemplou os serviços de transporte e co-processamento de RGC (Resíduo Gasto de Cubas), o transporte de Borra/Banho/Alumínio Recuperado, e o processamento de Borra de Alumínio, bem como a compra de Refratários, Fita Cintagem, Barra de Aço Carbono, Ferro Gusa, Argamassa Refratária, Granalha e Pasta Socagem, todos inerentes ao processo fabril do alumínio produzido e exportado;
- b) ao contrário do que alegou a fiscalização, ainda que de desgaste não imediato, os materiais refratários, bem como os desembolsos com seu transporte, integram diretamente o processo produtivo e, portanto, atendem ao conceito de insumo;
- c) o Resíduo Gasto de Cubas é proveniente dos fornos de fundição utilizados diretamente na fabricação do alumínio exportado;
- d) os Anodos são consumidos durante as reações químicas do processo de produção do alumínio, realizado no interior das cubas. De modo que, assim como o coque calcinado de petróleo, as formas, os filtros, os refratários, o RGC, a borra/banho de alumínio recuperado, o beneficiamento de banho eletrolítico e o processamento de borra de alumínio, tem contato direto com o alumínio líquido, desencadeado por meio de reações físico-químicas, sendo aplicados diretamente ou desgastados no processo produtivo;
- e) em mero esforço argumentativo, ainda que se admitisse o raciocínio engendrado pela fiscalização, no sentido de que parte dos dispêndios sobre os quais apurou crédito a contribuinte sejam considerados como ativo imobilizado, ao invés de insumos, há permissão legal expressa para permitir o direito creditório sobre os mesmos, quando utilizados na produção de bens destinados à venda, como no presente caso;
- f) a fiscalização não demonstrou as razões pelas quais considerou que os dispêndios relativos aos créditos glosados não seriam aplicados diretamente no processo produtivo do alumínio;
- g) o conceito de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS não é tão restritivo quanto o admitido em relação ao IPI, estando mais alinhado àquele admitido em relação ao IRPJ e à CSLL;
- h) o CARF já se posicionou no sentido de admitir o crédito das contribuições sobre dispêndios realizados com a remoção de resíduos industriais;
- i) os créditos passíveis de ressarcimento são aqueles apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, e não apenas

os que digam respeito aos insumos empregados no processo produtivo do alumínio exportado;

j) a jurisprudência do STJ (REsp 1.147.902-RS) é no sentido de que, para a concessão de crédito sobre insumos das contribuições, deve-se levar em conta o critério da essencialidade ao processo produtivo, devendo ser entendido como insumo cada um dos elementos imprescindíveis para a produção de mercadorias ou para a prestação de serviços;

k) o Decreto nº 5988/2006, que dispõe sobre o art. 31 da Lei nº 11.196/2005, permite o desconto dos créditos de PIS e COFINS em doze meses contados da aquisição, sobre as aquisições de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, destinados à incorporação ao ativo imobilizado das empresas com projeto para instalação, modernização, ampliação ou diversificação nas áreas da SUDENE e SUDAM.

Ao fim, a impugnante pede pela realização de perícia com vistas a ratificar a efetiva utilização dos bens e serviços glosados como insumos de aplicação direta e efetiva no processo produtivo.

Em 25.01.2012, foi emitido novo despacho decisório (fls. 774 a 775) em substituição àquele emitido em 30.12.2011, em razão de o valor a restituir extrapolar o limite de alçada do Chefe da Seort da DRF/Belém, mantendo-se os fundamentos e valores presentes no despacho decisório anterior, mas desta vez assinado pelo Delegado da DRF/Belém.

Cientificada do novo despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, onde repete os argumentos e fundamentos aduzidos na impugnação anterior, bem como alega a nulidade do "Parecer Seort" diante da incongruência e da falta de fundamentação sobre as glosas realizadas, que comprometem o direito à ampla defesa da requerente.

Em sessão de 06.03.2012, a DRJ/BEL decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade/impugnação, afastando os argumentos da impugnante e mantendo as glosas realizadas pela fiscalização.

Alega a autoridade julgadora de primeira instância, que somente geram direito a crédito as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, bem como os gastos com produtos aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação, o que definitivamente não seria o caso de armários (fl. 52), tinta acrílica (fl. 55), portão (fl. 55), dentre outros itens que constam das planilhas de glosas presentes nas fls. 44 a 59.

Também entendeu o julgador pela manutenção das glosas decorrentes de serviços que não atendem ao conceito de insumos, tais como aqueles decorrente de transporte rodoviário de cargas (fl. 82), assistência técnica (fl. 82), dentre outros constantes das planilhas de glosas de fls. 82/84, 115/117 e 149/151.

No que concerne à glosa sobre bens do ativo imobilizado, a decisão *a quo* entendeu que as planilhas de fls. 44/59 demonstram que a autoridade fiscal identificou cada uma das glosas e refez os cálculos das parcelas que deveriam ser levadas à base de cálculo do direito creditório, consideradas as diferentes modalidades de depreciação adotadas pelo sujeito

passivo e previstas na legislação, não se podendo alegar que houve glosa da totalidade dos créditos.

Observa ainda a DRJ, que dentre os bens supostamente adquiridos para a composição do imobilizado, utilizado no processo produtivo, há aqueles explicitamente destinados ao setor administrativo ou caracterizado como obras civis, tais como telhas de alumínio, armários, leite, café, ducha higiênica, jornais para distribuição, etc.

Sobre os refratários, entendeu o julgador de piso, com base no Parecer Normativo nº 181/1974, que não geram crédito as partes, peças e acessórios de máquinas e equipamentos e ferramentas incorporados às instalações industriais, ainda que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos utilizados na manutenção das instalações e das máquinas e equipamentos.

Também foi indeferido o pedido de perícia, por entender a autoridade julgadora não existirem motivos concretos que o justifiquem, bem como pela falta de formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, que sequer foram delineados.

Cientificado do acórdão recorrido em 21.03.2012, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo em 16.04.2012, onde repisa argumentos da impugnação, bem como alega terem sido indevidamente desconsideradas as reiteradas decisões judiciais e administrativas sobre a matéria em debate e sua correta interpretação.

Em sessão de 23.05.2013, esta turma, em outra composição, entendendo não haver nos autos elementos suficientes para formar o entendimento necessário à solução do caso, converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização apresente relatório conclusivo acerca dos itens transcritos abaixo.

(i) da relação de inerência entre os dispêndios realizados a título de transporte e co-processamento de rejeito gasto de cubas – RGC, de beneficiamento de banho eletrolítico, de processamento de borra de alumínio e refratários e o transporte de rejeitos industriais, e a realização da produção industrial da recorrente.

(ii) Também há necessidade de serem identificadas no parque fabril da Recorrente as máquinas, os equipamentos e as edificações e seus respectivos custos, que são ou não efetivamente utilizados para a elaboração do produto final a ser vendido.

Em decorrência da diligência determinada, a fiscalização apresentou Relatório Conclusivo de fls. 1397 a 1399, onde alega ser da opinião de que os dispêndios realizados a título de transporte de RGC e outros, mencionados no item (i) supra, não dão direito a crédito das contribuições, visto que não são aplicados diretamente no processo produtivo, tampouco consumidos na produção dos produtos destinados à venda, posto que tais dispêndios ocorrem a *posteriori* da produção final desses produtos.

Sobre o refratário, aduziu a fiscalização que por força do disposto no Parecer Normativo CST nº 260/71, os dispêndios com tais materiais, destinados à manutenção de fornos industriais, estão excluídos do direito ao crédito.

Sobre o quesito (ii) da diligência determinada pelo CARF, a fiscalização anexou arquivo com descrição das máquinas, equipamentos e edificações do parque industrial, bem como apontou as folhas do processo em que estariam devidamente explicadas e justificadas as glosas realizadas.

O contribuinte foi cientificado do relatório da diligência em 10.03.2014, tendo sido oportunizada a sua manifestação acerca do mesmo no prazo de 30 dias, ao que silenciou.

Em 22.02.2018, a recorrente apresentou petição denominada de "Razões Finais" onde ratifica alegações já produzidas em sede recursal, citando fundamentos legais e invocando precedentes, bem como apontando itens que foram considerados indevidamente como edificações pela fiscalização.

Em novo sorteio no âmbito desta seção de julgamento, em atenção ao disposto no § 8º do art. 49 do RICARF, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Diego Weis Junior, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O litígio teve início com a realização de glosas de créditos de PIS e COFINS, relativos à gastos com materiais refratários, bens e serviços que, na visão da fiscalização, não satisfazem o conceito de insumo, e sobre bens do ativo imobilizado. A tabela abaixo demonstra a localização dos demonstrativos das glosas realizadas nestes autos.

Resumo das glosas realizadas e respectivos demonstrativos de apuração			
Tipo de Glosa / Período	Demonstrativos de Fls.		
	out/07	nov/07	dez/07
Imobilizado - Relação de itens glosados no período	44 a 47	48 a 54	55 a 59
Imobilizado - Glosas e Créditos - 1/48	60 a 61		
Imobilizado - Glosas e Créditos - 1/12	62 a 63		
Outros Insumos e Refratários	64 a 65	102 a 103	138
Outros Insumos e Fretes	66 a 81	104 a 114	139 a 148
Serviços Utilizados Como Insumos	82 a 84	115 a 117	149 a 151

Todas as alegações recursais trazidas à este colegiado dizem respeito ao mérito da discussão, não tendo sido arguida nenhuma preliminar ou prejudicial pelo sujeito passivo.

Não se vislumbra afronta a nenhuma matéria de ordem pública que justifique ação de ofício por parte deste julgador, assim, passa-se à análise das alegações recursais.

1 Das glosas sobre bens do ativo imobilizado.

Às fls. 44 a 59 encontram-se as tabelas contendo a relação dos bens adquiridos pela recorrente no 4º trimestre de 2007, por ela registrados como sendo destinados ao ativo imobilizado, que foram objeto de glosa de créditos pela fiscalização.

Da análise das referidas tabelas, constata-se a existência de diversos bens e serviços, dentre os quais destacamos: "Materiais Diversos"; Modernização das 8 plantas de tratamento de gases das reduções; Chaves Seccionadoras; Obras Civis da Oficina de Reforma de Cubas e nas Reduções; Construção da Portaria; Obras Civis nas Subestações; dentre outros.

Segundo o contribuinte, os arts. 2º e 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, especificamente em seus incisos VI e VII, permitem o crédito das contribuições ao PIS e COFINS sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para a locação a terceiros, ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Nas palavras da recorrente, tais glosas não se sustentam pois a fiscalização não logrou comprovar que as máquinas, equipamentos, peças e serviços relacionados aos mesmos foram utilizados para outra finalidade que não a produção de alumínio.

Sustenta ainda a recorrente que, para fins de crédito sobre as edificações, sequer existe exigência legal de que sejam utilizadas na produção de bens destinados à venda ou prestação dos serviços, bastando que sirvam às atividades da empresa.

Alega também a recorrente que a fiscalização não realizou qualquer análise ou visitação "in loco", nem mesmo qualquer levantamento mínimo sobre a especificidade do processo produtivo do alumínio, lançando total incerteza sobre as conclusões da fiscalização acerca do que é ou não utilizado na produção.

Ocorre que se depreende das tabelas de fls. 44 a 59, que tais glosas foram realizadas *por se tratar de produtos não abrangidos pelo disposto no Dec. 5.789/2006 e Dec. 5.988/2006*, bem como por se tratar de *edificações e instalações cuja legislação permite depreciação acelerada a partir de janeiro/2007 a razão de 1/24 avos, e não 1/12. (Lei 11.488/2007, art. 6º)*

No que concerne à presente discussão, os dispositivos legais mencionados pela legislação possuem a seguinte redação:

(Dec. 5.988/2006) Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, para bens adquiridos de 1º de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2013, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, em microrregiões menos desenvolvidas localizadas nas áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM, terão direito:

[...]

II - ao desconto, no prazo de doze meses contado da aquisição, dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, destinados à incorporação ao ativo imobilizado.

[...]

Art. 3º O direito ao desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS mencionado no inciso II do art. 1º aplica-se às máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados no Decreto nº 5.789, de 25 de maio de 2006, destinados aos projetos de que trata o caput do art. 1º.

(Dec. 5.789/2006) Art. 1º No caso de venda ou de importação de bens de capital, novos, classificados nos códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, relacionados no Anexo deste Decreto, fica suspensa a exigência:

I - da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP para incorporação ao seu ativo imobilizado; e

II - da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, quando os referidos bens forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do RECAP para incorporação ao seu ativo imobilizado.

(Lei nº 11.488/2007) Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de

2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

Diante do acima exposto, percebe-se que enquanto o contribuinte sustenta seu direito creditório sobre o ativo imobilizado em razão de serem as máquinas e equipamentos utilizadas na produção do alumínio, e das edificações servirem às atividades da empresa, sem demonstrar a metodologia de cálculo e apuração por ele realizada a fiscalização motivou a glosa na inobservância dos critérios temporais de utilização destes créditos, vez que a possibilidade de utilização em 1/12 (um doze avos) mensais é excepcional, e aplicável somente aos produtos constantes do anexo ao Decreto nº 5.789/2006.

Sobre tal tema alega ainda a recorrente que

O fato, contudo, que, data venia, contrapõe 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 créditos automaticamente, de modo que pelas especificidades da impugnante, é evidente que a conduta apontada no Auto, seria, como é, impraticável.

Ante tal realidade, 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, sem observar a periodicidade permitida pela lei e pela IN aplicáveis.

E continua, informando que os itens qualificados pela postulante como máquinas foram efetivamente incorporados ao ativo imobilizado e empregados na produção do alumínio destinado à venda, respeitadas as periodicidades previstas nas normas aplicáveis.

Embora genéricas, infere-se das alegações da contribuinte que além de não ter sido comprovado pela fiscalização que os bens adquiridos para o imobilizado não eram utilizados na produção, ela não se apropriava dos créditos sobre tais aquisições à fração de 1/12 mensais, vez que suas máquinas e equipamentos são depreciados ao tempo real.

Quanto a este último ponto - utilização dos créditos em tempo real de depreciação - destaca-se, contudo, que ao analisar os espelhos das DACON's transmitidas pela recorrente, presentes nas fls. 85 a 98, 119 a 134 e 154 a 166, constata-se que a totalidade dos créditos sobre bens do ativo imobilizado foi preenchida na linha aplicável à utilização do crédito com base no valor de aquisição, não havendo qualquer valor na linha destinada ao crédito calculado com base nos encargos de depreciação.

Ou seja, os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACON, preenchidos e enviados pelo próprio sujeito passivo, evidenciam que não houve apropriação de créditos das contribuições à COFINS sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado, vez que a totalidade dos créditos vinculados ao ativo imobilizado foram registrados na linha correspondente à apropriação com base no valor de aquisição, o que compromete as alegações da recorrente, de que se apropriou dos créditos sobre o ativo imobilizado com base no tempo real de depreciação.

Destarte, não merece reparos a decisão de piso no que diz respeito às glosas relacionadas na planilha de fls. 44/59, *in verbis*.

*Igualmente para as demais glosas relacionadas na planilha de fls. 44/59, constam os fatos que as motivou, restando óbvio que há, sim, “uma clara indicação da razão pela qual” houve tais glosas e igualmente quais “seriam estes itens específicos”, tudo de forma a permitir “à postulante compreender o porquê da desconsideração de tais máquinas e equipamentos”. **Não foi a autoridade fiscal, mas sim a contribuinte que não se desincumbiu do ônus mínimo de demonstrar razões de fato e de direito que pudessem corroborar suas afirmações.***

Durante as atividades de auditoria destinadas ao reconhecimento do direito creditório pleiteado pela recorrente, a fiscalização refez a apuração dos créditos a que a contribuinte tinha direito sobre o ativo imobilizado, demonstrando, às fls. 60 a 63 os cálculos em que se baseou para a definição dos valores reconhecidos.

Em resposta à diligência determinada anteriormente por esta turma, a fiscalização indicou em quais folhas do processo encontram-se os demonstrativos das glosas por ela realizadas, tendo sido ainda a recorrente notificada sobre o relatório da diligência em 10.03.2014 (fls. 1399), bem como oportunizado prazo de 30 (trinta) dias para que esta se pronunciasse acerca do mesmo, ao que silenciou.

Assim, por não ter a recorrente produzido qualquer prova capaz de sustentar suas alegações e ilidir os cálculos da fiscalização no que tange à apropriação de créditos sobre bens do ativo imobilizado, tais como planilhas ou demonstrativos que evidenciem a exatidão dos valores por ela apurados e registrados no DACON, em clara desobediência ao disposto no § 11, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996, c/c o §4º do art. 16 do PAF, não há como socorrê-la das glosas de créditos sobre os bens do ativo imobilizado.

2 Dos Refratários.

A fiscalização entendeu, e a instância *a quo* ratificou, que os refratários utilizados pela recorrente em seu processo produtivo não podem ser classificados como insumos, vez que possuem vida útil estimada de 1.900 (um mil e novecentos) dias - 5 anos -, conforme atestado pelo próprio sujeito passivo.

A contribuinte sustenta que optou por qualificar o refratário como insumo, vez que 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, sendo de clareza palmar o desgaste e contato físico destes materiais com o alumínio fabricado e comercializado.

Sustenta ainda a recorrente que a razão primordial da glosa perpetrada pelo auditor fiscal fora a de que o refratário deve ser enquadrado como ativo imobilizado. Sobre o que argumenta não haver diversidade de tratamento, vez que seja o refratário considerado como insumo, ou seja ele considerado como ativo imobilizado, é mantido o direito ao crédito não cumulativo de COFINS.

É o que se passa a analisar.

O inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, c/c o inciso I, do § 1º do mesmo artigo, vigentes à época dos fatos, dispunha que o crédito de COFINS sobre os insumos, seria obtido mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor dos itens adquiridos no mês.

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

[...]

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 nº 10.485, 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;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

Já o inciso V, c/c o §1º, III, do mesmo dispositivo legal, previa que os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda teriam seus créditos calculados com base nos encargos de depreciação incorridos no mês.

Art. 3º 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 ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Desta forma, muito embora a recorrente tenha razão sobre a existência de permissão legal para a tomada de créditos de COFINS sobre insumos e também sobre bens do ativo imobilizado, ressalta-se que enquanto aos primeiros é concedido crédito integral por ocasião da aquisição, aos últimos a apuração do crédito deve fluir na medida da utilização do bem, com base nos encargos de depreciação.

Acerca dos critérios para a classificação de um bem como ativo imobilizado, cumpre relembrar o contido no CPC 27, *in verbis*.

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

[...]

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) **é mantido para uso na produção** ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) **se espera utilizar por mais de um período.**

[...]

Reconhecimento

8. **Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.**

[...]

Custos Subsequentes

[...]

13. **Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares.** Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. **Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente,** tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento (ver itens 67a 72)

Como se pode perceber, um item do ativo deve ser reconhecido como imobilizado quando atender, concomitantemente, a duas condições: (i) ser mantido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, bem como para aluguel a terceiros ou para fins administrativos; e (ii) ser utilizado por mais de um período.

Já em relação aos sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno, prevalece o critério de utilização por mais de um período para fins de enquadramento dos mesmos como ativos imobilizados.

A mesma classificação recebem os itens que somente podem ser usados em conexão com ativos imobilizados.

Por fim, o pronunciamento técnico estabelece ainda que itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituições recorrentes menos frequentes.

Destarte, em razão da vida útil dos refratários em comento ser de aproximadamente 5 anos, conforme informação prestada pela própria recorrente, associado ao fato de o exercício social da empresa ser anual, encerrando-se em 31 de dezembro de cada ano, bem como sendo os refratários utilizados em conexão com os fornos de redução, deve a aquisição dos mesmos ser contabilizada como ativo permanente, em estrita obediência às normas contábeis.

Por derradeiro, ainda que se admita a sua utilização na produção do alumínio, em atenção às normas contábeis, os refratários utilizados pela recorrente não podem ser considerados como insumos para fins de creditamento da COFINS, vez que em razão de sua vida útil devem ser enquadrados como ativo imobilizado, passando o direito creditório sobre os mesmos a observar os critérios definidos pela legislação para este tipo específico de crédito.

Destaca-se que a recorrente não pugna, nem mesmo subsidiariamente, pelo reconhecimento e utilização dos créditos decorrentes dos refratários com base nas regras aplicáveis aos créditos sobre o ativo imobilizado, limitando-se a sustentar o enquadramento dos mesmos como insumos.

Por todo o exposto, não há como acolher as pretensões da recorrente, no sentido de reconhecer o enquadramento dos refratários como insumos para fins de crédito da COFINS não-cumulativa.

3 Do Conceito de Insumos para fins de crédito da COFINS não cumulativa.

A recorrente sustenta a existência de sucessivas decisões no sentido de que o conceito de insumos a ser aplicado para fins de crédito das contribuições ao PIS e a COFINS não deve ser tão amplo como o da legislação do Imposto de Renda nem tampouco restrito como o do Imposto Sobre Produtos Industrializados - que é o que exatamente almeja a autoridade fazendária.

Na linha argumentativa da recorrente, para fins de apuração da COFINS não cumulativa, os insumos devem ser entendidos não apenas como o que restaria incorporado ao produto final a ser comercializado, mas tudo aquilo que concorresse na composição do processo produtivo desse produto, ou seja, cada um dos elementos imprescindíveis para a produção das mercadorias ou para a prestação dos serviços.

Nos termos do decidido no REsp 1.221.170, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC/73 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), e de observância obrigatória para os julgamentos no âmbito deste conselho, para efeitos do creditamento relativo às contribuições

ao PIS e à COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância de determinado bem ou serviço ao processo produtivo do contribuinte.

Já é de amplo conhecimento a existência de três correntes sobre o conceito de insumo para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, que foram assim resumidas em voto da eminente Ministra Regina Helena Costa, do STJ.

*i) **orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004;*

*ii) **orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ('teste de subtração'), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

*iii) **orientação ampliada**, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.*

Ainda que majoritária a corrente que defende a aplicabilidade do conceito intermediário, pretendido pela recorrente, não se pode olvidar que dadas as peculiaridades de cada atividade fabril, a tarefa de enquadrar um item como essencial ou relevante ao fabrico é de cunho subjetivo, e depende, por óbvio, das peculiaridades de cada processo produtivo e da instrução probatória.

Assim, mesmo entre aqueles que esposam a corrente intermediária, pode haver diferentes enquadramentos de itens aos critérios da essencialidade e relevância, a depender da percepção de cada julgador ao teste de subtração.

Nesse sentido, a solução do litígio passa, necessariamente, por se esclarecer qual a efetiva participação de cada bem ou serviço, cuja glosa tenha sido questionada, no processo produtivo da recorrente, a fim de que cada julgador possa exercer seu juízo de valor acerca da essencialidade e relevância de cada item na composição do produto final.

Destarte, passemos então à análise das glosas questionadas pela recorrente e sua relação com o processo produtivo.

3.1 DOS GASTOS COM BENS E SERVIÇOS CLASSIFICADOS PELA RECORRENTE COMO INSUMOS.

Na parte inicial de seu recurso voluntário, destinada à narrativa fática, a recorrente relata que a fiscalização efetuou glosas sobre: (i) Transporte e Co-processamento de RGC; (ii) Transporte e Processamento de Borra/Banho/Alumínio Recuperado; (iii)

Beneficiamento de Banho Eletrolítico; (iv) Processamento de Borra de Alumínio; (v) Refratários; (vi) Fita Cintagem; (vii) Barra de Aço Carbono; (viii) Ferro Gusa; (ix) Argamassa Refratária; e (x) Granalha e Pasta de Socagem.

Contudo, após leitura atenta de todas as páginas da peça recursal, constata-se que a exceção das insurgências específicas quanto as glosas sobre (i) bens do ativo imobilizado, (ii) refratários e (iii) transporte de resíduos/rejeitos industriais, as alegações recursais são genéricas, não sendo possível atribuí-las às glosas realizadas pela fiscalização, razão pela qual consideram-se definitivas aquelas não especificamente contestadas, nos termos do parágrafo único do art. 42 do PAF.

O litígio acerca das glosas sobre os bens do ativo imobilizado e sobre os refratários já foi analisado em tópicos anteriores deste voto.

Assim, resta analisar o direito ao crédito sobre o transporte de resíduos/rejeitos industriais da recorrente.

Consoante ao já exposto no tópico anterior, muito embora o contido no REsp 1.221.170 seja de observância obrigatória por parte dos julgadores deste conselho, por força do disposto no §2º, do art. 62, do RICARF, não se pode olvidar que a sua aplicação prática guarda parcela significativa de subjetividade, dada a necessidade de enquadrar cada bem ou serviço utilizado pelo sujeito passivo ao seu processo produtivo, seguindo os conceitos de essencialidade e relevância definidos pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

No entendimento da eminente Ministra Regina Helena Costa, a essencialidade consiste na relação de dependência, intrínseca e fundamental entre o produto ou serviço e o item em análise, constituindo este último em um elemento estrutural e inseparável do "processo produtivo" ou da "execução do serviço", ou ainda, quando a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Já a relevância, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Diante de tais premissas, cabe analisar se o transporte de rejeitos/resíduos industriais da recorrente atende ao conceito de insumo para fins de apuração de crédito da contribuição à COFINS.

Inicialmente, cumpre esclarecer que apesar da peça recursal se insurgir contra as glosas de transporte de rejeitos/resíduos industriais, tal insurgência será estendida ao transporte e co-processamento de RGC.

Isso porque, consoante ao disposto no acórdão de nº 3402-003.860, nos autos do processo 10280.722246/2009-37, os esclarecimentos prestados pela recorrente indicam que o dispêndio realizado a título de transporte e co-processamento de rejeito gasto de cuba - RGC, é proveniente da reforma das cubas eletrolíticas, realizadas a cada 5 anos, onde os materiais que as revestem são triturados e são chamados de rejeito gasto de cuba - RGC. Este material é armazenado e posteriormente transportado para as indústrias cimenteiras em vários estados do Brasil, e a Albras arca com o custo do transporte.

assenta que A descrição do processo de produção do alumínio, presente nas fls. 35 a 39,

O alumínio é produzido através da redução eletrolítica da alumina calcinada num banho de criolita fundida e outros fluoretos. Esta redução se processa a uma temperatura em torno de 960°C.

A eletrólise se efetua numa célula que pode ser dividida em duas partes:

- a cuba, contendo o cátodo; e*
- a estrutura superior, contendo o anodo.*

A cuba é construída dentro de uma carcaça de aço isolada térmicamente por meio de tijolos isolantes e refratários.

Externamente, esta carcaça se apóia na estrutura do edifício, sendo separada desta por isolantes elétricos para evitar fuga de corrente.

A parte interna da cuba que abriga o banho de fluoretos fundidos, a alumina dissolvida e o alumínio líquido produzido, é revestida de blocos de carbono e pasta à base de carbono. O fundo da cuba, revestido de blocos de carbono nos quais estão chumbadas barras de aço, constitui o catodo.

[...]

3 - Processo:

Após circular pelo anodo, banho e catodo, a corrente é coletada nas barras de aço embutidas na parte inferior dos blocos de carbono catódicos, sendo conduzida até o barramento anódico da célula seguinte.

A corrente elétrica passa através do banho fundido, processando a redução eletrolítica do óxido de alumínio dissolvido.

O alumínio metálico liberado, por sua maior densidade tende a se depositar no fundo da cavidade.

O oxigênio liberado reage com o carbono dos ânodos formando CO₂ que é liberado sob a forma de gás.

Na ALBRAS cada linha de redução é constituída de 240 células em série, necessitando de um potencial de cerca de 1.000V nos terminais do retificador.

Como resultado do processo eletrolítico, o alumínio é depositado no fundo da cuba sobre o cátodo.

Cada cuba eletrolítica produz aproximadamente 1,2 t de alumínio a cada 24 horas. O alumínio depositado no fundo da cuba é retirado, através de um sistema de vácuo, a cada 32 horas.

Depreende-se da análise da descrição do processo produtivo, combinada com a explicação do que é o resíduo gasto de cubas - RGC, que a reforma das cubas eletrolíticas, onde ocorre a produção do alumínio, realizada a cada 5 anos, é essencial à produção da recorrente, sob pena de restar comprometida a qualidade e quantidade do alumínio.

De outro norte, sob a ótica do direito ambiental, a destinação sustentável de tais resíduos é medida que se impõe à recorrente, sob pena de responsabilização por eventuais danos ambientais decorrentes do descarte indevido.

Isso porque, segundo dispõe a NBR 1004, o RGC é classificado como resíduo perigoso de fonte específica, proveniente da produção do alumínio primário, contendo cianeto.

Assim, têm-se que o transporte desses resíduos até as indústrias cimenteiras, decorre do cumprimento, pela recorrente, de imposições normativas relativas à legislação ambiental, sendo relevantes ao seu processo produtivo.

Diante do exposto, não há como negar que no desenvolvimento de suas atividades, a recorrente incorre em produção de rejeitos tóxicos, no caso, aqueles decorrentes do desgaste das cubas onde ocorre a produção do alumínio por ela comercializado, restando atendidos os critérios de essencialidade e relevância para fins de reconhecimento de direito creditório da contribuição à COFINS.

4 Da inobservância, pela instância *a quo*, das reiteradas decisões já proferidas sobre a matéria em litígio.

Alega a recorrente que a decisão de piso deixou de considerar as reiteradas decisões já proferidas sobre a matéria em litígio, o que configuraria tratamento diferenciado para circunstâncias idênticas ou similares.

Nenhum dos precedentes citados tem o condão de vincular o julgador administrativo a seguir o mesmo posicionamento neles delineado, isso porque, ainda que existisse identidade ou similitude de institutos jurídicos, cada processo possui sua própria instrução probatória.

Consoante ao exposto no tópico que trata do conceito de insumos para fins de crédito das contribuições ao PIS e a COFINS, com o advento do REsp 1.221.170, a solução do presente litígio reside no enquadramento de determinados bens e serviços como essenciais e relevantes ao processo produtivo da recorrente, o que deriva de análise de matéria fática, e não mais da discussão sobre teses jurídicas.

Dispõe o art. 29 do PAF que na apreciação da prova a autoridade julgadora formara livremente sua convicção, podendo, inclusive, determinar as diligências que entender necessárias.

No caso em tela, a realização das glosas foi precedida por auditoria fiscal realizada na documentação apresentada pelo sujeito passivo, tendo sido, inclusive, determinada diligência por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de cujo resultado foi devidamente cientificada a recorrente, transcorrendo *in albis* o prazo de 30 dias para que se manifestasse acerca das conclusões da referida diligência.

Processo nº 10280.720815/2010-43
Acórdão n.º **3302-006.045**

S3-C3T2
Fl. 1.516

Assim, não merecem prosperar as alegações da recorrente de que a decisão de piso incorreu em tratamento pouco justo por parte da fiscalização, na medida em que não foram seguidos os precedentes existentes para a mesma matéria.

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, reconhecendo o direito ao crédito em relação aos dispêndios realizados com o transporte e co-processamento de RGC.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Relator