



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.721871/2011-86
Recurso Embargos
Acórdão nº 3401-007.100 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ALBRAS ALUMINIO BRASILEIRO S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. SANEAMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Cabem embargos de declaração para sanar obscuridade, contradição ou omissão do julgamento embargado. Detectada obscuridade e/ou contradição do órgão julgador na análise de pedido, prova ou fundamento essencial sobre o qual deveria se pronunciar para a solução do caso, cabível o saneamento, retificação ou esclarecimento, porém sem que a decisão implique necessariamente a produção de efeitos infringentes.

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

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

COFINS. CREDITAMENTO. INSUMOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Aplicando-se os critérios definidos no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, deve ser revertida a glosa sobre os seguintes itens: "ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado, e alumínio boro".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, para que conste da ementa do acórdão embargado que foi revertida a glosa sobre os seguintes itens: "ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado, alumínio boro".

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Mara Cristina Sifuentes (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Rosaldo Trevisan.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do acórdão nº 3401-005.706, proferido por esta e. Turma em 20 de novembro de 2018 e assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

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 coprocessamento de resíduo gasto de cubas RGC, decorrente da produção de alumínio.

INSUMOS.

revertida a glosa sobre os seguintes itens: "ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado, alumínio boro

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.

Nos Embargos de Declaração argui a Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

A 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: **(i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas sobre ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado, alumínio boro, bem como sobre tijolo refratários; e (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa sobre transporte e coprocessamento de RCG**, vencido o Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

No que pertine à reversão da **glosa sobre transporte e coprocessamento de RCG**, pela leitura do voto verifica-se os fatos e fundamentos pelos quais o colegiado entendeu tratar-se de insumo, assim como no atinente aos **tijolos refratários**, onde a própria DRF reconheceu tratar-se de insumo, conforme diligência fiscal realizada pela DRF/BH. De

forma que não resta qualquer dúvida quanto ao reconhecimento pela Turma da condição de insumo tanto das despesas com transporte e coprocessamento de RCG, quanto com tijolos refratários.

Não obstante, pela simples leitura do dispositivo da ementa constata-se que também restaram revertidas as glosas sobre ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado, alumínio boro, conforme transcrição a seguir:

(...)

Primeiro ponto que se ressalta é que apesar de **constar do dispositivo da ementa** a reversão da glosa sobre ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado, alumínio boro, bem como sobre tijolo refratários, **verifica-se que tais gastos não foram abarcados na ementa, constando tão somente da sua parte dispositiva. O que se verifica pela leitura da ementa é que somente os gastos com o transporte e coprocessamento de RGC teve provimento.**

Dessa forma, com a devida venia, verifica-se omissão, sendo necessário que reste expressamente consignado na ementa do julgado o entendimento adotado pela Turma, quanto às glosas sobre ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado e alumínio boro, a fim de que essa retrate fielmente o concluído/decidido pela Turma.

Outrossim, **pela leitura do voto condutor, verifica-se que não houve qualquer discussão acerca de tais glosas, salvo quanto aos tijolos refratários**, reconhecido como insumo pela DRF por meio de diligência, como já salientado no início desta peça. (grifos não originais).

Destarte, pela simples leitura do voto, infere-se a total ausência de fundamentação, que, não obstante ao fim tenha revertido as glosas sobre ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado e alumínio boro, **não enfrentou a discussão ao longo do voto.**

A integração do acórdão no que toca às glosas sobre ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado e alumínio boro é imperiosa, não só para atender ao fixado pela Constituição Federal, que impõe a todos os órgãos jurisdicionados o dever de fundamentar suas decisões, de modo a possibilitar o adequado exercício das funções institucionais que lhes foram incumbidas, mas também, para possibilitar a interposição de eventual recurso especial pela União.

(...)

A fundamentação deve ser analítica nos casos de acórdãos, podendo ser concisa, mas deve ser sempre suficiente para legitimar a conclusão final.

Por fim, ao contrário da conclusão e da parte dispositiva da ementa, o que se pode deduzir da leitura do voto, é que **tais glosas deveriam ser mantidas, pois**, após enfrentar e reconhecer o direito de crédito sobre o transporte de coprocessamento de RGC, adota como fundamentos para negar provimento ao recurso voluntário **quanto às demais questões controvertidas a decisão da DRJ. Vejamos:**

(...)

Em nítida contradição, **o voto logo após invocar a decisão da DRJ, como fundamento para manter as demais questões em discussão**, que é o caso dos gastos aqui referidos, pois não enfrentados expressamente ao longo do voto, conclui pela reversão das glosas sobre ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado e alumínio boro. (grifos não originais)

A Presidência admitiu os Embargos nos seguintes termos:

Pelo exposto, **ACOLHO** os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, nos termos acima exarados, em conformidade com o art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, para sanar os vícios de omissão e contradição apontados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

São adotadas como premissas as conclusões extraídas do julgamento do Resp 1.221.170, em sede de repetitivo, privilegiando, assim a segurança jurídica, no qual foi firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

.Do precedente extrai-se que se tornou necessário aos julgadores observarem o critério da essencialidade e da relevância para a definição do conceito de insumos com a finalidade de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições. Tal amplitude também foi consignada pela Fazenda Nacional, vez que, posteriormente, em setembro de 2018, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ou seja, a Fazenda Nacional consolidou seu entendimento aplicando o decidido pelo STJ e esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” gerariam crédito de PIS e COFINS não cumulativo.

Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.

É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil. É como tem julgado a 3ª Turma da Câmara Superior do CARF passou a adotar o teste de subtração. Eis a ementa que restou consignada no acórdão de nº 9303-007.864:

“PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo qual

seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PIS/PASEP. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico

químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo.

PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais.

Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item “gastos com combustível empregado no transporte de pessoal”, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo.

PIS/PASEP. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA *Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.*

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. [...]

Adotadas tais premissas, vejamos o que respondeu a Recorrente em resposta à Resolução n. 3401-000.895:

Pois bem. O alumínio, como se sabe, é produzido a partir da alumina, a qual, por sua vez, deriva do minério denominado bauxita. Grande parte da alumina utilizada pela Recorrente é produzida pela Alunorte através do Processo Bayer. Por sua vez, a Recorrente pode, então, através do Processo Hall-Héroult, obter o alumínio primário.

Este processo consiste na redução eletrolítica do óxido de alumínio (Al_2O_3) dissolvido em um banho de sais de flúor, expostos a uma intensa corrente elétrica, conduzida por eletrodos de carbono (anodos) em que o resultado é o alumínio líquido. Este alumínio líquido é passado às lingoteiras que formam lingotes de alumínio de, em média, 22,5kg.

Detalhando tal processo de produção, tem-se que a obtenção do alumínio primário é realizada em “fornos”, denominados de cubas eletrolíticas. Com carcaça metálica revestida de material carbonado e possuindo no fundo barras de aço que conduzem a corrente elétrica, as cubas recebem o banho líquido de fluoretos a 960°C. Neste banho são parcialmente mergulhadas as estruturas que sustentam o anodo.

O anodo é uma superestrutura suspensa que, através de barramentos metálicos, conduz a energia elétrica necessária à redução eletrolítica da alumina em alumínio. Esta corrente vinda do anodo atravessa o banho fluoretado, o revestimento de carbono da cuba até chegar às barras metálicas que conduzem a energia elétrica até a próxima célula eletrolítica. Ao final do processo, ficam na cuba o banho de fluoretos, a alumina dissolvida e o alumínio primário líquido.

O alumínio primário líquido segue em carros cadinhos para a unidade de fundição, ficando mantido em fornos de espera, conservando sua temperatura e estado físico até o vazamento em que é feita a transferência dos fornos de espera para as lingoteiras que, a uma temperatura de 740°C, dão forma aos lingotes.

Com efeito, já a partir dessa breve descrição do processo de produção do alumínio se pode perceber que os gastos incorridos pela Recorrente com *(i)* o transporte e coprocessamento de RGC, *(ii)* o beneficiamento de banho eletrolítico, *(iii)* o processamento de borra de alumínio e refratários

e os respectivos transportes e com *(iv)* o transporte de rejeitos industriais integram o custo de produção e guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da Recorrente. Observe-se:

- a) **dispêndio realizado a título de transporte e coprocessamento de RGC:** a cada 5 anos, as cubas eletrolíticas são reformadas e os materiais que as revestem são triturados (tais materiais são chamados de rejeito gasto de cuba – RGC). Esses materiais são armazenados e posteriormente transportados para indústrias cimenteiras em vários Estados do Brasil, nas quais são utilizados como um insumo, sendo que a Recorrente arca com os custos desse transporte;
- b) **beneficiamento de banho eletrolítico** – é a composição química utilizada no processo de obtenção do alumínio, que facilita a dissolução da alumina no momento da passagem da corrente elétrica no interior das cubas;
- c) **processamento de borra de alumínio e refratário** – é o processamento efetuado no resíduo gerado na superfície do alumínio em estado líquido. Esta borra é um material sobrenadante que surge quando o alumínio é acondicionado em fornos de espera para que seja feito o *blend* de metal;
- d) **transporte de rejeitos industriais** – o mesmo que transporte do RGC.

Nota-se, portanto, que o óbice colocado pela Fiscalização e pela autoridade julgadora de primeira instância ao reconhecimento desses créditos reside exclusivamente no fato de esses gastos serem incorridos de forma indireta, alguns deles em etapa posterior à obtenção do alumínio primário.

(...)

No que concerne aos demais itens glosados, tem-se que eles indubitavelmente são essenciais para o processo produtivo da Recorrente. Veja-se abaixo a função desses materiais:

- a) **ferro gusa** - é utilizado na fabricação da liga de ferro fundido que fixa a haste no bloco anódico, permitindo a passagem de energia elétrica por toda estrutura anódica;
- b) **barra em aço carbono** – é o material carbonado utilizado no processo de redução;
- c) **argamassa refratária/pasta de socagem** – é utilizada para assentar e rejuntar o material refratário na cuba eletrolítica; e
- d) **granalha** – é utilizada para fazer a limpeza das hastes e dos anodos já utilizados na reação eletrolítica.

O mesmo se extrai do **Arquivo Não Paginável_201910132235365**. Isto posto, resta evidente dos documentos colacionados aos autos, bem como das informações prestadas pela recorrente que os insumos glosados compõem o processo produtivo, em consonância com o firmado pelo e. STJ.

Isto posto, voto por admitir os embargos opostos, acolhendo-os sem efeitos infringentes, apenas para que estejam evidenciadas as razões de provimento do recurso

voluntário, bem como para que passe a constar expressamente na ementa que foi revertida a glosa sobre os seguintes itens: "**ferro gusa, barra de aço carbono, granalha, pasta de socagem, feltro agulhado, alumínio boro**" na condição de insumos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco