



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10320.723528/2012-33</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.398 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de março de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ALCAN ALUMINA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-002.385, de 26 de março de 2025, prolatado no julgamento do processo 10320.723519/2012-42, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

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

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que tratou do Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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: 01/01/2011 a 31/03/2011

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: 01/01/2011 a 31/03/2011

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.

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**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

**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 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 SISCOEX (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).

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.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, 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 SISCOEX (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.

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.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de 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*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator