



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

Processo nº 10280.721871/2011-86
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-000.895 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 26 de fevereiro de 2015
Assunto COFINS
Recorrente ALBRAS ALUMINIO BRASILEIRO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, converter o presente julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

JULIO CÉSAR ALVES RAMOS- Presidente.

ANGELA SARTORI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JULIO CESAR ALVES RAMOS (Presidente), ROBSON JOSE BAYERL, JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA, ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, ANGELA SARTORI e BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento transmitido em 19/01/2010, cumulado com declarações de compensação (as quais resultaram homologadas pela unidade de origem em razão de crédito reconhecido apresentar valor superior aos débitos compensados), em que foi indicado direito creditório no valor de R\$ 22.700.563,16, resultante da não cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS apurada no primeiro trimestre de 2008.

A unidade de origem, após a realização de diligência, expediu o parecer de fls. 385/404, seguido do despacho decisório de fl. 406, por intermédio dos quais reconheceu apenas parcialmente o crédito invocado, no valor de R\$ 18.343.452,46, homologando as compensações até o limite do mesmo.

Foram os seguintes os fundamentos adotados:

“(…)

Assim, tendo em vista a opção exercida pela requerente e o fato de que só é passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos e contribuições o crédito apurado em operações com o mercado externo, conforme legislação acima mencionada, torna-se indispensável apurar a participação percentual das receitas brutas de exportação e de operações no mercado interno em relação à receita bruta total.

Desse modo, pelos dados fornecidos pelo contribuinte verifica-se que, para efeito do cálculo do rateio proporcional, utilizou apenas parte das receitas do mercado interno, ou seja, não considerou a totalidade de sua Receita Bruta, deixando de fora as receitas de venda de energia elétrica, sucata e prestação de serviços.

“(…)

Há que se observar que as diferenças entre os percentuais apurados no rateio acima não implicam, por si só, modificação no montante dos créditos da empresa, mas apenas redistribuição de parte do valor dos créditos vinculados às exportações para os créditos de receitas do mercado interno, os quais não podem ser ressarcidos ou utilizados em compensação com outros tributos ou contribuições, mas somente ser deduzidos das contribuições incidentes nas vendas tributadas no mercado interno.

“(…)

B) Apuração indevida de créditos sobre Bens Utilizados como Insumos.

*3) **Itens não relacionados a atividade produtiva:** como, por exemplo: Fornecimento de passagens rodofluviais e fluviais, NPK 102820 COLEGIO SEI 2º SERIE DO ENSINO FUNDAMENTAL COLEÇÃO NOVO VIVER E APRENDER ED. SARAIVA LINGUA PORTUGUESA, AÇUCAR, Calculadora HP 12C; Cartucho de tinta preta para impressora HP Deskjet 930 C; 4) **Itens não adequadamente descritos:** cabe ao contribuinte a perfeita identificação dos insumos, dessa forma, foram glosados os itens informados como insumos que não foram adequadamente descritos, como por exemplo: frete, MATERIAIS DIVERSOS 1; 5) **Itens que descrevem partes e peças sem indicação das máquinas e equipamentos nos quais foram empregadas:** a descrição incompleta de partes e peças sem a indicação das máquinas e equipamentos em que são empregadas não permite aferir se utilizadas diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, por exemplo: çPARAFUSO REF.293649; ABRACADEIRA REF 112989; ADAPTADOR 3/8 NPT X 7/8 UNF*

REF: DFX AD1103 DIFLEX SIMILAR NÃO ATENDE; ANEL DE VEDAÇÃO REF. 569079 FAB. JACTO; 6) Itens que descrevem ferramentas e produtos utilizados na manutenção, conservação e limpeza de máquinas e equipamentos, cujas ações não são diretamente exercidas sobre o produto em fabricação: As ferramentas industriais e produtos utilizados na manutenção, conservação e limpeza de máquinas e equipamentos industriais, em geral, por exemplo: CHAVE ALLEN SEXTAVADA TIPO LONGA, DE 5,00mm, GEDORE; JOGO CHAVE DE FENDA AZUL GEDORE CÓD. 036460 REF. 150160S2; TINTA DE ACABAMENTO, BASE ESMALTE SINTÉTICO, COR PRETO, PELÍCULA COM ALTO BRILHO, SECAGEM: 18 A 24 HORAS, REFERÊNCIAS: 712 OU ADMIRAL ESMALTE, CÓDIGO: 142700, FABRICANTES: TINTAS YPIRANGA/SUMARE. ACONDICIONAMENTE = GALÃO DE 3,6 LT., ACETILENO: INDUSTRIAL, ACONDICIONADO EM: CILINDRO TIPO A300 DE 9 KG, FAB: WHITE MARTINS. OBS. DEVE ACOMPANHAR O MATERIAL, SUA ESPECIFICAÇÃO QUÍMICA BEM COMO A "FISP", FICHA DA INFORMAÇÃO DE SEGURANÇA DO PRODUTO. , OXIGÊNIO, TIPO: INDUSTRIAL, FAB: WHITE MARTINS. ACONDICIONADO EM GARRAFAS DE 10 M3. OBS. DEVE ACOMPANHAR O MATERIAL, SUA ESPECIFICAÇÃO QUÍMICA BEM COMO A "FISP", FICHA DA INFORMAÇÃO DE SEGURANÇA DO PRODUTO. , ARGÔNIO TIPO: COMUM, ACONDICIONADO EM: CILINDRO C/ 10M3, REF: ONU 1006, FAB: WHITE MARTINS. OBS. DEVE ACOMPANHAR O MATERIAL, SUA ESPECIFICAÇÃO QUÍMICA BEM COMO A "FISP", FICHA DA INFORMAÇÃO DE SEGURANÇA DO PRODUTO; 7) Itens informados como insumos, mas que não constam na Descrição do processo produtivo e na Relação de insumos solicitadas pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal, nem tampouco podem ser enquadrados como partes e peças de reposição:

Apesar de listados como insumos nas planilhas de apuração do crédito, a interessada não demonstrou, nos documentos entregues à fiscalização, de que forma e com que frequência esses produtos são consumidos no processo produtivo. Logo, não se pode inferir 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, ou que sejam partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizadas diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Exemplo: TIJOLO ISOLANTE FORMATO PLACA TEMPERATURA SERVIÇO > 900°C; DENSIDADE APARENTE: < 0,7G/CM3; POROSIDADE: < 70%; RESISTÊNCIA À COMPRESSÃO: > 15KG/CM2 ; CONT. NA REQUEIMA: < 0,5%; EXPANSÃO TÉRMICA: < 1% MÓDULO DE RUPTURA > 0,4KG/CM2; fita sintagem, ferro gusa, barra em aço carbono, tijolo refratário, granalha em aço carbono, pasta de socagem, feltro agulhado, alumínio boro.

Assim, do rol de notas apresentadas pelo contribuinte nas planilhas denominadas 114.030.001 114.040.001MP e Outros Insumos, foram glosadas as notas constantes das planilhas Planilha_Insumo_Glosa_MP e Planilha_Insumo_Glosa_Outros.

C) *Apuração indevida de créditos sobre Serviços: Apenas os serviços relacionados ao processo produtivo geram direito a crédito, portanto, os seguintes itens foram glosados, não gerando crédito:*

8) **Serviços não relacionados à atividade produtiva:** *serviços que não guardam relação com as atividades produtivas da empresa como, por exemplo:*

assessoramento técnico comercial, recarga em tonner para impressora, cartucho de impressão HP, recuperar pneu, segurança, reparo em furadeira, serviço de revisão de veículo, serviço de pintura, serviços gerenciados remotos de segurança lógica, serviço de troca de cabo de velocímetro da kombi, serviço de codificação de chave, serviço de recuperação de assento do motorista, serviço de limpeza geral; 9) **Serviços não adequadamente descritos:** *cabe ao contribuinte a perfeita identificação da operação, dessa forma, foram glosados os serviços que não foram adequadamente descritos para que fosse possível sua vinculação ao processo produtivo, como por exemplo: serviços diversos nas reduções, recuperação de haste bimetálica, calibração em jogo de anéis padrão, recuperação de chave de impacto, recuperação em milivoltímetro digital, reparo em trocador de calor, recuperação de polia movida do FM212008, redondo de aço carbono;* 10) **Serviços Relacionados a Armazenagem ou Atividade Portuária:** *Embora exista um campo específico na DACON para as despesas de armazenagem e frete na operação de venda, o contribuinte colocou na descrição de serviços como insumo, mesmo com essa incorreção foi analisado o direito creditório.*

Segundo o Art. 8º, II, e da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, dão direito a crédito as despesas de armazenagem de mercadoria na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No entanto, é princípio do Direito Tributário que as normas tendentes a excluir ou reduzir o crédito tributário sejam objeto de interpretação restritiva.

Logo, onde a legislação prevê crédito sobre despesas de “armazenagem de mercadoria (...) na operação de venda (...), quando o ônus for suportado pelo vendedor”, não é lícito estender o conceito de armazenagem para abarcar outras despesas, como: operação portuária, serviços de arqueação, despachante aduaneiro. Portanto, estas despesas estão fora do conceito de “frete e despesas de armazenagem” pagos à pessoas jurídicas, sendo, portanto, glosadas.

11) **Serviços relacionados indiretamente à fabricação de produtos:** *para efeito de cálculo dos créditos da Cofins não cumulativa, somente são considerados insumos os serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos destinados à venda. Desta forma, ficam excluídas as despesas com serviços que reflitam apenas indiretamente na produção da empresa, como por exemplo: coprocessamento de RGC, transporte de RGC, operação e manutenção da planta de RGC.*

*Portanto, foram glosadas as notas constantes da Planilha Serviços_Glosa. D) **Energia Elétrica** No termo de intimação nº 2 foram solicitadas todas as notas fiscais que geram direito a apuração de crédito de energia elétrica. Da verificação das notas apresentadas*

na planilha de cálculo da DACON e as notas apresentadas em formato digital, não foram encontradas as seguintes notas:

(...)

Desse modo, as notas citadas acima foram glosadas por ausência de comprovação do direito creditório.

Além disso, as notas fiscais abaixo descritas não são notas de despesas de energia elétrica e sim “Prestação de Serviços de Coordenação e Controle da Operação dos Sistemas Elétricos Interligados e da Administração dos Serviços de Transmissão”, sendo assim, as mesmas não possuem direito creditório.

(...)

E) Depreciação.

Em fiscalização anterior, formalizada no processo **10280720.815/201043**, a Administração Tributária considerou os seguintes valores para os períodos:

(...)

Da análise da planilha para os meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 2008 fornecida pelo contribuinte, verificou-se que:

1) **Bens que não compõe o ativo imobilizado:** Dispõe a Lei nº 10.833/2002 em seu Art. 3º, inciso V que apenas as 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 geram direito a crédito. Como por exemplo: gastos administrativos, locação de guindastes, Serviço de Consultoria na Compra de Normas Técnicas, Serviços Topográficos, Serviços de Hotelaria, etc.

2) Bens do ativo imobilizado, que não são utilizados para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços: Dispõe a Lei nº 10.833/2002 em seu Art 3º, inciso V que apenas as 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 geram direito a crédito. Como por exemplo: carros (GOL e Kombi), luminárias para lâmpadas, microcomputadores, desenvolvimento de sistemas, etc.

3) Bens que não foram provados que pertencem ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços: da análise dos bens fornecidos, os itens abaixo não foram provados que pertencem ao ativo imobilizado utilizado na produção de bens destinados à venda. Como por exemplo: aquisição de materiais diversos, fretes não descritos, etc. Nesse sentido, as notas da Planilha_Depreciação_Glosa em anexo foram glosadas.”

Cientificada, a interessada apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade de fls. 565/632, na qual alega:

a) A fiscalização glosou toda a energia elétrica sob a alegação de que as notas fiscais na teriam sido entregues. Tal informação não procede, pois dentre as quinze notas fiscais apresentadas pela empresa e anexas à manifestação de inconformidade, constam as NF 8437, 8614 e 8930 da Eletronorte. O valor negativo constante da nota fiscal refere-se a desconto de valor de compra de energia elétrica feita antecipadamente, mediante contrato em anexo. Tal desconto foi apenas financeiro, sendo que o crédito de PIS e COFINS deveria ser considerado sobre o montante contratado e não sobre o valor total da nota. O órgão fiscalizador estava ciente do contrato e de tais condições.

b) Ponto fundamental é o da definição e amplitude conceitual dispensadas aos insumos que gerariam o crédito da Contribuição 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 e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produtos em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Também se reputam como insumos empregados na prestação de serviços os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Centrando a atenção ao presente processo, bem se vê que a requerente é sociedade empresária preponderantemente exportadora, de sorte que igualmente faz jus à apropriação de créditos, inclusive concernentes a estoque de abertura oriundos dos custos, despesas e encargos advindos das receitas resultantes de exportação dos produtos que industrializa e comercializa.

Especificamente quanto aos serviços utilizados com insumos, a autoridade fazendária glosara serviços inegavelmente empregados como insumos porque diretamente aplicados ao processo produtivo, particularmente o coprocessamento e de RGC e manutenção de planta da RGC.

Trata-se de produtos que têm utilidade direta no processo fabril do alumínio, aliás, são produtos específicos dessa indústria e que sofrem sim desgaste, consumo, conquanto que a legislação prescindia de tais exigências para assegurar o direito ao desconto dos créditos. Ora, com toda a necessidade de que tais insumos sejam empregados de modo direto, na geração do alumínio final que será objeto de exportação, não podem ser recusados enquanto serviços creditáveis.

c) Entendeu-se que os valores de aquisição de refratários e relativos ao transporte dos mesmos também haveriam de ser glosados. A razão primordial da glosa fora a de que o refratário somente geraria direito a crédito caso tivesse sido enquadrado como ativo imobilizado, onde o tempo legal de apropriação é de 1/12. Ocorre que a requerente optou por qualificar o material refratário como insumo e, a rigor, segundo a legislação, não há diversidade de tratamento uma vez que, seja como insumo seja como imobilizado o refratário gera direito a crédito. Refere decisão judicial e aduz que o material refratário e os dispêndios com o seu traslado, pela sua natureza e peculiar aplicação na indústria siderúrgica, devem ser incluídos no rol de despesas reembolsáveis via crédito. 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 com o alumínio. Cita decisões administrativas.

d) Quanto à glosa de bens considerados edificações e componentes do Ativo Imobilizado, não há como se deixar de reconhecer que as razões que teriam conduzido a autoridade fiscal a tal glosa padecem de inegável confusão, sendo tarefa efetivamente árdua compreender o porquê de haver suportado um volume tão expressivo de glosas se as ressalvas apontadas coincidem com enunciados legais que asseguram ao contribuinte o direito ao desconto de créditos sobre tais despesas. A Fiscalização afirma que a postulante creditar-se indevidamente das despesas que desembolsou, porque diriam respeito a máquinas e equipamentos que não poderiam ser enquadrados como insumos, já que não mantinham contato direto, físico com o produto final, em suma, não haveria aplicação direta. A rigor, segundo a fiscalização, em grande parte tais valores diriam respeito ao ativo imobilizado, senão deveriam ser conceituados como edificação (?!?!), por isso, seriam despesas não passíveis de se converter em descontos sobre o valor a recolher de Cofins e PIS no plano da não cumulatividade (?!?!). Contudo, os arts. 2º e 3º das Leis nº 10.637/20002 e 10.833/2003 prescrevem exatamente o contrário. Em suma, mesmo que as máquinas e equipamentos e suas peças devessem ser enquadrados no ativo imobilizado e edificações da postulante, a legislação ampara o desconto dos respectivos créditos. A menos, portanto, que a fiscalização expusesse e demonstrasse (o que nem remotamente ocorreu) que estas máquinas, equipamentos, peças e serviços relacionados ao mesmo fossem utilizados para outra finalidade que não fosse a produção de alumina (que representa a atividade exclusiva da contribuinte), a recusa de reconhecer-lhes a geração de créditos resvala para o indefensável. E quanto às razões expendidas no sentido de que tais despesas também seriam indedutíveis em razão de não poderem ser enquadradas como insumos, trata-se de equívoco, representando glosas pautadas por critério inconciliável com a diretriz constitucional da não cumulatividade, bem como de sua previsão infraconstitucional. Atualmente, há inúmeras decisões do CARF, inclusive da CSRF, assegurando o direito ao desconto dos créditos sobre quaisquer custos ou despesas que a empresa tenha suportado para a produção do bem ou prestação do serviço.

Nestes casos, a menos que a fiscalização explicita que a edificação, o bem do ativo imobilizado ou o insumo não sejam empregados na produção do bem ou serviço prestado não pode solenemente glosá-los.

Relata e discute decisões administrativas, judicial e soluções de consulta.

e) O que resta evidente da análise do tratamento legal é a completa ausência de amarras, restrições, condicionantes ao direito de desconto de créditos sobre os valores de COFINS a pagar, desde que os bens ou serviços reputados creditáveis pelo contribuinte, efetivamente, sejam insumos empregados na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, ensejam os descontos. Mesmo analisando as Instruções Normativas editadas pela Receita Federal, no afã de

regulamentar os aludidos preceitos legais pertinente ao desconto de créditos de COFINS sobre certas despesas, aquisições e dispêndios, não há discrepância relevante que justifique a manutenção das glosas ora questionadas. A jurisprudência do CARF não tergiversa em rever glosas como as que foram equivocadamente perpetradas, especificamente mencionando a possibilidade de se creditar sobre gastos havidos com remoção de resíduos industriais e, tal como sucede no caso vertente, quanto ao Coprocessamento de RGC e operação e manutenção da planta de RGC. Transcreve decisões administrativas, aduzindo que não somente despesas com combustíveis e lubrificantes, mas as despesas com remoção de resíduos industriais são consideradas serviços aplicados e consumidos no processo produtivo, os quais, por conseguinte, também geram créditos dedutíveis das bases apuratórias de COFINS. O entendimento do CARF é categórico em asseverar que insumos são os custos, gastos ou despesas vinculados ao produto ou serviço vendido. E para o afastamento da glosa sobre Coprocessamento de RGC e operação e manutenção da planta de RGC é de ser observado imperativamente o § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, sendo que o § 3º do referido artigo não permite que remanesça dúvida de que os créditos passíveis de ressarcimento são 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. Em várias outras ocasiões, ainda que se centrando mais no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os órgãos do Ministério da Fazenda têm registrado que não se pode sustentar glosas que tenham sido levadas a efeito pela fiscalização sem que a mesma tenha logrado motivar tais glosas, a ponto de expor sua incompatibilidade legal. Transcreve decisão administrativa e judicial, acrescentando que o critério fundamental para a concessão do crédito é o da essencialidade ao processo produtivo, excluindo naturalmente a generalidade dos custos industriais e comerciais que não geram crédito se não forem imprescindíveis. Reproduz soluções de consulta e afirma que mesmo que se admita que as mesmas possam ser aplicadas em total desconexão com a ordem constitucional e a legislação ordinária, os bens e serviços glosados são inegavelmente insumos de aplicação direta, inclusive de contato físico com o produto final industrializado, de sorte que também sob tal viés não poderiam ter sido glosados.

f) A fiscalização realizou glosas de serviços utilizados como insumos com a justificativa que nos relatórios enviados pela contribuinte, onde constavam os dados das notas fiscais, alguns itens não estariam adequadamente descritos. Porém, não houve sequer uma solicitação do documento fiscal ou de esclarecimentos à empresa por parte do órgão fiscalizador, que poderia tê-lo feito, por exemplo, depois da última intimação para apresentação de documentos. Ademais, no despacho decisório não constou nenhuma abertura das notas fiscais que foram glosadas, havendo somente exemplo de itens glosados, sem qualquer detalhamento.

g) Cabe voltarmos com maior detença à glosa das máquinas e equipamentos adquiridos pela requerente e incorporados ao seu ativo imobilizado, a qual, com a devida vênia, causou estranheza, considerando, de plano, a permissão constante da Lei 10.833/2003. A IN SRF nº 457/2004 veiculou a facultatividade do cálculo do crédito

insculpido na lei ordinária, observada a periodicidade de quatro anos. A Lei nº 11.196/2005, o Decreto 5798/2006 e o Decreto 5988/2006 previram que sociedades empresárias, beneficiárias de incentivos da Sudam, poderiam optar por uma periodicidade diferenciada, de um doze avos para equipamentos descrito no RECAP. A querela reside no fato de que a 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 sobre a totalidade das máquinas e equipamentos adquiridos no período auditado. O fato, contudo, que, data vênua, desmantela a pretensão esposada pela 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 suas especificidades, é evidente que a conduta apontada no Auto, 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 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. A ocorrência supra, contudo, reitere-se, não apenas é inexecutável em face do processo produtivo e depreciação ordinária das máquinas e equipamentos empregados no mesmo, como ainda não fora minimamente exposta pela autoridade fazendária, pelo que, consoante as decisões colacionadas alhures, tais glosas também hão de ser inteiramente desconstituídas. Do que é possível inferir da sucinta exposição declinada pela autoridade fazendária, não teria sido reconhecido benefício para tais itens na medida em que não se enquadrariam no rol de máquinas e equipamentos, volvidos ao Ativo Imobilizado, empregados na fabricação de produtos para venda, segundo a inteligência esposada pela autoridade, ao largo do rol de máquinas e equipamentos que gerariam crédito consoante o ordenamento aplicável. Não há, contudo, nem reflexamente, uma clara indicação da razão pela qual e nem tampouco quais seriam estes itens específicos, ao menos referidos em uma planilha anexa ao Parecer que permita à postulante compreender o porquê da desconsideração de tais máquinas e equipamentos defendendo objetivamente de tais glosas. O que se tem por certo é que os itens qualificados pela postulante como máquinas efetivamente foram incorporados ao ativo imobilizado e empregados na produção do alumínio destinado à venda, respeitada a periodicidade prevista nas normas aludidas. O Fiscal não se desincumbira de tal ônus mínimo, incorrendo não somente em cerceamento de defesa como ainda trazendo a lume mais uma glosa descabida. Logo, não há como se vislumbrar infringência à Lei nº 11.488/2007 (REIDI).

h) Transcreve o que identifica como o entendimento doutrinário relativo ao regime da não cumulatividade aplicado à Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep, concluindo que a Constituição Federal

previu o regime da não cumulatividade originariamente para o ICMS e IPI, traçando com precisão os limites em que tal regime poderia vigorar.

Estendeu pela EC 42/2003 à COFINS, remetendo sua regulamentação à legislação infraconstitucional, o que já havia sido levado a efeito antes da EC, pela Lei ordinária 10833/2003, que não apenas elencara quais setores da economia seriam autorizados a se apropriar de créditos sobre determinadas despesas e encargos, como ainda discriminara quais destes desembolsos permitiriam tal apropriação. Não há como nem porque, seja à luz da Constituição, seja à luz da lei ordinária, reduzir ainda mais sua amplitude, ainda mais com base em interpretações extraídas de outras normas ou decisões que são eminentemente interpretativas e que, como tais, não podem inovar nem positiva nem negativamente. No caso vertente, convém ressaltar que a impugnante fora extremamente conservadora na medida em que seguiu religiosamente as disposições da Lei 10.833/2003, apropriando-se dos créditos gerados apenas pelas aquisições e despesas de aplicação direta listadas nos diplomas legais, conquanto seja irrefutável a natureza imperativa e irrestrita do comando constitucional pós EC 42/2003 para os setores previstos em lei, as contribuições serão não cumulativas.

A DRJ decidiu em síntese:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE.

ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição 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. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

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

RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito.

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 DEPRECIAÇÃO. 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, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte. Direito Creditório Reconhecido em Parte.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos acima.

É em síntese o relatório.

VOTO

Conselheiro Angela Sartori

O recurso em análise atendeu aos pressupostos de admissibilidade dispostos em lei, pelo que dele tomo conhecimento e passo ao julgamento de suas razões.

No caso em comento, a Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de crédito sendo que a Delegacia da Receita Federal de origem, após a realização de diligência destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, expediu o auto de infração e o relatório fiscal seguido do despacho decisório, por intermédio dos quais reconheceu apenas parcialmente o crédito invocado. Foi intimada de Despacho Decisório que reconheceu parte do crédito, tendo sido glosada a diferença do crédito.

Convém assim ressaltar apenas o entendimento sobre o conceito do termo “insumos” do PIS e da COFINS que adota o posicionamento do Acórdão n. 3302002.260 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado em 20/08/2013, cujos termos transcrevo:

“... A problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a Recorrente. Determina a lei:

“Lei 10.833/03 – COFINS Não Cumulativo:

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

.....

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF emprestam o conceito de custo e despesa aplicado no imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identificam com o IPI, ICMS ou IRPJ.

O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito preexistente simplesmente porque ele já existe. A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática. Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes, as quais causam reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

*É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI. Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras por aplicarem as normas e as autoridades administrativas de julgamento por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema. Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, por entender que os insumos não foram utilizados diretamente na produção, os agentes administrativos glosaram os créditos ora objeto do presente recurso voluntário. Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária. **A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido***

expedidas as medidas provisórias MP 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da carta magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), in verbis: "Art. 195. 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas (...)" Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço. As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação da receita das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevê a tributação do valor de determinado produto. Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza. No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária. Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica a não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco8: "Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita' e não 'produto'." O critério "receita", ao contrário do critério "produto", não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, "um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa". Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação para ambos os regimes. Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS

*que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o quantum consumido pelo contribuinte a título de insumos em todo processo de produção. Importa sim, para viabilizar o crédito, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma desta tributação e o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pelo Simples, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa, contrariamente aos regimes aplicados ao IPI/ICMS. **Tenho para mim que o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes com outros inevitavelmente formados de significação específica para as contribuições ao PIS/COFINS.** Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos. Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte. Não se aplica, portanto, o critério de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, conforme os artigos 29011 e 29912 do RIR/99. Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado. Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos. **Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc.) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, insumos para o PIS e COFINS não cumulativos.** Da mesma forma, o custo de produção também é diferente de insumos, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a folha de salários como insumo para o PIS COFINS. Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e COFINS, será formada pelas despesas e custos de “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...” A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na **PRESTAÇÃO** de serviços; na **PRODUÇÃO** e na **FABRICAÇÃO** de bens e produtos. Neste sentido, “**somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito**. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.” A questão é que e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativo para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), **o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido**. De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito. **Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte; ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS/COFINS é aferir receita, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita naquele específico mês. Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerado pela legislação do PIS/COFINS.

Neste item, discute-se o frete realizado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, para transporte dos produtos acabados para o centro de distribuição/exportação. Conforme tenho defendido, sou da opinião de impossibilidade de crédito no caso de frete entre estabelecimentos da empresa. Isto porque não há hipótese legal expressa permitindo este creditamento, razão pela qual a hipótese de concessão seria a conclusão de que este gasto representaria um “serviço utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Assim, conforme premissa adotada, para ser considerado crédito o frete entre estabelecimentos deve ser **UTILIZADO** direta ou indiretamente pelo contribuinte como insumo na produção; ser **INDISPENSÁVEL** para a formação daquele produto/serviço final e estar **RELACIONADO** ao seu objeto social. In casu, a meu sentir, o frete entre estabelecimentos de produto já acabado não se refere à fase produtiva, que se findou com a formação do produto. Desta forma, entendo que falta a este insumo um dos três requisitos que considero indispensáveis para a concessão do crédito, qual seja, aquele que determina que o insumo deve ser **UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte em sua produção**. Lembro que afasto a alegação de

que o crédito é devido porque equipara-se ao conceito de custo do Imposto de Renda em função da premissa que adoto, de que o PIS e COFINS possuem seu próprio conceito de insumo, diverso daquela utilizado pelo ICMS/IPI/IRPJ.....”

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.

Retornando 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 borra 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

Processo nº 10280.721871/2011-86
Resolução nº **3401-000.895**

S3-C4T1
Fl. 21

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