



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

Processo nº 10280.722276/2009-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-001.879 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA
Recorrente ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. ERRO DE ENQUADRAMENTO.

O enquadramento equivocado, na rubrica “insumos”, de bens que deveriam ser alocados no ativo imobilizado, inviabiliza o reconhecimento do crédito. Não há previsão normativa para a fiscalização realocar os bens classificados equivocadamente pelo sujeito passivo, a fim de lhe reconhecer o direito creditório.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

Inviabiliza o reconhecimento do direito creditório a inobservância dos requisitos legais e das condições para o aproveitamento do crédito relativo aos encargos de depreciação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

DANIEL MARIZ GUDINO - Relator.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Redator designado para formalizar o acórdão (Despacho de designação emitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF).

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOEL MIYAZAKI (Presidente), DANIEL MARIZ GUDINO, CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, WINDERLEY MORAIS PEREIRA e ERIKA COSTA CAMARGOS AUTRAN.

Relatório

Em cumprimento ao despacho de designação emitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, eu, Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, transcrevo voto depositado e não formalizado, realizado pela 1ª Turma da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF dado que a Relator, Conselheiro Daniel Mariz Gudino, não mais compõe o Colegiado.

Trata-se de recurso voluntário interposto por ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A, doravante apenas Recorrente, em razão do Acórdão nº 0124.129, de 31/01/2012, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belém (PA).

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento da instância *a quo*, transcreve-se abaixo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de declaração de compensação de créditos de Cofins Não-Cumulativa formulada pela contribuinte acima identificada, relativos ao terceiro trimestre de 2006, no valor de R\$ 14.093.788,95.

A unidade de origem, após a realização de diligência destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório a compensar, expediu o relatório fiscal de fls. 289/293, acompanhado do auto de infração de fl. 288, seguido do despacho decisório de fl. 296 e do despacho decisório de fl. 298, por intermédio dos quais reconheceu apenas parcialmente o crédito invocado, no valor de R\$ 2.946.837,28, homologando as compensações até o limite do mesmo. Foram os seguintes os fundamentos adotados:

“(…)

CRÉDITOS DECORRENTES DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS OBJETO DE GLOSA (Ficha 16A/16B/02): Através dos arquivos magnéticos recebidos (planilha excel) onde consta relação completa de todas notas fiscais de insumos adquiridos, bem como sua aplicação no processo produtivo, realizamos verificação de sua consistência pela análise física de algumas notas fiscais (solicitadas por amostragem) e constatamos a irregularidade dos valores alocados na ficha 16A/16B, item 02 da DACON, conforme detalhamento na planilha 10 e 11, anexas.

A pessoa jurídica poderá se creditar de aquisições de insumos (bens ou serviços), inclusive combustíveis e lubrificantes, efetuadas no mês.

Considera-se como insumos a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Glosas Efetuadas

10.1 Combustíveis e Carvão Energético utilizados como energia térmica no aquecimento das caldeiras, equipamentos e fornos, considerando que a lei 11.488/2007 só admitiu créditos a partir de 15/06/2007. A utilização de Combustíveis/Carvão energético (...) na queima de caldeiras não podem ser considerados como insumos antes de 15/06/2007 por não agir diretamente no processo produtivo;

10.2 Glosas efetuadas em produtos/bens por não serem aplicados diretamente no processo produtivo;

10.3 Glosas efetuadas nos produtos/bens por serem considerados como ativo imobilizado;

10.4 Glosas efetuadas em produtos/bens por não conterem descrição detalhada do bem ou informação sobre sua aplicação no processo produtivo.

10.5 Glosa dos fretes referentes aos produtos/bens glosados.

(...)

11) CRÉDITOS DECORRENTES DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(Ficha 16A/03): Pela análise dos arquivos magnéticos recebidos, referente a aquisição de serviços, constatamos a existência de Serviços, considerados pela fiscalização, como não utilizados na produção dos bens, conforme detalhamento das glosas relacionadas nas planilhas 08 e 09, anexas.

Normas Relacionadas: Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007 "Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da contribuição para o financiamento da seguridade social Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas"

12) CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA (Ficha 16A/04): Pela análise dos arquivos magnéticos e verificação, por amostragem, das notas fiscais não constatamos irregularidades relacionadas a esse item.

13) BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO A DESCONTAR REFERENTE AO ATIVO IMOBILIZADO (Ficha 16A/16B/10): A

empresa utilizou créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado em duas modalidades:

13.1 Por aproveitamento do crédito no prazo de 4(quatro) anos correspondendo a 1/48 (quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem (Lei nº 10.833/2003, art 3º, § 14, introduzido pela Lei nº 10.865/2004, art. 21 e Instrução Normativa SRF nº 457/2004, art. 1º, inciso I do § 2º e art. 2º, § 2º, inciso II do caput). Através dos arquivos magnéticos referentes às aquisições para o Ativo Imobilizado de maio/2004 a dezembro/2005, constatamos a existência de bens que não se enquadram como máquinas e/ou equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda. Efetuamos a glosa dos bens separando-os em duas categorias: 1) Máquinas, equipamentos e outros bens não utilizados na produção dos produtos destinados a venda. 2) Máquinas, equipamentos e outros bens considerados como Edificações, conforme detalhado nas planilhas 01 a 07B, em anexo.

13.1.1 Bens considerados pelo contribuinte com aproveitamento dos créditos no prazo de 04(quatro) anos e glosados pela fiscalização por considerar que tais bens não se enquadram como máquinas ou equipamentos ou não são aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda, conforme exigência legal para gozo do benefício.

13.1.2 Bens considerados pelo contribuinte com aproveitamento dos créditos no prazo de 04(quatro) anos e glosados pela fiscalização por considerar que tais bens caracterizam-se como Edificações, não abrangidos pelos benefícios acima referidos embora sejam do ativo imobilizado. Em relação a construção da Expansão II, o contribuinte informou que a mesma só entrou em operação a partir de janeiro de 2006 e a Expansão III somente em 2008.

Notas:

a) Não foi concedido o benefício para os outros bens, senão máquinas e equipamentos, destinados ao Ativo Imobilizado utilizados na fabricação de produtos destinados a vendas, ficando fora do benefício a aquisição de: móveis, ferramentas, instrumentos, construção civil, veículos e outros não considerados máquinas ou equipamentos.

b) A partir de 1º/12/2005, são também admitidos créditos em relação a outros bens incorporados ao ativo imobilizado desde que sejam utilizados na produção de bens destinados à venda, continuando fora do benefício a aquisição de : móveis, veículos, construção civil e outros bens que não sejam utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda.

13.2) Por aproveitamento do crédito no prazo de 12(doze) meses, contados da data de aquisição, sendo calculado, mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor correspondente a 1/12(um doze avos) do custo de aquisição do bem. O benefício é aplicável às máquinas, aos aparelhos aos instrumentos e aos equipamentos, novos, relacionados em

regulamento e incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos entre 2006 e 2013, por 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 em áreas de atuação das extinta Sudene e Sudam (...).

(...)

Após análise dos arquivos contendo listagem dos bens com aproveitamento de crédito no prazo de 12(doze) meses constatamos diversas irregularidades na utilização dos referidos créditos.

Elaboramos a Planilha nº 07D onde constam todas as glosas efetuadas e as Planilhas 07E, 07F e 07G resumindo os valores glosados.

Abaixo segue codificação adotada para as glosas efetuadas na Planilha 07D:

DT05 - Glosados em virtude da data de aquisição (emissão nota fiscal) ser anterior à previsão legal, que só reconheceu o benefício para bens adquiridos a partir de 2006.

EDIF06 - Glosados por serem considerados como Edificações do ano de 2006 .

EDIF07 - Glosados por serem considerados como Edificações do ano de 2007 .

N - Glosados por não serem considerados como bens do ativo imobilizado e/ou não empregados no processo produtivo do adquirente.

NCD - Glosados por não estarem relacionados no Decreto 5.789/2006 mencionados no Decreto nº 5.988/2006.

NREB - Glosados por serem vendas equiparadas a exportações, não gerando direito a crédito (...)."

Cientificada, a interessada apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade de fls. 315/362 (com argumentos replicados na impugnação de fls. 392/439), na qual alega:

a) Foram glosados créditos gerados sobre bens e serviços utilizados como insumos, mais especificamente o Óleo BPF, Ácido Sulfúrico, Inibidor de Corrosão e Transporte de Rejeitos Industriais, sob o fundamento de que não se enquadrariam como bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção dos bens destinados à venda. Por derradeiro, foram glosados créditos relacionados a despesas ou encargos com Ativo Imobilizado para emprego na fabricação de produtos destinados à Venda ou Prestação de Serviços, inclusive máquinas, equipamentos e outros bens que foram incorporados ao Ativo Imobilizado.

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 de transporte de rejeitos industriais, óleo BPF, ácido sulfúrico e inibidor de corrosão. Naturalmente que não poderia furtar-se a impugnante do creditamento dos valores desembolsados com o transporte destes rejeitos, que são sabidamente inerentes ao processo fabril do alumínio produzido e exportada por pessoa jurídica como a requerente. Os dispêndios com este transporte são, portanto, irrefutavelmente, dedutíveis. O óleo BPF, considerado pela fiscalização como gerador de energia térmica, destina-se à queima em fornos adequados para a calcinação do hidrato e na geração de vapor nas caldeiras. A fiscalização glosou toda a utilização do BPF, tanto nas caldeiras como para calcinação. Em relação ao Ácido Sulfúrico, descabe glosa já que a fiscalização o está considerando como material de limpeza. O ácido sulfúrico é utilizado para limpeza dos trocadores de calor por onde passa o licor rico em alumina, limpeza esta fundamental para manter a eficiência de troca térmica e a estabilidade do licor para garantir a produtividade da planta. O ácido usado é utilizado na neutralização de afluentes cáusticos. A fiscalização glosou toda a aquisição deste insumo e frete, inclusive glosando fretes em duplicidade. Já a respeito do Inibidor de Corrosão, utilizado para formar uma película protetora contra corrosão nas tubulações de água de resfriamento, insta mencionar que sua ausência no rol das especificações compromete substancialmente a qualidade e quantidade da alumina produzida. 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 se vê como possamos acatar a glosa dos serviços de transporte dos itens em voga, como, igualmente nos termos da legislação vigente, insumo de aplicação direta, que, portanto, não podem ser recusados enquanto serviços creditáveis. Transcreve decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

c) Quanto à glosa sobre bens considerados edificações e componentes do Ativo Imobilizado, não há como se deixar de reconhecer que as razões que teriam conduzido a autoridade

fiscal à glosa padecem de inegável confusão, na medida em que 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 creditara-se indevidamente das despesas que desembolsou, porque diriam respeito a máquinas e equipamentos que não poderiam ser enquadrados como insumos, uma vez que 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, a legislação ampara o desconto dos respectivos créditos, assim como das edificações aplicadas às atividades da pessoa jurídica. 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 ou bem do ativo imobilizado 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.

d) 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 ~~outro~~ denominado Conselho de Contribuintes não tergiversa em rever glosas como as que foram equivocadamente

perpetradas no presente caso, especificamente mencionando a possibilidade de se creditar sobre os gastos havidos com a remoção de resíduos industriais, tal como sucede no caso vertente. Refere e transcreve excertos de julgados administrativos, concluindo que as despesas com remoção de resíduos industriais, enquanto vinculados à receita de exportação, geram créditos dedutíveis das bases de apuração da contribuição, haja vista que representam custos, gastos ou despesas vinculadas ao produto ou serviço vendido. Aduz que, para o afastamento da glosa sobre Transporte dos Rejeitos Industriais, é de ser observado imperativamente o § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que é uma sociedade empresária comercial exportadora. Ora, a dicção do § 3º do art. 6º em questão não permite que remanesça qualquer dúvida sobre quais os créditos passíveis de ressarcimento, como sendo os que 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 10833/2003, os órgãos judicantes 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. Refere julgados administrativos e judiciais, também transcrevendo soluções de divergência proferidas pela Cosit, salientando que o critério fundamental para a concessão do crédito é da essencialidade ao processo produtivo, também aduzindo que, mesmo que se admita que as soluções de consulta 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.

e) Cabe voltar-nos 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 10833/2003. A IN SRF nº 457/2004 veiculou a facultatividade do cálculo do crédito insculpido na lei ordinária, observada a periodicidade de quatro anos. O Decreto 5988/2006, que dispõe sobre o art. 31 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, instituiu depreciação acelerada incentivada e desconto da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no prazo de doze meses, para aquisições de bens de capital efetuadas por pessoas jurídicas estabelecidas em microrregiões menos favorecidas das áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM. 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, reitera-se, não apenas é inexecutível 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, restando excluídos assim móveis, ferramentas, instrumentos, construção civil, veículos e demais que estariam, 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 Mandado de Procedimento que permita à postulante compreender o porquê da desconsideração de tais máquinas e equipamentos defendendo-se 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).

f) Transcreve o que identifica como o entendimento doutrinário relativo ao regime da não-cumulatividade aplicado à Cofins, concluindo que a Constituição Federal previu o regime da não-cumulatividade originariamente para o ICMS e IPI, traçando-lhes com precisão os limites em que tal regime poderia vigorar. Estendeu-o 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. As Instruções Normativas e normas complementares afins, por força do princípio da não-cumulatividade, por não gozar de envergadura constitucional, evidentemente, não podem a pretexto de regulamentar, restringir a restrição e muito menos ainda o Auditor-Fiscal, restringir a restrição da restrição, o que significaria o aniquilamento de uma determinação magna ao ponto de inverter a lógica interna do regime tornando-o mais oneroso que a própria cumulatividade. Nada obstante, o teor das mesmas não se choca com os procedimentos apuratórios da impugnante. No caso vertente, convém ressaltar que a impugnante fora extremamente conservadora na medida em que seguiu religiosamente as disposições da Lei 10833, 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. Simples. Nada obstante, amargara as glosas inexplicáveis contra as quais ora se insurge. Cita posição doutrinária.

g) Protesta pela produção de prova pericial, via auditoria suplementar, considerando-se a incompatibilidade entre a escrita contábil da Alunorte do período, e as razões de glosa suscitadas pela fiscalização esclarecendo que a finalidade é a de ratificar a efetiva utilização dos bens e serviços glosados como insumos de aplicação direta e efetiva no processo produtivo da requerente, desde já indicando Assistente técnico.

A instância *a quo* julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos termos do já citado acórdão, que restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

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. 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, também se fazendo incabível a realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

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

DCOMP. CRÉDITO. HOMOLOGAÇÃO. LIMITE DO CRÉDITO.

As declarações de compensação apresentadas pelo sujeito passivo somente podem ser homologadas no exato limite do direito creditório comprovado pelo sujeito passivo.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada com o resultado do julgamento, a Recorrente interpôs recurso voluntário tempestivamente, reiterando, em suma, os argumentos suscitados em sua defesa original.

O processo foi distribuído e sorteado a este Conselheiro, seguindo o rito regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudino

1. Admissibilidade e introdução

O recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores, razão pela qual deve ser conhecido.

O recurso voluntário foi dividido nos seguintes tópicos: (i) Do incabimento da glosa sobre bens considerados edificações e componentes do ativo imobilizado; (ii) Do total incabimento das glosas de óleo combustível/óleo BPF adquirido no período apuratório equivocadamente enquadradas como inexistentes aquisições de energia elétrica e térmica; (iii) Do equívoco manifestado nas glosas de bens e serviços que se constituem em insumos diretamente aplicados ao processo produtivo e das glosas sobre máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado; (iv) Do entendimento doutrinário relativo ao regime da não-cumulatividade aplicado à Cofins; (v) Da descon sideração das reiteradas decisões judiciais e administrativas sobre a matéria em debate e da sua correta interpretação.

Para facilitar o julgamento, faz-se imperioso subdividi-lo nos mesmos tópicos do recurso voluntário.

2. Do incabimento da glosa sobre bens considerados edificações e componentes do ativo imobilizado

O trecho abaixo transcrito, extraído da peça recursal, ilustra bem a discussão sobre o presente tópico:

Em suma, ainda que o raciocínio engedrado pelo D. Fiscal fosse totalmente correto, no sentido de que as máquinas e equipamentos, bem como suas peças deversem ser enquadrados como integrantes do Ativo Imobilizado e Edificações da postulante, a legislação ampara o desconto dos créditos sobre o Ativo Imobilizado utilizado na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços assim como das edificações aplicadas às atividades da empresa, logo, resta, data máxima venia, incompreensível a manutenção das glosas sob tal fundamento (??!!)

[...]

Outrossim, a razão declarada para as glosas fora a de que os bens não seriam insumos e sim ativo Imobilizado e Edificações, o que, como demonstrado acima, gera os aludidos créditos, e, portanto, não é causa bastante para sustentar-se as glosas.

Vê-se que a Recorrente enquadrou como insumos bens que deveriam ter sido alocados no ativo imobilizado. Os insumos geram créditos passíveis de apropriação integral e imediata, ao passo que os bens do ativo imobilizado geram créditos passíveis de apropriação parcial e mediata, seguindo a taxa de depreciação do bem.

A pretensão da Recorrente, de ver a fiscalização reclassificando dispêndios para admitir, ainda que parcialmente, créditos de encargos de depreciação, não encontra amparo legal. Ao se deparar com inconsistências na escrituração da Recorrente, a fiscalização não teve dúvidas em glosar os créditos de bens qualificados como insumos.

Note-se que não se discute se os bens guardam relação com o processo produtivo da Recorrente, pois a discussão se situa em momento anterior: os bens são insumos ou componentes do ativo imobilizado?

Sobre o assunto, convém esclarecer que a legislação contábil, mais especificamente o art. 179, inc. IV, da Lei nº 6.404, de 1976, determina que sejam registrados no ativo imobilizado “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das

atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”.

Embora verse sobre o imposto de renda, o art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, é também relevante, pois estabelece critérios para definir o que pode, ou não, ser deduzido como despesa, a saber:

Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$ 3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Assim, se a Recorrente houvesse logrado êxito em demonstrar que a vida útil dos bens por ela classificados como insumos é inferior a um ano, poder-se-ia rediscutir a avaliação realizada pela fiscalização. Contudo, nem isso ocorreu.

Não merece reparo, portanto, a decisão recorrida.

3. Do total incabimento das glosas de óleo combustível/óleo BPF adquirido no período apuratório equivocadamente enquadradas como inexistentes aquisições de energia elétrica e térmica

No tocante aos dispêndios com a aquisição de óleo combustível e óleo BPF, a fiscalização entendeu que deveriam ser enquadrados no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, pois, na sua visão, não seriam insumos na acepção restritiva da legislação do IPI. A única maneira de justificar o creditamento seria alocando tais dispêndios na rubrica de energia elétrica e energia térmica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, e, por essa razão, limitou a tomada de crédito ao início da vigência da nova redação do inciso III, ou seja, em 15/06/2007.

Contudo, em sua defesa, a Recorrente alegou que o enquadramento realizado pela fiscalização está equivocado, uma vez que o conceito de insumos na legislação da Cofins é mais abrangente do que o conceito previsto na legislação do IPI, não se limitando, pois, às matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. É o que se depreende do trecho abaixo transcrito, extraído da peça recursal:

Ora, sem maiores esforços verifica-se que em momento algum a Lei 11.488/2007 ao modificar a redação do inciso III, da Lei 10.833/2003, vedou o desconto de créditos gerados pelo Óleo BPF ou por qualquer outro Óleo Combustível, tampouco passou a permitir expressamente a partir de junho de 2007 seu gozo pela simples razão de que sua utilização já estava explicitamente prevista na redação originária do inciso II, da mesma lei, expressamente: - 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. Não há como só pelas razões aduzidas até aqui manter-se a glosa... (Grifos originais)

No caso concreto, a Recorrente descreve detalhadamente o papel do óleo combustível e do óleo BPF no seu processo produtivo (e-fls. 74 e 80). Confira-se os trechos pertinentes:

O processo de calcinação elimina toda água livre ou combinada do hidrato de alumina, formando o óxido de alumínio ou alumina, em fornos que utilizam o princípio do leito fluidizado e queima de óleo combustível para fornecimento de energia.

[...]

Os óleos combustíveis usados na refinaria são: BPF 1A é DIESEL, e se destinam à queima em fornos adequados para a calcinação do hidrato e na geração de vapor em caldeiras.

Em linha com a jurisprudência pacífica do CARF, provada a aplicação dos bens no processo produtivo do sujeito passivo, os mesmos devem ser classificados como insumos para efeito de geração de crédito de Cofins.

Com efeito, assiste razão à Recorrente neste ponto, devendo, pois, ser reformada a decisão recorrida.

4. Do equívoco manifestado nas glosas de bens e serviços que se constituem em insumos diretamente aplicados ao processo produtivo e das glosas sobre máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado

Neste tópico, a Recorrente se insurgiu primeiramente contra a glosa de créditos decorrentes da contratação dos serviços de transporte de rejeito industrial, enquanto vinculados à receita de exportação. Isso fica claro no trecho abaixo transcrito:

Assim, com o máximo respeito, a fim de se afastar as glosas sobre transporte dos Rejeitos Industriais, basta uma atenta leitura do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que a Alunorte é uma sociedade empresária comercial exportadora...

Inegavelmente, os serviços de transporte de rejeito industrial são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, como, aliás, fica claro na descrição por ela realizada ainda durante a fase investigatória que resultou no processo administrativo em tela (e-fls. 55 e 65). Confira-se:

O underflow vai para o circuito de lavagem de lama, que se inicia com lavadores do mesmo tipo e tamanho dos decantadores e termina em lavadores de lama do tipo deep-thickeners, com volume em torno de 2.900 m³.

O underflow destes lavadores vai então para o circuito de filtração de lama, onde a polpa de lama é filtrada e lavada em filtros rotativos de tambor a vácuo.

Após a filtração, a lama, com 65% de sólidos, é então recolhida e transportada para o depósito de rejeitos sólidos.

[...]

O produto gerado da Filtração de Lama (lama com altas percentagens de sólidos) é transportado em forma de pasta por caminhões para o Depósito de Rejeitos Sólidos.

Por essa razão, não há como dizer que os serviços de transporte de rejeito industrial não são insumos para a atividade produtiva da Recorrente.

A segunda insurgência do tópico diz respeito à glosa das máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado. Confira-se o seguinte trecho extraído da peça recursal:

Em relação 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 aludida Lei 10833/2003, que rege as exações sociais incumulativas para que tal apropriação suceda.

Alegou a Recorrente que, na avaliação da fiscalização, a depreciação acelerada de que trata a Lei nº 11.196, de 2005, teria sido aplicada a todas as máquinas e equipamentos adquiridos no período fiscalizado, e não apenas às máquinas e equipamentos adquiridos no contexto do RECAP - Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras. O trecho abaixo, extraído da peça recursal, é conclusivo, a saber:

A I. fiscalização, injustificadamente, glosou não menos que a totalidade dos créditos gerados sobre máquinas (sic) e equipamentos adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado da requerente, sob o suposto fundamento de que a mesma não teria observado as exigências constantes da Lei 11.196/2005, ou seja, não teria considerado na periodicidade legal diferencial de apuração do crédito sobre ativo imobilizado, apenas as máquinas e equipamentos adquiridos sob o regime incentivado do RECAP, utilizando-se ao revés da periodicidade excepcional dos 1/12 (um e doze avos) sobre a totalidade das máquinas e equipamentos adquiridos no período auditado.

O fato, contudo, que, data venia, contrapõem 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.

A despeito da argumentação da Recorrente, andou bem a decisão recorrida ao esclarecer que a fiscalização não glosou todos os encargos de depreciação. É o que se depreende do trecho do voto condutor transcrito abaixo:

Afirma a interessada ainda, em relação a créditos decorrentes de bens incorporados ao ativo imobilizado, que a fiscalização não demonstrou que as máquinas, equipamentos, peças e serviços glosados foram utilizados para outra finalidade que não a

produção de alumina, bem como que inexistente fundamento para a glosa de edificações, haja vista a existência de expressa previsão legal autorizando o aproveitamento relativo a tais dispêndios. Também asseverou que haveria sido glosada a totalidade dos créditos correspondentes, sob o fundamento de que não fora observada a periodicidade disposta na legislação, utilizando-se da periodicidade excepcional de 1/12 sobre a totalidade das máquinas e equipamentos adquiridos no período auditado, além de que não haveria uma clara indicação da razão pela qual e nem tampouco quais seriam os itens específicos glosados, hábeis a permitir sua defesa objetiva.

Inicialmente, os resumos constantes das planilhas 03 (fl. 160, Quadro 03 – Créd Considerado pela Fiscalização por CFOP), 06 (fl. 187, coluna “Valor Aceito”), 07B (fls. 191/193, Crédito em 48 parcelas após glosas do ativo imobilizado), 07E (fls. 257/258, Crédito em 12 parcelas com as glosas efetuadas pela fiscalização – Mercado Interno) e 07F (fls. 259/260, Crédito em 12 parcelas com as glosas efetuadas pela fiscalização – Mercado Externo) exibem claramente que tais glosas simplesmente não alcançaram a totalidade dos valores pleiteados, havendo a autoridade fiscal primeiramente identificado cada uma das glosas perpetradas para, na seqüência, refazer o cálculo das parcelas que deveriam ser levadas à base de cálculo do direito creditório, consideradas cada uma das modalidades de depreciação adotadas pelo sujeito passivo.

Os critérios adotados pela fiscalização foram claros e cada glosa foi classificada nas planilhas que fundamentam o despacho decisório. Se os critérios não estavam adequados aos olhos da Recorrente, deveria ela ter justificado comprovadamente o erro da fiscalização, e não apenas manifestar teoricamente a sua insatisfação com os critérios.

Com efeito, do que foi atacado pela Recorrente objetivamente, tem-se que a ela assiste razão apenas quanto aos créditos decorrentes da contratação de serviços de transporte de rejeitos industriais.

5. Do entendimento doutrinário relativo ao regime da não-cumulatividade aplicado à Cofins

Neste tópico, a Recorrente traz uma série de citações doutrinárias com o objetivo de demonstrar que a não-cumulatividade da Cofins não é benefício fiscal e as glosas realizadas pela fiscalização inviabilizam a própria técnica de apuração prevista constitucional e infra constitucionalmente. Confira-se:

Com todo o respeito, mas também com supedâneo nas apreciações técnicas alhures declinadas, as glosas são insustentáveis, traduzindo por todos os motivos até aqui expostos a inviabilização da não-cumulatividade quer constitucional quer infraconstitucional.

Não se discorda de tudo o quanto a Recorrente defende neste tópico, exceto que o trabalho realizado pela fiscalização inviabiliza a não cumulatividade da Cofins. No caso concreto, o trabalho foi completo e bastante elucidativo. Eventuais divergências entre a visão da fiscalização e a doutrina são naturais. Por ser a atividade de fiscalização vinculada e obrigatória, os representantes da Administração Tributária não podem deixar de seguir as

normas complementares, ainda que restritivas, sob pena de responsabilidade funcional conforme preceitua o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

6. Da desconsideração das reiteradas decisões judiciais e administrativas sobre a matéria em debate e da sua correta interpretação

A Recorrente também critica a posição da fiscalização e da própria decisão recorrida no sentido de não se sensibilizar com decisões judiciais e administrativas, as quais, segundo defende, respaldam integralmente a apropriação dos créditos glosados. É o que se depreende do trecho abaixo transcrito, também extraído da peça recursal:

Ora, as decisões judiciais e administrativas mencionadas pela contribuinte não se arvoram em lei ou norma administrativa, servindo apenas para demonstrar o entendimento que os órgãos responsáveis pelo deslinde da celeuma têm em relação à matéria em discussão.

Mas, apesar disso, não podem ser desconsideradas, dado tratarem da mesma matéria tributária. A pretensão do Fisco de rechaçar tais decisões, taxando-as de “improfícuas” demonstra o tratamento, data venia, pouco justo da Fiscalização, pois como desconsiderar decisões definitivas do próprio órgão julgador do recurso ora proposto em matéria se não idêntica, muito similar, tratada nas mesmas circunstâncias?????

*Assim, são da mais absoluta necessidade e relevância **TODAS** as decisões constantes na Manifestação de Inconformidade pois que corroboram de maneira cabal a pretensão da contribuinte em ter o ressarcimento global dos créditos pleiteados referentes à COFINS não cumulativa do 3º trimestre de 2006.* (Grifos originais)

A despeito de ser louvável a argumentação da Recorrente, de fato, a fiscalização e os julgadores de primeira instância administrativa não podem deixar de aplicar normas complementares, muitas vezes restritivas, sob o fundamento de que tribunais brasileiros já o fizeram. A única exceção é a súmula vinculante, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal de 1988.

7. Conclusão

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, reconhecendo parcialmente o direito creditório da Recorrente, especificamente os créditos decorrentes da aquisição de óleo combustível e óleo BPF, e da contratação de serviços de transporte de rejeitos industriais.

Conselheiro Daniel Mariz Gudino

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Redator designado para a formalização do acórdão

CÓPIA