



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.723519/2012-42
ACÓRDÃO	3202-002.385 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALCAN ALUMINA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

CRÉDITOS REFERENTES A INSUMOS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

Se o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar que determinadas despesas seriam caracterizadas como insumo, para fins de legislação de PIS e de Cofins, deve-se o manter as glosas aplicadas pela fiscalização sobre elas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DIRETA.

REQUISITOS.

A opção, autorizada por lei, pelo método de apropriação direta a fim de segregar custos, despesas e encargos vinculados a diversas espécies de receitas auferidas, ora no mercado interno, ora no mercado externo, implica atendimento a requisitos, entre os quais, a existência e manutenção de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração principal.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. CABÍVEL.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não-cumulativas, incide correção monetária, pela taxa Selic, quando restar configurada mora da Administração Tributária, definida como prazo superior a 360 dias da data do protocolo para apreciação do pedido, sendo o termo inicial da incidência o dia seguinte ao escoamento deste prazo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido pela taxa Selic, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota -se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER/DCOMP nº 41680.90012.020412.1.1.09-3008) (fls. 2 e ss), com aplicação de procedimento especial (Portaria MF nº 348, de 16 de junho de 2010), no valor originário de R\$1.255.163,09, referente a suposto crédito decorrente do regime não-cumulativo de Cofins-Exportação, relativo ao 1º período trimestral de 2009.

A Autoridade Fiscal indeferiu o pedido (fls. 505 e ss), pois entendeu inexistir o direito creditório declarado, e, ainda, aplicou multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito indeferido, objeto de pedido de ressarcimento, argumentando, em síntese, que:

1. em 22/06/2012 o sujeito passivo solicitou a aplicação do procedimento especial para pedidos de ressarcimento referente aos anos de 2009, 2010 e 2011, mediante processo administrativo nº 10320.721744/2012-44;
2. o processo foi encaminhado à SAFIS/DRF/SLS para diligência fiscal com objetivo de analisar o cumprimento dos requisitos previstos na Portaria MF nº 348, de 16 de junho de 2010;
3. a fiscalização produziu relatório conclusivo, bem como juntou aos autos documentos comprobatórios de suas conclusões aferidas, tendo por base as informações prestadas pelo sujeito passivo e aquelas apuradas no curso das diligências;
4. o relatório de diligência fiscal produzido pela fiscalização (SAFIS/DRF/SLS) concluiu que o requerente atende aos requisitos previstos na Portaria MF nº 348, de 16 de junho de 2010 (vide item IX do relatório);
5. portanto, é cabível aplicação do procedimento especial de ressarcimento de créditos de PIS/PASEP e COFINS;
6. destarte, é condição sine qua non para aplicação do procedimento a vinculação dos custos, despesas e encargos às receitas de exportação, em razão disso, os créditos declarados nos meses em que não houve exportação foram glosados (item V do relatório de diligência);
7. conforme relatório de diligência (item IV), não constituem custos, despesas ou encargos vinculados à receita de exportação, os valores de aquisição ou construção de bens do Ativo Imobilizado, dessa forma, eles não podem ser aproveitados, nos termos do art. 1º, §1º, inciso I, da Portaria nº 348/2010;
8. Os créditos relativos aos “bens utilizados como insumos”, “serviços utilizados como insumos” e “despesas de energia” declarados no DACON também sofreram ajustes em seus valores, com base no total das operações de entradas sob os CFOP 1101 e 2101 – compra para industrialização oriunda do Maranhão e doutra Unidade da Federação; 1949 e 2949 – outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada oriunda do Maranhão e doutra Unidade da Federação; e 1252 e 2252 (compra de energia elétrica por estabelecimento industrial oriunda do Maranhão e doutra Unidade da Federação), respectivamente (vide item VI do relatório de diligência);
9. Os créditos de PIS/PASEP e COFINS que a empresa, em tese, faria jus seriam os decorrentes das aquisições no mercado interno a teor das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, além daqueles provenientes de importações previstos na Lei nº 10.865/2004 (créditos de PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO e COFINSIMPORTAÇÃO) quando recolhidos os tributos, assim, a fiscalização apurou os créditos de acordo com a legislação e DACONs transmitidos para o trimestre, em seguida, cotejou-se os créditos com os débitos informados nos DACONs 10. a diligência fiscal concluiu pela inexistência de direito creditório a ser ressarcido ao contribuinte;

11. as importações com isenção/suspensão não geram créditos a serem ressarcidos (art.9º c/c art. 15 e art. 16, §2º, da Lei nº 10.865/2004), pois, não se pode expandir os efeitos de regime especial aduaneiro para exportações albergadas pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e vice-versa, a opção por um regime exclui o outro;

12. a inexistência de crédito, comprovada pela fiscalização, tem como consectário o indeferimento do pedido de ressarcimento, por conseguinte, deve-se lançar a multa prevista no art. 74, §15, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificada da decisão (fl. 626), em 16/08/13, a contribuinte apresentou, em 11/09/13, Manifestação de Inconformidade (fls. 513 e ss) alegando, em resumo, que:

1. em alguns pontos, o Despacho Decisório ora combatido inovou em relação ao próprio Relatório produzido pela Fiscalização, inserindo injustificadas discrepâncias (em desfavor da Recorrente), conforme verificamos no comparativo referente aos 24 pedidos de ressarcimento;

2. o Relatório de diligência foi omissivo em relação às despesas com bens e serviços importados vinculados à exportação - isto é, não se manifestou favorável ou desfavoravelmente, simplesmente ignorou;

3. o Despacho decisório, aparentemente, adotou o método do rateio proporcional para as importações, chegando a valor superior àquele apurado pela própria Recorrente, mas que se aproxima aos números apresentados em suas DACONS originais (que foram retificadas);

4. o Sr. Delegado da Receita Federal de São Luís, sem qualquer embasamento legal, teve por bem debitar do valor dos créditos de PIS e COFINS apurados nas exportações, o débito (PIS e COFINS)

das saídas no mercado interno (os quais já estavam pagos pelos créditos no mercado interno), apurando obviamente e indevidamente um "saldo negativo de crédito a ressarcir";

5. no caso da Recorrente, a opção realizada foi a do creditamento pelo sistema de contabilidade de custos;

6. assim, deve ser respeitado o método de apuração dos créditos de PIS e COFINS pelo sistema de contabilidade de custos adotado pela Recorrente, o qual diga-se não é objeto de negativa ou manifestação em contrário na decisão ora recorrida, de forma a ser matéria incontroversa no presente processo;

7. o "Mapa da Bauxita" determina o momento em que o crédito de bens e serviços (insumos) deverá ser apropriado, e em que proporção, sendo que o critério utilizado é a apropriação do crédito no mês em que a receita de exportação vinculada à matéria-prima é auferida;

8. para se chegar ao valor dos créditos, os percentuais - obtidos a partir do Mapa da Bauxita - são aplicados aos custos com matériaprima e serviços e, em seguida, a alíquota da contribuição (PIS 1,65% e Cofins 7,6%);

9. desta forma, todas as despesas, custos e encargos, ao contrário do que se consignou no Despacho Decisório combatido, encontram-se devidamente amarradas/vinculadas às receitas de exportação, razão pela qual É INDEVIDA a glosa dos créditos pleiteados;

10. os créditos glosados, atrelados ao ativo imobilizado, se referem a encargos com a depreciação de máquinas e equipamentos da Recorrente utilizados diretamente na produção das mercadorias objeto de exportação;

11. a glosa dos créditos sobre os encargos com a depreciação de máquinas e equipamentos não procede, é ilegal e viola frontalmente ao quanto disposto no art. 3º, §14, da Lei nº.

10.637/2002 (PIS/PASEP) ou Lei nº. 10.833/2003 (COFINS);

12. na legislação, o creditamento realizado sobre encargos com a depreciação do ativo imobilizado relacionados à atividade produtora encontra-se previsto no artigo 3º, VI e VII, da Lei n.

10.637/2002 (PIS/PASEP) ou Lei n. 10.833/2003 (COFINS);

13. para melhor refletir o impacto econômico da depreciação, os encargos do ativo imobilizado foram proporcionalizados de acordo com os créditos de insumos nacionais vinculados às receitas de exportação;

14. na prática, o resultado é obtido da multiplicação dos encargos de depreciação incorridos no mês pelo percentual de participação dos créditos de insumos vinculados às receitas de exportação sobre o total de créditos com insumos nacionais, dentro do mês de competência e, depois, pela aplicação da alíquota da contribuição;

15. a despesa com a energia elétrica é diretamente ligada à alimentação e funcionamento dos itens do ativo imobilizado, e a Recorrente, conforme bem elucidado no capítulo anterior, possui um controle rígido e métodos bem definidos para a apropriação dos créditos;

16. há uma brutal diferença entre se falar em vinculação de despesas e receitas dentro do mesmo mês (premissa adotada pela fiscalização)

e admitir o creditamento de despesas vinculadas às receitas de exportação (mandamento legal);

17. o Despacho Decisório ora impugnado reduziu o valor de despesas com energia elétrica para o período, mas não dá nenhuma explicação;

18. desta forma, prezando-se pela uniformidade e consistência dos critérios adotados, conforme demanda o §9º do artigo 3º, da Lei n.

10.637/2002 (PIS/PASEP) ou Lei n. 10.833/2003 (COFINS), a sistemática para apropriação dos créditos de energia elétrica foi exatamente a mesma utilizada na apropriação dos créditos de depreciação do ativo imobilizado, ou seja, na prática, o resultado é obtido da multiplicação das despesas com energia elétrica incorridas no mês com o percentual de participação das receitas de exportação sobre o total, dentro do mês de competência e, depois, pela aplicação da alíquota cabível;

19. a Autoridade prolatora do Despacho Decisório reconheceu que a recorrente faz jus a créditos sobre aquisições do mercado interno, além daqueles provenientes de importações, mas não deu explicações sobre a mensuração deste último, aparentemente utilizou o rateio proporcional;

20. a base utilizada, no entanto, nem coincide com o declarado no Dacon e ainda houve redução injustificada dos créditos relativos a energia elétrica e disparidade entre o Relatório Fiscal e o Despacho Decisório;

21. os débitos relativos às operações no mercado interno foram quitados com os créditos próprios destas operações, mas foram novamente deduzidos pela Autoridade julgadora;

22. a aplicação da multa isolada de 50% depende de simulação, por exemplo, não de simples indeferimento do pedido;

23. a Recorrente também faz jus à atualização monetária e juros, pela Selic, dos créditos pleiteados.

A Inconformada cita legislação e jurisprudência, junta prova documental, requerendo, ao final, afastamento da multa aplicada e reconhecimento do direito creditório no valor integral pleiteado. Alternativamente, se entendido que o crédito ainda deve ser objeto de nova auditoria fiscal, requer seja dado provimento à Manifestação de Inconformidade para:

(i) Reconhecer o direito ao crédito do Ativo Imobilizado a ser apropriado pelo método de contabilidade de custo, independentemente de haver exportação no mês da apropriação;

(ii) Reconhecer o direito ao crédito de energia elétrica relacionada a produção de produtos exportados, independentemente de haver exportação no mês da apropriação;

(iii) Reconhecer a metodologia de apropriação dos créditos pela contabilidade de custo;

(iv) Reconhecer o direito a correção dos créditos pela SELIC desde a data da transmissão do PER/DCOMP;

(v) Determinar a baixa do processo a Delegacia de São Luís -MA, para que seja feita a nova auditoria e seja proferida nova decisão, levando-se em consideração todos os pontos ora decididos;

(vi) Determinar que seja imediatamente creditado em favor da recorrente o valor referente a 50% constante do presente pedido de ressarcimento, haja vista já ter sido reconhecido nos presente Autos pela própria fiscalização e pela decisão recorrida, que a Recorrente faz jus ao procedimento especial da Portaria n°.

348/2010 e cumpre todos os seus requisitos.

Este Colegiado decidiu baixar os autos em diligência, mediante Resolução 12-000.396 - 17ª Turma da DRJ/RJ1 (fl. 638), para essencialmente:

1. confirmar se a opção do contribuinte pelo método de apropriação direta em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação (e no mercado interno) está respaldada em sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a Escrituração Contábil-Fiscal:

2. verificar a correspondência dos valores registrados no Dacon.

componentes da base de cálculo dos créditos, sejam os vinculados à receita tributada no mercado interno, sejam os vinculados à receita de exportação, com aqueles mantidos na Escrituração Contábil-Fiscal.

como resultantes do método de "apropriação direta" acima referido:

3. confirmar (ou não) os ajustes efetuados nos valores declarados dos créditos vinculados à receita de exportação, tomando por base os critérios do método de "apropriação direta". Efetuar ajustes equivalentes nos créditos vinculados à receita tributada no mercado interno, pois.

embora não sejam objeto do pedido de ressarcimento, tais créditos, quando existentes, interferem no resultado do reconhecimento do crédito solicitado (via redução do débito do PA);

4. apurar, em cada mês, o total dos valores a título de base de cálculo dos créditos "Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)" correspondente à fração de 1/48 do valor de aquisição/construção do Imobilizado registrado na contabilidade, seguindo o determinado na legislação específica (cf. inciso VI do caput. inciso III do §1º. §13. do art. 3º. da Lei nº 10.637/02 cc inciso II do caput do art. 15 da Lei nº 10.833/03); após. confrontar com os valores declarados no DACON e efetuar os ajustes necessários;

5. confrontar os créditos obtidos relativos ao mercado interno com os débitos da contribuição em cada período de apuração, a fim de obter o débito remanescente a ser considerado no confronto com o crédito vinculado à exportação; ao final, apurar o saldo de crédito a ser ressarcido, se houver, (cf. itens XII e XIII da Informação Fiscal, e cf.

inciso II do §1º do art. 10. e art. 3º. caput. da Portaria MF nº 348/10).

No Relatório de Diligência (fls. 1985 e ss) a Autoridade Fiscal, em resumo, alegou que:

1. Instada (Termo de Intimação e Ciência Fiscal, de 30/03/15, Doc.01A), a Alcan manifestou-se por missiva de 23/04/15 (Doc.02), desacompanhada, contudo, dos Documentos e Informações imprescindíveis à aferição dos registros e controles mantidos pela Alcan para fundamentar e comprovar o uso da Apropriação Direta e sua integração com a Escrituração;
 2. Sem tais instrumentos é inexequível identificar o exato valor dos insumos absorvidos na fabricação dos produtos comercializados em cada período;
 3. a ECD não traz Contas (Doc.03) de Ativo Circulante que registrem os valores de PIS e COFINS sobre insumos (bens e serviços) e despesa de energia elétrica, reservados para apropriação quando da venda dos produtos, a única exceção dá-se com os encargos de depreciação do Ativo Imobilizado;
 4. dos bens usados como insumos a Alcan reconhece apenas a Bauxita, como consigna sua referida missiva e "MAPA DA BAUXITA" (Doc.02), e não a totalidade dos CFOP 1101 e 2101 considerados na Diligência originária, contudo, nesta Diligência, escrutada a EFD, parte dos CFOP 1101/2101 não são matérias-primas (Doc.05-A), como aponta a coluna "Tipo de Item SPED", dos respectivos dados fornecidos pela Alcan, apenas os CFOP efetivamente 1101/2101 são aqui aproveitados (Doc.05-B) na definição da conexa base de cálculo das Contribuições;
 5. a EFD também não se presta a elucidar a Apropriação Direta, pois, a Alcan não registra o mês em que se deu a apropriação do PIS e da COFINS incidente sobre os itens de suas Entradas (Doc.05-A), inclusive, de Bauxita [bens aplicados como insumos] e de Energia Elétrica [despesas] (Doc.06), cujos valores embasariam créditos das Contribuições;
 6. Tal EFD, como se observa, sequer informa o valor do crédito apurado em razão das entradas aludidas;
 7. EFD não registra a opção do Contribuinte nos quesitos: Método de Apropriação dos Créditos Comuns: anota os dois aceitos por lei;
- Incidência Tributária no Período: refere a Escrituração de operações de regime não-cumulativo, cumulativo ou ambos; Tipo de Crédito: vinculação dos créditos (receita tributada/não no mercado interno e de exportação), por alíquota (básica, diferenciada, específica) e situação (estoque de abertura, compra/revenda de embalagem, agroindustrial presumido, importação, atividade imobiliária e outros);
8. a Escrituração Contábil da Alcan não consigna a ocorrência de serviços aplicados como insumo (Contas: 941135, 941137, 942238) de suas vendas/prestações (Doc.08-A), não havendo, por conseguinte, bases sobre as quais levantar créditos a tal pretexto;

9. não obstante, dentro dos limites dos elementos disponíveis, e considerados os aspectos expostos neste Tópico "2", efetuaram-se as apurações condizentes compatíveis. (Docs.I2-Aa 12-E; Docs.23-A e 23-C);

10. as apurações aqui encaminhadas se fazem a partir da Escrituração Contábil e Fiscal da Alcan (Doc.24-A; Doc.24-B), de dados de exportação SISCOMEX (Doc.13; Doc.22), dos Atos Concessórios de Drawback (Doc.21) e dos registros de Recolhimentos feitos pela Alcan (Sistema SINAL). (Doc.10; Docs.I2-A a 12-E);

11. a "Expansão da Refinaria", dessarte, é empreendimento que, à época dos fatos geradores invocados pela Alcan neste Processo, estava em processo de construção, instalação, implantação, em uma palavra, estava em fase pré-operacional;

12. todos os itens apontados pela Alcan como "Ativo Imobilizado" (Docs.I6-Aa 16-D; Doc.18 entregue em ação fiscal anterior sob o MPF 0320100-2012-00291, Doc.24-D) consistem, na verdade de elementos em processo de imobilização, não operacional no período examinado;

13. nestas circunstâncias não é lícito que a um "futuro" Ativo Imobilizado já se-lhe aplique quotas de depreciação;

14. não pode haver base de cálculo para créditos de PIS e COFINS em nível de Ativo Imobilizado como pretendido pela Alcan para estruturas industriais em elaboração, pré-operacionais, durante os anos de 2009, 2010 e 2011, como disciplinam o Art.57, §8º, Lei 4.506/64; e o Art. 13, III, Lei 9.249/05;

15. autorizado pela Lei 10.865/04 (Art.27, §2º), o Decreto 5.164/04 reduziu a Zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre receitas financeiras, assim mantidas pelo Decreto 5.442/05 que o revogou;

16. tais disposições, no entanto, inobservam o sistema jurídico-legal, segundo o qual apenas a Lei pode majorar tributo e fixar sua base de cálculo e alíquota;

17. não é aceitável que a Lei 10.865/04 viole a Constituição Federal (Art.5º, II; Art.150, I) e o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66, Art. 97, I e II), por conseguinte, também não pode resultar aceitável que a Administração Tributária deixe de apurar débitos à conta de PIS e COFINS sobre ditas receitas financeiras (Doc.14), como devidamente se fez (12-A);

18. em Lei própria (10.637/02), não há limitação que afaste receita da venda de Investimentos da base de cálculo do PIS (EC 20/98: CF, Art.195,1, b);

19. para a COFINS, de fato, a exclusão incide no valor de alienação do Ativo Permanente, e, assim, dos Investimentos, mas merecem reparo, por isso, as quantias correspondentes na apuração da COFINS, vez que os dados de base de cálculo do PIS (Doc.14; Doc.I2-B) foram equivocadamente aplicados in totum à COFINS;

20. no circuito fático-jurídico das Leis da Não Cumulatividade de PIS e COFINS, as Exportações sem incidência dessas Contribuições autorizam o Contribuinte a fruir

e manter créditos sobre o valor de bens/serviços aplicados nos itens exportados, que lhe geram receita e, ao País, divisas;

21. no Drawback não é igual, pois as Exportações, livres de PIS e COFINS em face da EC 33/01 (Art.149, §2º, I, da CF88), assim são por arcabouço jurídico-legal distinto do que rege a Não Cumulatividade das Contribuições, doutro lado, inexistente disposição legal no instituto do Drawback que autorize um Contribuinte a fruir e manter créditos que desejasse levantar sobre o valor de bens aplicados nos itens por ele exportados sob auspícios do mesmo Drawback;

22. a clara confusão entre regimes jurídico-legais tão díspares decorre de erros exegéticos instaurados, basicamente, pela supra Lei 11.116/05 (Artigo 16) (Doc. 19-A), como é notório o Artigo 16 está inquinado do mesmo defeito que eiva o Artigo 17 da Lei 11.033/04 (Doc.19-B);

23. a Lei 11.165/05 traz, em fulgurante erro, a estranha permissão para se aproveitar e manter créditos de PIS/COFINS apurados sobre o valor da compra de itens usados produtos levados à venda sem sujeição dessas Contribuições, mas tal faculdade é prevista apenas no raio de ação das Leis 10.637/02 e 10.833/03, à margem das quais, como visto, não se pode transigir tal disparate;

24. assim, apenas às Receitas de Exportação "Normal" (não associadas a Drawback) se admite a vinculação a créditos sobre insumos aplicados nos produtos exportados.

25. isto posto, os Docs.12-A a 12-E, observando o termo exportação, como consignado na r. Resolução em seu Item "5.", é sucedido por uma versão ajustada (Docs.23-A e 23-C) pela segregação precitada entre Exportações sob Drawback e as demais ("Normais");

26. neste mister, tomam-se em conta os Atos Concessórios de Drawback concedidos a Alcan (Doc. 21) e as exportações declaradas perante o SISCOMEX pela Alcan. (Doc.22);

27. no cumprimento da r. Resolução, dentro dos limites sobre os quais se dissertou nas linhas anteriores, formalizaram-se planilhas, demonstrativos, memórias de cálculo, relatos, documentos, escrituração fiscal e contábil, entre todos os demais elementos referidos ou acostados, e, in fine, são apresentados os valores apurados, tendo em conta o pleito formulado pela Alcan. (Docs.12-A a 12-E; Docs.23-A e 23-C).

Cientificada do Relatório Fiscal (fl. 1984), em 16/09/15, a Contribuinte apresentou Manifestação (fl. 1998 e ss), em 19/10/15, onde alegou, em síntese, que:

1. o Relatório de Diligência Fiscal menciona em diversas passagens que a Autoridade Fiscal a quo teria elaborado planilhas e/ou teria embasado suas equivocadas conclusões em documentos acostados ao mencionado Relatório;

2. tais documentos não foram entregues ou disponibilizados quando da Intimação para a manifestação acerca do Relatório de Diligência;

3. tal fato configura cerceamento de defesa, razão pela qual resta evidente a nulidade do Termo de Intimação e Ciência Fiscal;
4. requer-se desde já que a Autoridade Fiscal a quo entregue ou disponibilize todos os documentos mencionados no Relatório de Diligência Fiscal, para que cada um deles possa ser analisado e refutado;
5. conforme se infere da leitura do Termo de Intimação (Doc. 04) e da respectiva resposta (Doc. 03), a Alcan esclareceu acerca do método de contabilidade de custos integrado, do registro de apropriação dos custos fixos e dos registros de consumos de matérias primas, que em todas as manifestações de inconformidade apresentadas se encontra o cálculo exato da apuração do crédito acumulado em todo o período de 2009 a 2011;
6. a apropriação do crédito de bens e serviços se dá exatamente no mês em que a receita de exportação vinculada à matéria-prima é auferida, o momento dessa apropriação é refletido com exatidão no Mapa da Bauxita, apresentado novamente como Doc. 05 e 06;
7. com relação aos créditos decorrentes dos encargos com depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção das mercadorias objetos de exportação, a Alcan esclareceu que os encargos do ativo imobilizado foram proporcionalizados de acordo com os créditos de insumos nacionais vinculados às receitas de exportação apropriados no mês;
8. a sistemática para apropriação dos créditos de energia elétrica foi exatamente a mesma utilizada na apropriação dos créditos de depreciação do ativo imobilizado;
9. quanto ao registro de estoque e à identificação das contas especificamente utilizadas no âmbito da integração e coordenação contábil do Método da Contabilidade de Custos, a Alcan apresentou as vias originais do livro de Registro de Estoque dos anos de 2009, 2010 e 2011, bem como informou que nas fichas 4A e nas DIPJs se encontram lançados os custos das mercadorias vendidas;
10. esclareceu, ainda, que o custo lançado da mercadoria vendida é obtido a partir da análise das contas do Grupo Contábil 9.3 - "Custo Produtos/Serv. Vendidos";
11. se a Autoridade Fiscal a quo tivesse se atentado ao quanto alegado e comprovado numérica e documentalmente em todas as manifestações de inconformidade, e se procedesse realmente com a devida auditoria fiscal e contábil da Alcan, e ainda, se se prestasse a entender a metodologia de contabilidade de custos integrado, do registro de apropriação dos custos fixos e dos registros de consumos de matérias primas, certamente concluiria que a Alcan optou pelo método de apropriação direta;
12. a Autoridade Fiscal a quo não fez a auditoria fiscal e contábil nos registros da Alcan que refletem a metodologia adotada com base na legislação;

13. a Autoridade Fiscal a quo simplesmente ignorou todos os documentos e informações apresentados, não tendo sequer uma dúvida quanto aos documentos e informações apresentados;

14. a Alcan nunca recebeu sequer um telefonema de qualquer Servidor da Delegacia da Receita Federal de São Luis/MA, tampouco qualquer servidor compareceu na Alcan para escanear ou analisar qualquer documento fiscal da Alcan, ou até mesmo, para que a Alcan pudesse explicar pessoalmente à fiscalização os procedimentos por ela adotados, o que ajudaria o Sr. Fiscal a entender todos os pontos, economizaria tempo processual e trabalho de todas as partes, e demonstraria de uma vez por todas o direito ao crédito;

15. a fiscalização parece insistir em questões que já foram esclarecidas pela Peticionaria, o que torna o processo moroso e confuso, pois volta em questões já respondidas, e a cada despacho/intimação nova, o Sr. Fiscal vai cometendo sucessivos erros técnicos;

16. não restam dúvidas de que a Alcan adota a metodologia da apropriação direta, tal opção está consignada expressamente em cada um dos DACONs do período;

17. o Relatório de Diligência prossegue informando que a ECD não aponta as contas de Ativo Circulante que registrem valores de PIS e COFINS sobre insumos (bens e serviços) e despesas (energia elétrica), reservados para apropriação quando da venda dos produtos que lhe são correlatos, ora, à época dos fatos (2009/2011), a apuração dos créditos de PIS e COFINS estava registrada nos DACONs;

18. realmente não há um campo na ECD que aponte o valor do crédito total de PIS e objeto do pedido de restituição. Tais informações deveria ser buscadas na DACON, sempre estiveram oponíveis à fiscalização, e por essa razão, não se pode admitir que a fiscalização tenha chegado a tão singela conclusão que a ECD não se prestaria a elucidar a apropriação direta;

19. a Alcan nunca se apropriou de créditos decorrentes das contas mencionadas pela Autoridade Fiscal, relativamente a ordenados mensais, ordenados a pagar. Trata-se de mais um equívoco por parte do Sr. Fiscal;

20. a Autoridade Fiscal a quo conclui que a Alcan não teria feito ingresso de receitas sob o regime cumulativo no triênio 2009/11 e, por essa razão, não poderia, sob a égide das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, lançar mão da apropriação direta. Nada mais absurdo!

A sistemática de apuração pela cumulatividade do PIS e da COFINS não gera direito a crédito;

21. é inadmissível que um servidor da DRF desconheça a legislação tributária e cometa tamanho equívoco, o que demonstra que o Sr.

Fiscal não tem a menor condição de atuar no presente caso;

22. a Autoridade Fiscal a quo aduz que haveria divergências entre os registros no SISCOMEX, no DACON e na Escrituração Contábil, repisa que a escrituração contábil não teria registrado qualquer valor de serviços aplicados como insumos, como declara o DACON, e afirma que teria apresentado tabelas, acostadas como Documentos 12A - 12E e Documentos 23A - 23C;

23. mais uma vez esclareça-se que as referidas tabelas não foram entregues quando da intimação do Relatório de Diligência, de qualquer forma, a Alcan mais uma vez esclarece que nunca se apropriou de créditos de PIS e COFINS decorrentes de operações amparadas pelo Regime de Drawback;

24. a Autoridade Fiscal a quo assevera que aos ativos adquiridos quando da "expansão" da Refinaria não poderia ter sido aplicadas frações de depreciação porque, nos dizeres da Autoridade Fiscal a quo tais ativos seriam "elementos em processo de imobilização" (sic), não operacional no período examinado, tal afirmação não coaduna com a legislação tributária em vigor e tampouco com a realidade dos fatos;

25. a apropriação dos créditos de PIS/COFINS sobre o ativo imobilizado respeitou os percentuais relativos aos créditos de insumos vinculados às apropriações de cada mês, com relação à Expansão da Refinaria, a Autoridade Fiscal a quo parte de premissa equivocada, pois a expansão finalizou em 2009, e não em 2012 como afirma a fiscalização;

26. além disso, a Expansão da Refinaria se deu por meio de um processo, iniciado em janeiro de 2007 com fases distintas, até que a sua conclusão fosse atingida em 2009, a cada conclusão de cada uma dessas fases, o projeto pronto já era colocado em operação e, portanto, já autorizava o creditamento por parte da Alcan;

27. não há dúvidas que o Auditor Fiscal a quo não poderia refazer os cálculos para o fim de fazer incidir PIS e COFINS sobre as receitas financeiras;

28. O Auditor Fiscal a quo afirma que "não é aceitável que a Lei 10.865/04 viole a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional (...) por conseguinte, também não pode resultar aceitável que a Administração Tributária deixe de apurar débitos à conta de PIS e COFINS sobre ditas receitas financeiras";

29. com o devido respeito, essa afirmativa acima do Sr. Fiscal mostra com clareza o total despreparo do mesmo para lidar com o tema em questão. Como pode um Servidor Público Federal pretender desautorizar, por sua conta e ordem, um Decreto do próprio Poder Executivo Federal?

30. no Relatório de Diligência, o Sr. Fiscal chegou a alegar que as receitas oriundas da alienação de investimentos, embora não sejam tributadas pela COFINS, sofrem a incidência do PIS;

31. se trata de um erro grosseiro por parte do Sr. Fiscal, que novamente torna claro o seu desconhecimento sobre a legislação de regência, pois, o artigo 15 da

Lei nº. 10.833/03 estende ao PIS o tratamento de não tributação das receitas de venda de ativo permanente previsto no inciso II, do § 3º, do artigo 1º da Lei nº 10.833/03;

32. resta cabalmente demonstrado que a Autoridade Fiscal a quo não cumpriu o quanto determinado por Resolução pela C. 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento/RJ1; mais uma vez, a Autoridade Fiscal a quo demonstrou profundo desconhecimento da legislação tributária, e, a partir de uma análise distorcida dos fatos, tenta a qualquer custo tecer considerações desesperadas para justificar a negativa do direito ao crédito que a Alcan faz jus;

33. diante de todo o exposto, a Alcan, ratificando todos os termos das manifestações de inconformidade apresentadas anteriormente, reitera os pedidos formulados para que se dignem Vossas Senhorias reconheçam, preliminarmente as nulidades apontadas nos Despachos Decisórios, ratificadas pelo presente Relatório de Diligência Fiscal, no mérito, requer-se a total procedência dos argumentos esposados nas manifestações de inconformidade, determinando-se o cancelamento definitivo dos Despachos Decisórios, e o conseqüente deferimento de todos os pedidos de ressarcimento.

A 17ª Turma da DRJ/RJO, analisando as razões de defesa, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo o direito creditório pleiteado em parte, a título de ressarcimento no montante de R\$250.252,32; e cancelando a multa isolada, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 Nulidade. Pressupostos.

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 Multa Isolada. Retroatividade Benigna.

O princípio da retroatividade benigna impõe o cancelamento de multa lançada com base em legislação posteriormente alterada no sentido de não mais tratar como infração a conduta apenada.

Autoridade Fiscal. Competência.

Não se encontra no feixe de competências da Autoridade Fiscal a de afastar normas legais e/ou administrativas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 Não-Cumulatividade. Créditos. Método de Apropriação Direta.

Requisitos.

A opção, autorizada por lei, pelo método de apropriação direta a fim de segregar custos, despesas e encargos vinculados a diversas espécies de receitas auferidas, ora no mercado interno, ora no mercado externo, implica atendimento a requisitos, entre os quais, a existência e manutenção de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração principal.

PIS. Cofins. Incidência. Receitas Financeiras. Alíquota zero.

As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, foram reduzidas a zero no período de 02/08/04 até 01/07/15.

Ressarcimento. Crédito. Correção. Taxa Selic. Inaplicabilidade.

Sobre o crédito, objeto de ressarcimento no âmbito das contribuições de PIS/Cofins, não incide atualização monetária ou juros.

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

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos para o fim de que seja decretada a nulidade do v. Acórdão recorrido para que outra decisão seja proferida levando-se em consideração ao método de apropriação direta consoante a contabilidade de custos da Recorrente, e, no mérito, o conhecimento e o provimento do presente recurso para a reforma parcial do v. acórdão, deferindo-se integralmente o pedido de ressarcimento formalizado, determinando-se ainda a aplicação da Taxa SELIC sobre os valores a serem ressarcidos desde a data da transmissão do PER/DCOMP.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das Nulidades

A recorrente repisou os argumentos em favor da nulidade, uma vez que o r. acórdão adota como corretos os cálculos apresentados pela fiscalização, que não condizem com a correta apuração da Recorrente, adotando como premissas (errôneas) que: a adoção da metodologia de apuração direta dos créditos de PIS e COFINS pela contabilidade de custos seria ilegal; os registros da ECD não trazem as contas de ativo circulante que registrem os valores de PIS

e COFINS sobre insumos e despesas de energia elétrica; a Recorrente reconhece somente a bauxita como usada como insumo (o que não é verdade!); que a EFD não registra o mês que se deu a apropriação do PIS e da COFINS sobre as suas entradas; que a escrituração contábil da Recorrente não consigna a ocorrência de serviços aplicados como insumo; que a Recorrente não poderia ter tomado crédito sobre o ativo imobilizado e sobre insumos submetidos ao regime do Drawback.

Além disso, a recorrente reitera que o r. acórdão adota a premissa equivocada de que ela não teria juntado documentos suficientes à comprovação da existência de contabilidade integrada e coordenada com a escrituração. Nesse sentido, a recorrente defende que o r. acórdão é nulo porque não poderia adotar como corretos os cálculos da fiscalização, elaborados com base em premissas erradas quando à análise da contabilidade de custo da Recorrente, integrada e rente coordenada com a escrituração.

No entanto, em relação ao pedido de nulidade, verifica-se que a decisão da 1ª instância administrativa andou bem nesse item, pelo que se reproduz a apreciação. Segue:

De fato, quando da ciência do Relatório Fiscal (após a diligência) houve a falta, corretamente apontada pela contribuinte, ora Inconformada. No entanto, verifica-se que o equívoco fora a tempo corrigido, quando se examina os documentos de fls. 2084 e ss, conforme relata a própria Inconformada:

a Recorrente, inconformada com a falta de apresentação dos documentos pelo Sr. Fiscal diante da apresentação do Relatório de Auditoria, diligenciou até a Receita Federal do Maranhão e tomou ciência pessoalmente das planilhas elaboradas e dos documentos acostados mencionados no Relatório de Diligência Fiscal, a fim de analisar e refutar os pontos apontados pelo Sr.

Fiscal.

Após a ciência, a contribuinte obteve mais 30 dias para apresentar aditamento à defesa já produzida, o que fora feito, não subsistindo assim razão para a declaração de nulidade requerida, uma vez que todas as questões remanescentes nas contestações produzidas referem-se ao mérito.

Portanto, não se verificando ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência da decisão e oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, tendo sido lavrado o Despacho Decisório por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 (PAF), é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o PAF, art. 59, verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Com efeito, nulo seria o ato administrativo se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, situação que não se caracteriza nos autos.

Não se colocou em dúvida a competência dos Auditores, não houve preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal e levados ao conhecimento da recorrente.

Assim, não merece prosperar a alegação de nulidade, uma vez que foram cumpridos requisitos legais apontados, não se enquadrando, portanto, em nenhum daqueles citados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Ademais, a arguição de nulidade em sede de preliminar na realidade confunde-se com o mérito do julgamento, que será analisada adiante.

Com essas considerações, rejeito as preliminares de nulidade.

Do critério de apropriação de créditos

Consoante análise do recurso voluntário, verifica-se que a recorrente apresenta a contabilização dos insumos, bem como do seu processo de transformação e alocação dos créditos de exportação. Com o intuito de interligar todas as fases da sua operação, a Recorrente reitera os mecanismos utilizados para apuração do crédito de exportação, ou seja, demonstra o trabalho realizado pela contabilidade.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, o primeiro ponto a ser observado diz respeito à opção (no Dacon) do contribuinte pelo método de apropriação de créditos por meio da contabilidade de custos -apropriação direta em contraposição à apropriação proporcional -, como de fato alega a Impugnante. Verifica-se no Dacon ser esta a opção efetivada pelo contribuinte, pois se registra na primeira folha do Demonstrativo o seguinte:

Método de Determinação dos Créditos: Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados

Dessa forma, o primeiro tópico requerido à apreciação da diligência fiscal versava sobre o respaldo contábil-fiscal daquela opção, não da própria opção:

1. confirmar se a opção do contribuinte pelo método de apropriação direta em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação (e no mercado interno) está respaldada em sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a Escrituração Contábil-Fiscal;

Ou seja, a Fiscalização no seu Relatório (vide síntese no relatório deste voto), embora alegue falta de documentos que comprove o mencionado respaldo e mesmo dificuldade para apurar "o exato valor dos insumos absorvidos na fabricação dos produtos comercializados em cada período", confirma implicitamente a referida opção.

a Alcan manifestou-se por missiva de 23/04/15 (Doc.02), desacompanhada, contudo, dos Documentos e Informações imprescindíveis à aferição dos registros

e controles mantidos pela Alcan para fundamentar e comprovar o uso da Apropriação Direta e sua integração com a Escrituração Sem tais instrumentos é inexequível identificar o exato valor dos insumos absorvidos na fabricação dos produtos comercializados em cada período.

Isso porque nos documentos juntados pela Autoridade Fiscal (vide arquivo "documentos comprobatórios", encontrado na sequência processual após a Resolução), constata-se no Doc. 5-B (e A) não haver definição, na EFD, quanto ao mês de apropriação das contribuições, nem do valor do crédito de PIS/Cofins mercado interno/externo, mesmo se tratando de matéria prima. No Doc. 7-A, está indefinida a colunas titulada "Descrição: Tabelas Domínio EFD Método Apropriação Créditos Comuns", preenchida com "N/D". Da mesma forma, para as colunas "Descrição: Tabelas Domínio EFD Incidência Tributária Período " e "Descrição: Tabelas Domínio EFD Tipo Crédito". As tabelas citadas em tais colunas importam à concretização da citada "coordenação". Observe-se, por último, as falhas apontadas no Doc. 9-A, tais como, ausência de descrição da mercadoria e serviço.

No entanto, o "Mapa da Bauxita" (vide anexos à contestação do Relatório Fiscal, docs.5 e 6) apresenta aquisições e saídas daquele insumo, mas não se vislumbra nos autos nem origem, nem correspondência muito menos coincidência com valores constantes da escrituração principal, conforme exigido na legislação. A DIPJ, o Dacon e os balancetes são meros demonstrativos, insuficientes para este propósito, sendo necessário suportá-los com as cópias dos correspondentes documentos comprobatórios da existência de uma contabilidade de custos idônea, confiável e, sobretudo, integrada e coordenada com a escrituração contábil principal.

Nesse sentido, notou a Fiscalização (doc. 04) que os encargos relativos à depreciação estão contemplados com contas específicas no Ativo (191800, 291300, 191810, 291400) para o PIS e Cofins a recuperar, sendo esta uma exceção, pois o mesmo não ocorre para os insumos e para a energia elétrica. De modo geral, dos elementos especificados no TICF, entende-se não ter havido provas de sua existência, notadamente, dos Registros de consumo de insumos/matérias primas (de todos! Não apenas da bauxita); "Registros de Estoque em Processo (produtos em elaboração) e de Produtos Acabados; Identificação das Contas especificamente utilizadas no âmbito integração e coordenação contábil do citado Método; Demonstração do modus operandi, inclusive em termos de lançamentos contábeis, utilizado na consecução da finalidade a que se presta o Método em tela", conforme fora solicitado.

Ou seja, a recorrente limita-se a afirmar que já apresentara a planilha titulada "mapa da bauxita", onde controla rigidamente a matéria prima em todo o seu percurso. Contudo, no Relatório de Diligência (pós Resolução) a Fiscalização constatou que:

(...) a ECD não traz Contas (Doc.03) de Ativo Circulante que registrem os valores de PIS e COFINS sobre insumos (bens e serviços) e despesa de energia elétrica, reservados para apropriação quando da venda dos produtos, a única exceção dá-se com os encargos de depreciação do Ativo Imobilizado.

(...)c) Ainda em nível de EFD, esta também não se presta a elucidar a Apropriação Direta. De fato, a Alcan não registra o mês em que se deu a apropriação do PIS e COFINS incidente sobre os itens de suas entradas (Doc.05-A), inclusive, de Bauxita [bens aplicados como insumos] e de Energia Elétrica [despesas] (Doc.06), cujos valores embasariam créditos das Contribuições. Tal EFD, como se observa, sequer informa o valor do crédito apurado em razão das entradas aludidas Na contestação ao Relatório, a Inconformada responde que:

não há um campo na ECD que aponte o valor do crédito total de PIS e objeto do pedido de restituição. Tais informações deveria ser buscadas na DACON, as quais sempre estiveram disponíveis à fiscalização.

(...)à época da ocorrência dos fatos, o documento fiscal competente para registrar a apuração dos créditos de PIS e COFINS era o DACON. O SPED-Fiscal se prestava tão somente ao envio de informações ao Fisco quanto às Notas Fiscais. (...) Por essa razão, não se pode admitir que a fiscalização tenha chegado a tão singela conclusão que a EFD não se prestaria a elucidar a apropriação direta.

Assim, em que pese o esforço da recorrente acerca da apuração do crédito de exportação, verifica-se que a mesma não se desincumbiu do ônus de comprovar ter satisfeito os requisitos à adoção do método de apropriação direta dos créditos da não cumulatividade, sendo insuficientes os documentos juntados, razão pela qual, considera-se válido o cálculo dos créditos mediante método da proporcionalidade com a receita, utilizado pela Fiscalização.

Créditos referentes aos insumos (matéria prima), insumos importados e serviços

A recorrente aduz que todas as despesas, custos e encargos, ao contrário do que se consignou no Despacho Decisório combatido, encontram-se devidamente amarradas/vinculadas às receitas de exportação, razão pela qual é INDEVIDA a glosa dos créditos pleiteados.

Nesse sentido, a recorrente reitera que a apuração de tais créditos foi realizada conforme o mapeamento da bauxita. Dessa forma, a mesma defende que poderá comprovar de forma objetiva que os créditos ora pleiteados têm vinculação efetiva com as receitas de exportação. Vejamos:

Para o trimestre em julgamento, a apuração foi realizada da seguinte forma: (a) Janeiro de 2009 Janeiro de 2009 65. Não foram apropriados créditos relacionados à matéria-prima ou serviços, haja vista que não houve exportação neste mês. (b) Fevereiro/2009 Fevereiro/2009 66. Não foram apropriados créditos relacionados à matéria-prima ou serviços, haja vista que não houve exportação neste mês. (c) Março/2009 Março/2009 67. Para o mês de março de 2009, a composição dos créditos foi realizada com as matérias-primas adquiridas em janeiro/2009 e fevereiro/2009, tendo sido apropriadas, respectivamente, nos percentuais de 71,20% e 45,94%.

No entanto, vale sublinhar que insumos não são submetidos à tributação do PIS/Cofins, quando importados sob o regime de drawback, nem, correspondentemente, geram

direito à crédito. A legislação resta expressa nos arts. 1º e 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Observe-se, por exemplo, a Lei nº 10.865/04 cc Lei nº 10.833/03:

LEI 10.865/04 Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, §2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, §6º.

Art. 9º São isentas das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei:

II - as hipóteses de:

f) bens importados sob o regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de isenção; [grifou-se]

Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.

Lei nº 10.833/03 Art. 3º:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Ademais, como bem detalhado pela DRJ, verifica-se que a própria Impugnante não contesta que insumos importados sob o abrigo do regime especial de Drawback situam-se fora do domínio da geração de créditos da não-cumulatividade.

Além disso, verifica-se que no Relatório de Diligência (fls. 1985 e ss) a Autoridade Fiscal, em resumo, alegou que:

1. Instada (Termo de Intimação e Ciência Fiscal, de 30/03/15, Doc.01A), a Alcan manifestou-se por missiva de 23/04/15 (Doc.02), desacompanhada, contudo, dos Documentos e Informações imprescindíveis à aferição dos registros e controles mantidos pela Alcan para fundamentar e comprovar o uso da Apropriação Direta e sua integração com a Escrituração;
2. Sem tais instrumentos é inexequível identificar o exato valor dos insumos absorvidos na fabricação dos produtos comercializados em cada período;
3. a ECD não traz Contas (Doc.03) de Ativo Circulante que registrem os valores de PIS e COFINS sobre insumos (bens e serviços) e despesa de energia elétrica, reservados para apropriação quando da venda dos produtos, a única exceção dá-se com os encargos de depreciação do Ativo Imobilizado;

4. dos bens usados como insumos a Alcan reconhece apenas a Bauxita, como consigna sua referida missiva e "MAPA DA BAUXITA" (Doc.02), e não a totalidade dos CFOP 1101 e 2101 considerados na Diligência originária, contudo, nesta Diligência, escrutada a EFD, parte dos CFOP 1101/2101 não são matériasprimas (Doc.05-A), como aponta a coluna "Tipo de Item SPED", dos respectivos dados fornecidos pela Alcan, apenas os CFOP efetivamente 1101/2101 são aqui aproveitados (Doc.05-B) na definição da conexa base de cálculo das Contribuições;

5. a EFD também não se presta a elucidar a Apropriação Direta, pois, a Alcan não registra o mês em que se deu a apropriação do PIS e da COFINS incidente sobre os itens de suas Entradas (Doc.05-A), inclusive, de Bauxita [bens aplicados como insumos] e de Energia Elétrica [despesas] (Doc.06), cujos valores embasariam créditos das Contribuições;

6. Tal EFD, como se observa, sequer informa o valor do crédito apurado em razão das entradas aludidas;

7. EFD não registra a opção do Contribuinte nos quesitos: Método de Apropriação dos Créditos Comuns: anota os dois aceitos por lei;

Incidência Tributária no Período: refere a Escrituração de operações de regime não-cumulativo, cumulativo ou ambos; Tipo de Crédito: vinculação dos créditos (receita tributada/não no mercado interno e de exportação), por alíquota (básica, diferenciada, específica) e situação (estoque de abertura, compra/revenda de embalagem, agroindustrial presumido, importação, atividade imobiliária e outros);

8. a Escrituração Contábil da Alcan não consigna a ocorrência de serviços aplicados como insumo (Contas: 941135, 941137, 942238) de suas vendas/prestações (Doc.08-A), não havendo, por conseguinte, bases sobre as quais levantar créditos a tal pretexto;

9. não obstante, dentro dos limites dos elementos disponíveis, e considerados os aspectos expostos neste Tópico "2", efetuaram-se as apurações condizentes compatíveis. (Docs.I2-Aa 12-E; Docs.23-A e 23-C);

10. as apurações aqui encaminhadas se fazem a partir da Escrituração Contábil e Fiscal da Alcan (Doc.24-A; Doc.24-B), de dados de exportação SISCOMEX (Doc.13; Doc.22), dos Atos Concessórios de Drawback (Doc.21) e dos registros de Recolhimentos feitos pela Alcan (Sistema SINAL). (Doc.10; Docs.I2-A a 12-E);

11. a "Expansão da Refinaria", dessarte, é empreendimento que, à época dos fatos geradores invocados pela Alcan neste Processo, estava em processo de construção, instalação, implantação, em uma palavra, estava em fase pré-operacional;

12. todos os itens apontados pela Alcan como "Ativo Imobilizado" (Docs.I6-Aa 16-D; Doc.18 entregue em ação fiscal anterior sob o MPF 0320100-2012-00291,

Doc.24-D) consistem, na verdade de elementos em processo de imobilização, não operacional no período examinado;

13. nestas circunstâncias não é lícito que a um "futuro" Ativo Imobilizado já se-lhe aplique quotas de depreciação;

14. não pode haver base de cálculo para créditos de PIS e COFINS em nível de Ativo Imobilizado como pretendido pela Alcan para estruturas industriais em elaboração, pré-operacionais, durante os anos de 2009, 2010 e 2011, como disciplinam o Art.57, §8º, Lei 4.506/64; e o Art. 13, III, Lei 9.249/05;

15. autorizado pela Lei 10.865/04 (Art.27, §2º), o Decreto 5.164/04 reduziu a Zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre receitas financeiras, assim mantidas pelo Decreto 5.442/05 que o revogou;

16. tais disposições, no entanto, inobservam o sistema jurídico-legal, segundo o qual apenas a Lei pode majorar tributo e fixar sua base de cálculo e alíquota;

17. não é aceitável que a Lei 10.865/04 viole a Constituição Federal (Art.5º, II; Art.150, I) e o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66, Art. 97, I e II), por conseguinte, também não pode resultar aceitável que a Administração Tributária deixe de apurar débitos à conta de PIS e COFINS sobre ditas receitas financeiras (Doc.14), como devidamente se fez (12-A);

18. em Lei própria (10.637/02), não há limitação que afaste receita da venda de Investimentos da base de cálculo do PIS (EC 20/98: CF, Art.195,1, b);

19. para a COFINS, de fato, a exclusão incide no valor de alienação do Ativo Permanente, e, assim, dos Investimentos, mas merecem reparo, por isso, as quantias correspondentes na apuração da COFINS, vez que os dados de base de cálculo do PIS (Doc.14; Doc.12-B) foram equivocadamente aplicados in totum à COFINS;

20. no circuito fático-jurídico das Leis da Não Cumulatividade de PIS e COFINS, as Exportações sem incidência dessas Contribuições autorizam o Contribuinte a fruir e manter créditos sobre o valor de bens/serviços aplicados nos itens exportados, que lhe geram receita e, ao País, divisas;

21. no Drawback não é igual, pois as Exportações, livres de PIS e COFINS em face da EC 33/01 (Art.149, §2º, I, da CF88), assim são por arcabouço jurídico-legal distinto do que rege a Não Cumulatividade das Contribuições, doutro lado, inexistente disposição legal no instituto do Drawback que autorize um Contribuinte a fruir e manter créditos que desejasse levantar sobre o valor de bens aplicados nos itens por ele exportados sob auspícios do mesmo Drawback;

22. a clara confusão entre regimes jurídico-legais tão díspares decorre de erros exegéticos instaurados, basicamente, pela supra Lei 11.116/05 (Artigo 16) (Doc. 19-A), como é notório o Artigo 16 está inquinado do mesmo defeito que eiva o Artigo 17 da Lei 11.033/04 (Doc.19-B);

23. a Lei 11.165/05 traz, em fulgurante erro, a estranha permissão para se aproveitar e manter créditos de PIS/COFINS apurados sobre o valor da compra de itens usados produtos levados à venda sem sujeição dessas Contribuições, mas tal faculdade é prevista apenas no raio de ação das Leis 10.637/02 e 10.833/03, à margem das quais, como visto, não se pode transigir tal disparate;

24. assim, apenas às Receitas de Exportação "Normal" (não associadas a Drawback) se admite a vinculação a créditos sobre insumos aplicados nos produtos exportados.

25. isto posto, os Docs.12-A a 12-E, observando o termo exportação, como consignado na r. Resolução em seu Item "5.", é sucedido por uma versão ajustada (Docs.23-A e 23-C) pela segregação precitada entre Exportações sob Drawback e as demais ("Normais");

26. neste mister, tomam-se em conta os Atos Concessórios de Drawback concedidos a Alcan (Doc. 21) e as exportações declaradas perante o SISCOMEX pela Alcan. (Doc.22);

27. no cumprimento da r. Resolução, dentro dos limites sobre os quais se dissertou nas linhas anteriores, formalizaram-se planilhas, demonstrativos, memórias de cálculo, relatos, documentos, escrituração fiscal e contábil, entre todos os demais elementos referidos ou acostados, e, in fine, são apresentados os valores apurados, tendo em conta o pleito formulado pela Alcan. (Docs.12-A a 12-E; Docs.23-A e 23-C).

Em relação aos itens glosados pela fiscalização e mantidos pela DRJ, entendo pela conservação da decisão recorrida, dada a falta de réplica clara e precisa pela recorrente em sua peça recursal, esta que carrega somente argumentos genéricos e, tampouco, observo esclarecimentos fáticos acerca das rubricas, a exemplo de como é utilizado, em qual etapa e a implicação se excluído do pátio industrial ou do processo produtivo.

Mesmo que não agregado ao produto final, o que se exige apenas nas hipóteses de crédito de IPI, os insumos no regime da não cumulatividade das contribuições são passíveis de ressarcimento desde que demonstrada pela contribuinte sua essencialidade e/ou relevância à prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º das leis do PIS e da COFINS).

Nesse sentido, mantenho as glosas.

Créditos referentes ao ativo imobilizado

A recorrente entende que os bens incorporados ao ativo imobilizado iniciaram suas atividades a cada etapa de conclusão da expansão da Refinaria. Nesse sentido, a mesma defende que o projeto fora colocado em ação ao término de cada fase, e por este motivo é autorizado o creditamento.

Em síntese, a recorrente reitera que a partir de 2009 a mesma já faz jus aos créditos de PIS e COFINS. Em consonância a IN SRF nº 457 de 2004, a recorrente entende que a manutenção do r. Acórdão neste ponto violaria expressamente aos artigos 3º, VI e VII, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02.

No entanto, a Fiscalização entendeu, no Despacho Decisório, não constituir custos, despesas ou encargos vinculados à receita de exportação, os valores de aquisição ou construção de bens do Ativo Imobilizado, dessa forma, eles não podem ser aproveitados. Mas, a contribuinte na Manifestação de Inconformidade argumentou que os créditos glosados, atrelados ao ativo imobilizado, se referem a encargos com a depreciação de máquinas e equipamentos da Recorrente utilizados diretamente na produção das mercadorias objeto de exportação, e que tais encargos foram proporcionalizados de acordo com os créditos de insumos nacionais vinculados às receitas de exportação.

Ademais, verifica-se que a lei (tanto a que rege o PIS quanto a que rege a Cofins) limita a apuração do crédito, relativa a bens do imobilizado, àqueles equipamentos e máquinas efetivamente incorporados e empregados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços da Empresa, conforme estabelece o citado art. 3º, caput, e inciso VI:

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

Dessa forma, bens do imobilizado que não tenham sido comprovadamente incorporados e empregados na finalidade legalmente definida não podem gerar créditos do regime não-cumulativo. Não basta comprovação mediante "inúmeras notícias veiculadas na imprensa", pois, além de as incorporações ser registradas no Livro Diário na conta de Ativo Imobilizado, deve ser comprovado que a máquina ou equipamento tem o uso previsto nas normas regentes da matéria, conforme bem especificado na Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

Lei nº 4.506, de 1964 Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 8º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Assim, considerando que a Autoridade Fiscal afirmou que todos os itens apontados pela Alcan como "Ativo Imobilizado" (Docs.l6-Aa 16-D; Doc.18 entregue em ação fiscal anterior sob o MPF 0320100-2012-00291, Doc.24-D) consistem, na verdade de elementos em processo de imobilização, não operacional no período examinado, referente à chamada Expansão da Refinaria, e, por isso, não pode haver base de cálculo para créditos de PIS e COFINS em nível de Ativo Imobilizado como pretendido pela Alcan, durante os anos de 2009, 2010 e 2011.

Portanto, consoante análise dos itens supracitados, verifica-se que os mesmos não se enquadram nas condições legais para gerar créditos decorrentes de bens incorporados ao ativo imobilizado.

Dessa forma, conservo a glosa.

Critério para apuração das despesas com energia elétrica

A recorrente aduz que o acórdão adota premissa errônea ao considerar como corretos os cálculos apresentados pela Fiscalização (demonstrativo 23-A e 23-C), pois a fiscalização elaborou referidos cálculos com fundamento de que a metodologia da apropriação de créditos pela contabilidade de custo seria ilegal.

Nesse sentido, a recorrente defende que a própria Receita Federal, na Solução de Consulta 58, de 15/10/2010, deixou consignado que a totalidade dos dispêndios com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica geram créditos de PIS/COFINS.

Em síntese, a recorrente aduz que a sistemática para apropriação dos créditos de energia elétrica, adotada pela mesma, foi exatamente a mesma utilizada na apropriação dos créditos de depreciação do ativo imobilizado, ou seja, na prática, o resultado é obtido da multiplicação das despesas com energia elétrica incorridas no mês com o percentual de participação das receitas de exportação sobre o total da energia consumida, dentro do mês de competência e, depois, pela aplicação da alíquota de 7,6%.

Por outro lado, de acordo com a Fiscalização, verifica-se que "despesas de energia" declarados no DACON sofreram ajustes em seus valores, com base no total das operações de entradas sob os CFOP 1252 e 2252 (compra de energia elétrica dentro e fora da Unidade da Federação, respectivamente). Mas, a contribuinte, na Manifestação de Inconformidade, argumentou que a energia elétrica é diretamente ligada à alimentação e funcionamento dos itens do ativo imobilizado, e que possui controle rígido e métodos bem definidos para a apropriação dos créditos. Além disso, afirma haver "uma brutal diferença entre se falar em vinculação de despesas e receitas dentro do mesmo mês (premissa adotada pela fiscalização) e admitir o creditamento de despesas vinculadas às receitas de exportação (mandamento legal)".

Ou seja, verifica-se que os ajustes foram realizados a partir dos CFOP correspondentes à compra de energia constantes da contabilidade da Empresa, não tendo havido

contestação específica nesta contagem. A ressaltar ainda o ajuste decorrente do método de rateio adotado pela Fiscalização - questão aqui já apreciada -, pois resulta o valor do crédito da não cumulatividade vinculado à exportação, por este método, da proporção das receitas obtidas no mercado externo em relação ao total das receitas.

Portanto, como bem detalhado pela DRJ, a objeção fora superada com os novos cálculos da Fiscalização, após a Resolução, onde os valores de despesa de energia são superiores ao do cálculo original da Autoridade Fiscal (v. Demonstrativo 23-A). Sublinhe-se, mais uma vez, que os valores foram obtidos a partir dos CFOP correspondentes à compra de energia constantes da contabilidade da Empresa, não tendo havido contestação específica nesta nova apuração. Assim, superadas as alegações da recorrente, deve prevalecer a nova apuração da Fiscalização (v. Demonstrativo 23-A e 23-C).

E contra a parcela glosada, não houve impugnação pela recorrente, de modo que mantenho a decisão recorrida neste ponto.

Drawback

A Fiscalização relatou que as apurações efetuadas basearam-se na Escrituração Contábil e Fiscal da Alcan (Doc.24-A; Doc.24-B), em dados de exportação SISCOMEX (Doc.13; Doc.22), nos Atos Concessórios de Drawback (Doc.21) e nos registros de Recolhimentos feitos pela Alcan (Sistema SINAL). (Doc.10; Docs.12-A a 12-E). E, ainda, relatou que inadmitira "créditos a pretexto dos vínculos de insumos com Exportações sob Drawback". Entretanto, a própria contribuinte "esclareceu que nunca se apropriou de créditos de PIS e COFINS decorrentes de operações amparadas pelo Regime de Drawback".

Isso porque insumos não são submetidos à tributação do PIS/Cofins, quando importados sob o regime de drawback, nem, correspondentemente, geram direito à crédito. A legislação resta expressa nos arts. 1º e 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Observe-se, por exemplo, a Lei nº 10.865/04 cc Lei nº 10.833/03:

LEI 10.865/04 Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, §2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, §6º.

Art. 9º São isentas das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei:

II - as hipóteses de:

f) bens importados sob o regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de isenção; [grifou-se]

Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.

Lei nº 10.833/03 Art. 3º:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

No entanto, verifica-se que a própria recorrente não contesta que insumos importados sob o abrigo do regime especial de Drawback situam-se fora do domínio da geração de créditos da não-cumulatividade. Diante dessas considerações, deve ser mantida a decisão da DRJ.

Aplicação da SELIC sobre créditos reconhecidos

A recorrente pede aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de ressarcimento até a data da completa satisfação do crédito. Contudo, de acordo com a DRJ, dispositivo legal expresso veda a pretensão, a teor do que dispõem os arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, por meio do Recurso Especial (Recurso Repetitivo) nº 1.035.847/RS, que a resistência constante de ato estatal, o qual impeça a utilização do direito de crédito, descaracteriza o referido crédito como escritural. Desse modo, torna-se legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco. Transcrevo a ementa da decisão:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.
2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.
3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.
4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do

direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

Esse raciocínio inicialmente adotado para o IPI foi estendido também para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

Com isso, depreende-se que a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural. Apenas como exceção, a jurisprudência do STJ compreende que o crédito escritural teria perdido sua natureza, conseqüentemente, permitiria sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito.

Quanto ao início da correção monetária para o ressarcimento de crédito escritural, o STJ determinou, no Tema Repetitivo 1003, que ela começa após o prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo:

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art.

24 da Lei n. 11.457/2007).

No caso em concreto, apesar de o processo não ter ficado paralisado, o prazo razoável determinado pelo Judiciário para o reconhecimento do direito pleiteado foi claramente excedido.

Ante o exposto, com base nas decisões acima e na previsão do art. 99 do RICARF, no mérito, voto por reconhecer a atualização monetária do crédito a partir do primeiro dia após o escoamento do prazo de 360 dias da transmissão da PER/DCOMP em discussão.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido pela taxa Selic, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro