



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.945240/2013-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.894 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2024
Recorrente ALCOA WORLD ALUMINA BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DECISÃO DEVIDAMENTE MOTIVADA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE. CERTEZA E LIQUIDEZ.

O ressarcimento está condicionado à comprovação da certeza e liquidez do respectivo direito creditório por quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar liquidez e certeza ao direito alegado.

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

CONSÓRCIO. PREVISÃO DE PRAZO E PRORROGAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE DE FATO. LEGITIMIDADE ATIVA PARA PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

O Consórcio não possui personalidade jurídica e não perde essa condição pelo fato de seu prazo de duração ser longo e com possibilidade de prorrogação. Dessarte, é descabida a desconsideração do consórcio para qualificá-lo como sociedade de fato, devendo ser reconhecida a legitimidade ativa da participante do Consórcio para pleitear, em nome próprio, o ressarcimento, a restituição ou a compensação dos créditos básicos das contribuições na aquisição de insumos, na proporção de sua participação.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CRÉDITO. VALOR.

O crédito do regime não cumulativo será determinado mediante a aplicação da alíquota da contribuição sobre os valores de insumos adquiridos ou incorridos

no mês. A nota fiscal é o documento hábil e idôneo para se comprovar tais as aquisições.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE .

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. INSUMOS. SERVIÇOS.

Os serviços na extração e preparo da bauxita, utilizada como insumo na produção do produto alumina/alumínio, fazem parte da base de cálculo do crédito do regime não cumulativo, assim como o transporte da bauxita e produtos em elaboração.

ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. INSUMOS. SERVIÇOS NA LAVRA DO MINÉRIO.

Na atividade mineradora, com lavra a céu aberto, resta caracterizada a necessidade/relevância de serviços de terraplanagem e de tratamento do meio-ambiente e limpeza ou remoção de rejeitos/resíduos, na área de produção.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos.

CRÉDITOS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Podem gerar créditos, atendidos os requisitos para inclusão no ativo immobilizado, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo immobilizado, adquiridos para a utilização na produção de bens destinados à venda. O crédito, em geral, é calculado a partir dos encargos de depreciação. Opcionalmente, em relação apenas à aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção, poderão ser descontados créditos calculados sobre o valor de aquisição, nos prazos que estabelece a legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, (i) para reconhecer a legitimidade ativa do Recorrente para pleitear o ressarcimento, na proporção de sua participação no consórcio Alumar, revertendo-se as glosas fundadas apenas nesse motivo, sobre as aquisições de combustível (óleo

diesel e BPF) e tecido filtrante, e (ii) para reverter as glosas sobre os serviços prestados caracterizados como insumos (escavação, carga, transporte, descarga e espelhamento de estéril - lavra a céu aberto - e regaste de fauna e flora, supressão vegetal, terraplanagem, retirada de galhada, tronco, raízes, remoção de top soil etc.); e, (II) por maioria de votos, para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação à locação de veículos (caminhão basculante, caminhão comboio, caminhão pipa, empilhadeira, escavadeira, motoniveladora e tratores de esteira), vencido o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar (Relator), que negava provimento nesse item, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar - Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Robson Costa, Flávia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar e Hélcio Lafeté Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (no caso, DRJ08) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que não se reconheceu parcialmente do direito creditório pleiteado relativo à contribuição em apreço apurada sob o regime não cumulativo, correspondente ao 4º trimestre de 2012 e vinculado às receitas de exportação,.

Com fundamento na referida decisão, o processo pode ser relatado na forma que segue.

Ao analisar o direito creditório, a fiscalização procedeu as seguintes glosas:

- Consórcio de alumínio do Maranhão – ALUMAR;
- Dos bens utilizados como insumos, dos serviços utilizados como insumos, da energia elétrica e térmica, das devoluções de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa e das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição):
 - Dos bens utilizados como insumos – glosas;
 - Dos serviços utilizados como insumos;

- Das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).

O despacho decisório constante dos autos decidiu reconhecer parcialmente o direito creditório (a maior parte do crédito foi reconhecida, conforme resumo a constar do início do voto). Cientificado do Despacho Decisório, por via eletrônica, o contribuinte protocolizou manifestação de inconformidade, tempestivamente, na forma do artigo 56 do Decreto n.º 7.574/2011, instaurando, assim, a fase litigiosa.

Foram alegados os seguintes pontos:

PRELIMINARES

- Nulidade do r. Despacho Decisório por Ausência da Devida Fundamentação.

DO DIREITO

- Da Legitimidade da Manifestante em Apurar Créditos de PIS/COFINS Relacionados a Aquisições do Consórcio ALUMAR;
 - Premissas relacionadas ao mérito dos créditos glosados pela d. Autoridade Fiscal:
 - Conceito de insumos para fins de apuração de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS;
 - Os processos produtivos da ALCOA (Manifestante) e do Consórcio ALUMAR.
 - A Improcedência da Glosa dos Créditos Atinentes a Despesas do Consórcio ALUMAR:
 - Notas fiscais de entrada em nome do Consórcio ALUMAR;
 - Serviços que não geram direito à crédito.
 - A Improcedência da Glosa dos Créditos da Manifestante (ALCOA):
 - Notas Fiscais fora do período de apuração do crédito;
 - Notas Fiscais cuja operação não geram direito à crédito;
 - Notas Fiscais que solicitadas e não apresentadas;
 - Serviços que não geram direito à Crédito;
 - Créditos que supostamente não podem ser considerados no Ativo Imobilizado.
 - Aplicação do princípio da verdade material - Prevalência da hígida documentação comprobatória apresentada pela Manifestante;
 - Subsidiariamente: Da necessidade de conversão do julgamento em diligência;
 - Provas.

Assim requereu, o manifestante:

Diante das razões de fato e de direito expostas, a Manifestante requer o recebimento e conhecimento da presente Manifestação de Inconformidade, para que:

- a) Seja declarada a nulidade do r. Despacho Decisório e o conseqüente deferimento integral dos créditos pleiteados, já que inexiste a devida fundamentação das glosas, bem como a ausência das planilhas de fls. 796 e 798 do Processo de fiscalização n.º 13031.386974/2020-14, que também configura o cerceamento ao direito de defesa da Manifestante;
- b) Caso a preliminar de nulidade arguida não seja acatada, o que apenas se considera por hipótese, seja julgada totalmente procedente, para o fim de reconhecer, de forma integral, a legitimidade dos créditos pleiteados, reformando a parcela indeferida pelo r. Despacho Decisório ora questionado, com o deferimento da totalidade do Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS e COFINS do 1º trimestre de 2015;
- c) Subsidiariamente, na remota hipótese de pairarem dúvidas a respeito da higidez das alegações apresentadas, a Manifestante requer a conversão em diligência do julgamento da presente manifestação, a fim de que se analise pormenorizadamente todos os elementos de prova já apresentados (notas fiscais, planilhas, contratos, relatórios e laudos técnicos, etc.), com vistas a confirmar a legitimidade e regularidade na constituição do Consórcio Alumar, bem como a exatidão dos créditos pleiteados pela Manifestante, nos termos do art. 38 da Lei n.º 9.784/99.

A ementa da decisão da DRJ restou assim redigida: .

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL N.º 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

CRÉDITOS DE COFINS RELACIONADOS A AQUISIÇÕES DO CONSÓRCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O consórcio de empresas tem entre seus requisitos legais o objeto definido e o prazo de duração determinado, sem os quais se configura em sociedade de fato, não havendo, nesse caso, legitimidade ativa de participante do "consórcio" para pleitear, em nome próprio, créditos da não cumulatividade de PIS/Cofins.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO

A aquisição, a que se referem os incisos I e II do §1º dos artigos 3º das Lei n.º 10.833/2003, deve ser entendida como a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa. O crédito deve ser reconhecido quando bens e serviços são faturados e recebidos no estabelecimento do contribuinte, a partir da emissão das notas fiscais de entrada.

CRÉDITOS DE COFINS/EXPORTAÇÃO REFERENTE À AQUISIÇÃO DE INSUMOS IMPORTADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos moldes das disposições normativas e legais vigentes à época do Período de Apuração, restou caracterizada a impossibilidade de ressarcimento /compensação de crédito, vinculado à receita de exportação, de pagamento da PIS/COFINS na importação, que apenas podia ser utilizado para dedução da contribuição devida na forma da Lei.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A interessada foi cientificada da decisão e, tempestivamente, apresentou recurso voluntário.

De início, pleiteia a intimação para sustentação oral, postula pelo reconhecimento da tempestividade da peça e explica o processo produtivo e funcionamento do consórcio “Alumar”. Também, argumenta pelo julgamento conjunto dos processos 10880.945237/2013-30, 10880.945238/2013-84, 10880.945239/2013-29 e 10880.945240/2013-53. No demais, em breve síntese, sustenta o que segue (ressalte-se que, na apreciação de cada item contestado, é possível detalhar a argumentação, sendo o caso).

Em preliminar, sustenta a nulidade do acórdão recorrido, seja pela ausência de fundamentação e análise, seja pela indevida alteração da motivação. Veja-se:

É necessário apontar que o acórdão recorrido sequer analisou os fundamentos apresentados pela Recorrente na Manifestação de Inconformidade, simplesmente transcreveu a referida decisão, como razão de decidir.

O Código de Processo Civil, que deverá ser aplicado subsidiariamente no processo administrativo federal, em seu art. 489, dispõem os elementos essenciais para uma sentença. No § 1º do referido dispositivo, há motivos que podem ser apontados para justificar que determinada sentença não foi devidamente fundamentada.

A análise teria sido feita em cima de transcrição de decisão da DRJ/RPO e em outras decisões, cujos elementos sequer permitem a pesquisa. Cita decisões do Carf e o Código de Processo Civil.

De outra parte, a decisão recorrida, em função das provas apresentadas, modificou a fundamentação do despacho decisório no que tange às notas fiscais glosadas em decorrência da falta de incidência da contribuição na operação, a saber:

Para a surpresa da Recorrente, o acórdão recorrido reconheceu que houve o destaque das contribuições nas respectivas notas fiscais, porém, sem dar oportunidade para a Recorrente se manifestar, manteve as glosas, sob novo fundamento, notadamente que tratar-se-iam de créditos relacionados a insumos importados, que foram utilizados no processo produtivo e o produto final foi exportado (com ressarcimento supostamente vedado pela legislação), motivo pelo qual, não poderá ser admitido por esse e. CARF.

.....

Portanto, em respeito aos princípios do contraditório e à ampla defesa, por mais um motivo, é necessário o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido.

Aduz, ainda, a nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação e afronta à ampla defesa e devido processo legal, reproduzindo os argumento apresentados na

manifestação de inconformidade. Destaca que a recorrente foi obrigada a fazer prova negativa, a partir de planilhas e glosas genéricas.

No mérito, especificamente, alega a improcedência da glosa dos créditos atinentes às despesas do consórcio Alumar. Explica o processo produtivo da empresa, o papel do consórcio e a devida formalização do mesmo. Destaque-se:

O Consórcio Alumar foi devidamente constituído nos termos dos dispositivos acima transcritos, tendo sido arquivado pela Junta Comercial do Estado do Maranhão, sob o Nire nº 20151308977, após a observância dos requisitos legais, conforme é possível verificar no seu contrato de constituição (**Doc. 03 da manifestação de inconformidade**).

As seguintes empresas compunham, no início, o consórcio: ALCOA ALUMÍNIO S.A. (CNPJ nº 23.637.697/0001-01); BILLITON METAIS S.A. (CNPJ nº 42.105.890/0001-46); ALCAN ALUMÍNIO DO BRASIL S.A. (CNPJ 60.561.800/0001-03); e ABALCO S.A. (CNPJ nº 00.434.317/0001-36). Posteriormente, houve a inclusão da ora Recorrente (ALCOA WORLD ALUMINA BRASIL LTDA. – CNPJ nº 06.167.730/0001-68).

O empreendimento foi especificamente determinado no Artigo I do contrato, tendo sido estipulado como **objeto (i) a aquisição, montagem e construção de instalações para o refino de Alumina e de instalações para a redução de Alumínio, assim como (ii) a operação dessas instalações**, que envolve o fornecimento proporcional de bauxita pelas consorciadas, a partilha da alumina produzida e uma correspondente participação nos custos de produção.

.....

Diante disso, considerando que as empresas contribuíram com diversos ativos na constituição do consórcio, para possibilitar o desenvolvimento do empreendimento, as participações de cada uma delas são distintas, respeitando as devidas proporções de suas contribuições iniciais, cabendo à Recorrente, por exemplo, a participação de 39,96% na atividade de refino da alumina, conforme Aditivo 3, de 14/03/2013.

Aponta e transcreve trechos de variada jurisprudência do Carf, sustentando a legitimidade da empresa frente aos créditos do consórcio, inclusive jurisprudência relativa ao próprio consórcio em apreço. Em particular, cita decisões em processo anterior da recorrente, prolatadas nos autos do processo 19515.720479/2013-55.

Especificamente sobre as notas fiscais de entrada em nome do consórcio Alumar, esclarece que envolvem compras de óleo diesel e BPF da Petrobrás Distribuidora:

O óleo "Diesel" é utilizado para dar partida no calcinador e nas caldeiras e o "BPF" utilizado na efetiva operação dos calcinadores. Esses insumos são largamente utilizados na etapa do refino chamada "calcinação", como já foi brevemente descrito no processo produtivo anteriormente.

Quanto aos serviços que geram direito ao crédito, aduz novamente a legitimidade para pleitear e contesta a glosa por terem sido prestados para períodos diferentes:

Assim, os serviços só são registrados quando efetivamente prestados. O que pode ocorrer é que, diante da natureza de alguns serviços, é necessária a emissão das notas fiscais em datas diferentes das efetivas prestações, o que impossibilita a apuração do crédito dentro do mesmo mês da emissão, porém, o fato de a emissão da nota ser emitida em data diferente da efetiva prestação não inviabiliza a tomada do crédito, pois

os serviços foram efetivamente prestados, os valores foram pagos e sobre a operação incidiu o PIS/COFINS, motivo pelo qual, a glosa deverá ser afastada.

No que diz respeito aos serviços prestados ao “Consórcio Alumar”, a Recorrente tem legitimidade para pleitear os créditos de contribuição ao PIS e à COFINS desses serviços utilizados, na proporção da sua participação no consórcio, uma vez que são **essenciais à consecução das atividades do consórcio e, sem os serviços prestados, sequer seria possível a produção da matéria final.**

Contesta a mudança de fundamento que teria ocorrido na decisão da DRJ e motivos da glosa para notas específicas:

Para a surpresa da Recorrente, o acórdão recorrido reconheceu que houve o destaque das contribuições nas respectivas notas fiscais, porém, manteve as glosas por fundamento absolutamente diferente, que nunca foi mencionado pela fiscalização, qual seja, que as notas fiscais 365, 366, 377, 382, 383 e 384 tratar-se-iam de insumos importados empregados em produtos exportados, os quais permitiriam a utilização do crédito correspondente para desconto de débitos na apuração das contribuições. Seria vedado, segundo a DRJ, o ressarcimento ou compensação desses créditos. Assim, por esse novo fundamento, houve a manutenção das glosas relativamente às notas em questão.

Contudo, a despeito da irregular inovação contida no acórdão recorrido (e que não pode ser admitida, como já demonstrado), também não merece prosperar o argumento de que os créditos dessa natureza não permitiam, à época, o ressarcimento por parte da Recorrente.

.....

Ora, como foi demonstrado, as Leis nºs 11.033/2004 e 11.116/2005 permitem o ressarcimento dos créditos decorrentes das aquisições de insumos importados, que foram utilizados no processo produtivo e o produto final foi exportado (como ocorreu no presente caso). Somente isso já seria suficiente para afastar a alegação da DRJ, que tenta limitar o direito ao ressarcimento com base em ato infralegal.

Cita Solução de Consulta da RFB e decisões do Carf.

Quanto aos bens adquiridos, também contesta que teriam sido registrados créditos superiores para algumas compras, a saber:

Além disso, apesar de existir uma diferença entre o valor constante na nota fiscal e o da base de cálculo informados na planilha que foi fornecida durante a fiscalização, o fato é que a simples análise das notas fiscais que foram disponibilizadas ao fisco, e que a Recorrente apresenta novamente (**doc. 1**), demonstra que o valor do crédito que foi informado à fiscalização estava correto. Veja, por exemplo, a NF 348 e 350, na planilha da fiscalização:

.....

Nota-se que a Recorrente registrou exatamente os valores da contribuição ao PIS e à COFINS que estavam destacados nas respectivas notas fiscais e, portanto, não procede a alegação da fiscalização, ratificada pelo acórdão recorrido, que manteve as glosas.

Com relação aos serviços que, alegadamente, não fariam parte do processo produtivo, se insurge pois todos seriam essenciais. Destaque-se:

Contudo, o entendimento da Autoridade Fiscal, ratificado pelo acórdão recorrido, não pode prosperar, pois tais serviços decorrem das contratações das seguintes empresas:

U&M, Fidens, Compacta, Norsul, Elcano, Itaguay, Norsulmax, Pancoast, Bertolini, Visen e Levyequip, representando despesas essenciais à consecução das suas atividades, sobretudo na fase de extração da Bauxita, a exemplo dos seguintes:

- Escavação, carga, transporte, descarga e espelhamento de estéril - (Lavra a céu aberto);
- Desmonte por escarificação, escavação, carregamento, transporte e deposição no britador ou pilha de estoque, alimentação moega e etc;
- Aluguel de máquinas e equipamentos para execução dos serviços de lavra a céu aberto;
- Regaste de fauna e flora, supressão vegetal, terraplanagem, retirada de galhada, tronco, raízes, remoção de top soil e etc.

.....

Ainda, em relação aos serviços prestados pela “*Levyequip equipamentos Ltda*” (**Doc. 17 - manifestação de inconformidade**) e “*Visen Engenharia Ltda*” (**Doc. 18 - manifestação de inconformidade**), tratam-se de locações de equipamentos, como por exemplo: caminhão basculante, caminhão comboio, caminhão pipa, empilhadeira, escavadeira, motoniveladora e tratores de esteira, que são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, por serem **fundamentais à atividade, notadamente o desmonte de escarificação, escavação, carregamento, transporte e deposição no britador ou pilha estoque.**

Cita serviços de empresas e decisões do Carf.

Por fim, contesta as glosas de créditos registrados como relacionados ao ativo imobilizado (créditos com base no valor de aquisição). Primeiro, reforça o entendimento sobre a nulidade do acórdão da DRJ, uma vez que se fixou em pretensas despesas do consórcio Alumar, como se todas se referissem ao mesmo, sem analisar as questões trazidas no relatório fiscal. Quanto à legitimidade do direito creditório, argumenta:

De fato, o arcabouço contábil e legal trazido pela DRJ, com vistas a complementar o despacho decisório, traz a correta definição de ativo imobilizado. No entanto, o julgador não avaliou corretamente as despesas que deram ensejo ao pedido de ressarcimento da Recorrente. Isso porque, os itens glosados devem ser olhados em seu conjunto, já que são despesas incorridas na construção/instalação dos bens que compõem o ativo imobilizado.

Com efeito, o projeto Juruti consistiu na construção de um complexo industrial para a mineração de bauxita, em Juruti/PA. Nesse empreendimento de grandes proporções houve a construção de um porto, ferrovia, área de beneficiamento do minério, bem como as minas e toda a estrutura de apoio às instalações em questão. Nessa região, a Recorrente desenvolve atividades de extração e processamento da bauxita, remetendo esse material para outra unidade, no Maranhão, onde ocorre a transformação da bauxita em alumina.

.....

As máquinas e equipamentos utilizadas pela Recorrente têm aplicabilidade **em diversas atividades de engenharia e gerenciamento de projetos**, como, por exemplo, na prevenção de riscos envolvidos na extração de Bauxita e também pesquisas geológicas de mineração desenvolvidas na mina do Município de Juruti/PA; assim como a prevenção de riscos envolvidos em atividades de engenharia desenvolvidas na refinaria do Consórcio ALUMAR, as quais, por sua vez, fazem parte efetivamente do processo produtivo da Recorrente, sendo essenciais ao desenvolvimento de suas atividades.

Já as edificações construídas, são claramente relacionadas ao processo produtivo, à medida que é inquestionável a importância de Britadores, empilhadeiras, ferrovias, locomotivas, terminais e de um porto, por exemplo, para que haja a extração e o transporte da bauxita minerada. Aqui, é importante transcrever mais uma vez trechos do laudo elaborado pelos auditores independentes, onde houve o registro fotográfico e a descrição dos bens que compõem o ativo imobilizado da Recorrente, a partir de análises realizadas pessoalmente:

.....

Com efeito, as **obras de montagem eletromecânica são serviços de implantação da infraestrutura fabril, na qual são realizadas instalações completas de diversos tipos de equipamentos e estruturas como**, por exemplo, tanques, tubulações, subestações de energia, instrumentação e automação, estruturas metálicas etc. **É um tipo de serviço fundamental para o segmento industrial do qual faz parte a Recorrente.**

E como se pode verificar das fotos reproduzidas no presente tópico, bem como de outras que integraram o extenso relatório elaborado pela KPMG, **o complexo industrial da Recorrente é composto por diversos bens e estruturas que necessitam da prestação desse tipo de serviço de construção.**

.....

Também foram glosadas despesas com empresas responsáveis por serviços de gerenciamento dos projetos, terraplanagem e drenagem da ferrovia Juruti, entre outros diversos serviços que claramente são diretamente relacionados às obras do parque industrial da Recorrente.

Transcreve a legislação que sustenta a tomada de créditos a partir da depreciação ou amortização ocorrida no mês, ou o efetivo custo de aquisição.

Anexa diferentes notas fiscais com intenção de comprovar os valores de créditos aferidos (afastando as diferenças constatadas na auditoria) e Termo de Constatação elaborado pela empresa KPMG sobre o processo produtivo e o consórcio Alumar, em especial sobre o ativo imobilizado do contribuinte.

Assim são redigidos os pedidos, ao final da peça de contestação:

A Recorrente pleiteia, inicialmente, a reunião dos Processos Administrativos nºs. 10880.945237/2013-30, 10880.945238/2013-84, 10880.945239/2013-29 e 10880.945240/2013-53, devendo ser regularmente processados e julgados os recursos voluntários em conjunto, nos termos do art. 142 da IN/RFB nº 2.055/2021, do art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 6º, § 1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015).

Ademais, diante de todo o exposto e, com base nos fundamentos de fato e de direito acima narrados, devidamente suportados pelos documentos comprobatórios de seu direito, bem como pela jurisprudência colacionada, a Recorrente pleiteia que se **DÊ PROVIMENTO** a este Recurso Voluntário, para que, **preliminarmente**, seja reconhecida a nulidade do acórdão recorrido, seja em razão da ausência de fundamentação legal e análise dos argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte, nos mesmos termos da decisão julgada no rito de sistemática dos recursos repetitivos, Acórdão nº 3402-010.036, de 24 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 11080.900005/2017- 64 ou, em razão da indevida alteração da fundamentação das glosas pelo julgador de primeira instância que, sem conceder prazo de manifestação à Recorrente, alterou complementarmente o critério jurídico das glosas.

Caso assim não entendam Vossas Senhorias, o que se admite a título meramente argumentativo, a Recorrente requer, no mérito, seja **DADO PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o Acórdão recorrido, reconhecendo-se a nulidade do despacho decisório, em razão de faltar fundamentação legal e/ou, caso sejam superadas as nulidades, sejam acolhidos os argumentos de fato e de direito para que seja reconhecido o direito aos créditos pleiteados, com o ressarcimento integral dos valores, devidamente atualizados, pois comprovadamente os bens e serviços adquiridos são essenciais para a Recorrente exercer as atividades descritas na cláusula quinta de seu contrato social.

Subsidiariamente, a Recorrente pleiteia que, considerando que o acórdão recorrido julgou prejudicado a análise dos créditos de COFINS do Consórcio ALUMAR e o entendimento pacífico desse e. Tribunal sobre a possibilidade do aproveitamento desses créditos, pois o Consórcio ALUMAR já foi inúmeras vezes julgado válido do ponto de vista do aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS, é necessário que o entendimento aplicado pelo CARF, no julgamento do Processo Administrativo n.º 19515.720479/2013-55, com a determinação para que seja convertido o feito em diligência para superado, como visto, o óbice atinente à pretendida descaracterização do consórcio pelo acórdão recorrido, viabilizar a análise material dos créditos pleiteados.

Ademais, caso Vossas Senhorias entendam que sejam necessários novos elementos, em respeito ao princípio da verdade real e, principalmente, pelas inovações aos critérios jurídicos das glosas no acórdão recorrido, a Recorrente pleiteia que o presente processo seja baixado em diligência e/ou que lhe seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos.

Por fim, a Recorrente reitera o pedido de intimação para realização de sustentação oral por ocasião do julgamento deste recurso.

Sobreveio informação de mandado de segurança impetrado pela interessada na 8ª Vara Federal cível da Justiça Federal do Distrito Federal. A inicial e decisão foram anexadas aos autos. Restou decidido:

Dessa forma, **DEFIRO A LIMINAR** para determinar à autoridade impetrada que analise e decida o recurso voluntário interposto nos processos de n.ºs 10880.945237/2013-30, 10880.945238/2013-84, 10880.945239/2013-29 e 10880.945240/2013-53, no prazo de 30 (trinta) dias.

O processo foi distribuído para apreciação a esse relator em 02/05/2024.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

A análise a seguir está dividida por tópicos, de modo a facilitar a apreciação, fornecer clareza ao julgado e permitir a apreciação de todos os pontos litigados. De início, são abordadas as questões preliminares e/ou prejudiciais. Por fim, as glosas por item específico,

conforme apresentado na EFD-Contribuições da recorrente ou nas planilhas anexas ao despacho decisório.

1 Do Litígio.

Como relatado, a empresa impetrou mandado de segurança para apreciação imediata de 4 (quatro) processos. Tais processos são os mesmos para os quais é suscitada, no recurso, a necessidade de julgamento conjunto, em função de decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização. Os processos estão sendo apreciados nessa mesma sessão de julgamento, tornando despicientes comentários sobre a questão. Para aclarar, segue resumo:

Processo	Contribuição	Período	Crédito Solicitado (R\$)	Crédito Deferido (R\$)	DRJ / deferido
10880945238/2013-84	Cofins	3º Trim/2012	37.196.534,55	28.670.969,52	48.933,26
10880945237/2013-30	PIS	3º Trim/2012	8.075.563,43	6.224.618,38	10.623,67
10880945240/2013-53	Cofins	4º Trim/2012	31.789.257,46	25.031.201,00	Improcedente
10880945239/2013-29	PIS	4º Trim/2012	6.901.615,11	5.434.405,49	Improcedente

Todos se referem às receitas correspondentes a exportações.

2 Das Nulidades.

A empresa repisou os argumentos em favor da nulidade do **despacho decisório**, uma vez que não teriam sido apresentados os fatos e fundamentos que justificassem as glosas.

Afora algo a acrescentar logo adiante, em conjunto com a apreciação do pleito de nulidade da decisão da DRJ, considera-se que a decisão da 1ª instância administrativa andou bem nesse item, pelo que se reproduz a apreciação. Segue:

Inicialmente, não se vislumbra na nulidade suscitada pela recorrente nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/72:

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.

No presente caso, o Despacho Decisório preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, contendo todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte.

O que a alegação traz são situações absolutamente específicas - **bens adquiridos que não atenderiam aos critérios de essencialidade e relevância; serviços que não fariam parte do processo produtivo e máquinas e equipamentos que não fariam parte do conceito legal.**

Caso de fato essas alegações sejam pertinentes, questão atinente ao Mérito, essas glosas serão revertidas em benefício do recorrente.

Importante salientar que, em exame à fundamentação do Despacho Decisório n.º 252/2022 (a partir das e-folhas 06), as alegações trazidas pelo recorrente não foram as únicas, tampouco as preponderantes para a manutenção das glosas. Outros motivos foram apresentados pela fiscalização, a saber:

A partir das e-folhas 12:

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - Glosas

32. Identificamos documentos fiscais que ensejaram **glosas integrais**. As **glosas** ocorreram, pois, o Contribuinte lançou como créditos notas fiscais de entrada que:

I. Não sofreram incidência das Contribuições para o PIS/PASEP e para COFINS, pois as NF-e vinculadas a estas entradas constam como **Sem Incidência** ou **Alíquota Zero** ou **Suspensão** ou **Isenta** nos campos CST COFINS e CST PIS. Para estes bens cujas entradas não sofreram incidência de Contribuição, a legislação prevê o seguinte:

(...)

II. Estão fora do período de apuração do crédito, conforme descrito no item 30 e 31, subitem i do presente documento.

III. Não podem ser classificados como insumo, pela falta dos requisitos de essencialidade e relevância, conforme decisão do STJ explanada nos itens 15 a 18 do presente documento.

(...)

IV. Notas fiscais solicitadas e não apresentadas.

V. Notas Fiscais, cuja compra foi realizada pelo Consórcio Alumar, conforme itens 18 a 29.

A partir das e-folhas 15:

DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

35. Identificamos documentos fiscais que ensejaram glosas integrais, pois se referem a:

I. Estão fora do período de apuração do crédito, conforme descrito no item 32 e 33, subitem i do presente documento.

II. Serviços prestados ao Consorcio Alumar, conforme itens 20 a 21,

III. a serviços prestados que não fazem parte do processo produtivo.

A partir das e-folhas 16:

DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO)

37. Identificamos documentos fiscais que ensejaram glosas integrais, pois o Contribuinte lançou como créditos notas fiscais de entrada que:

I. Estão fora do conceito de máquinas e equipamentos, identificados como “Glosado - Fora do conceito de máquina e equipamento”.

II. Despesas que não se enquadram no conceito de insumo nem podem ser incorporados ao ativo imobilizado (despesas de locação, despesas de seguros, serviços, etc.)

III. Despesas de Produtos / Serviços que não podem ser incorporados ao Ativo Imobilizado

IV. Despesas feitas pelo Consórcio Alumar

Portanto, as razões apresentadas pelo recorrente não foram as únicas a serem consideradas pela fiscalização.

Assim, não padece de nulidade o despacho decisório proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Rejeita-se, assim, preliminar de nulidade.

A fiscalização extraiu os dados da EFD-Contribuições transmitida. Nem sempre todas as informações estavam detalhadas, o que é referido no despacho decisório. As informações para a auditoria foram complementadas com aquelas obtidas da empresa a partir de intimações.

Em casos com grande volume de informações, como o presente, o tratamento, seja na auditoria fiscal ou, diga-se, na defesa, é muitas vezes realizado por grupos ou blocos, seguindo critérios e classificações nos demonstrativos e extrações. O enorme volume dos registros e a complexidade envolvida, tendo em vista o porte da empresa, não pode ser alegado como causa de nulidade.

O recurso voluntário também argumenta pela nulidade do acórdão recorrido. De se acrescentar, quanto à alegada mudança de fundamentação sobre as glosas, que é natural, em função do acima, que sejam apresentadas provas, notas fiscais, que haverão de ser aferidas quanto à possibilidade de creditamento. De toda a forma, foi garantido o recurso voluntário e o não provimento por parte da DRJ pôde ser questionado. Assim, é possível a análise no item específico. Como se verá, a alegada mudança de entendimento não terá consequências em prejuízo à recorrente.

Já o questionamento sobre a pretensa fixação da DRJ na impossibilidade decorrente das aquisições pelo consórcio Alumar não parece corresponder à decisão. As diferentes alegações foram apreciadas. A citação da fundamentação de outro processo é legítima, tanto no âmbito das DRJ como do Carf. Já a citação de ementa sem referência no número de processo foi utilizada para sustentação da impossibilidade de a empresa pleitear crédito de aquisições do consórcio. Como se verá, tais elementos não influem na presente decisão. De fato, as decisões de DRJ são publicadas apenas por suas ementas, de modo que não há possibilidade de aprofundar o caso concreto apreciado, se corresponde ou não ao caso em exame. Seja como for, tais elementos não seriam motivo para a nulidade da decisão da DRJ proferida.

Por último, cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contradita-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.

(...)

(Acórdão: 3201-011.854; processo 10930.720946/2016-14; sessão: 17/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

Dessa forma, não deve ser provida a alegação de nulidade.

3 Dos créditos relacionados a aquisições do Consórcio Alumar.

A questão perfaz mais de uma rubrica discutida adiante. Primeiro, como fez a decisão da DRJ, é de se transcrever o cerne do argumento da auditoria fiscal:

Fica evidenciado, portanto, que o consórcio, a par de não possuir personalidade jurídica própria, não pode ser constituído por prazo indeterminado e/ou para a execução de um empreendimento que não seja único, sob pena de adquirir personalidade jurídica própria e ser tributado como "sociedade de fato".

Para determinar se os bens e serviços adquiridos em nome do Consórcio Alumar podem efetivamente gerar créditos de COFINS para o interessado, torna-se necessário analisar se o contrato do Consórcio Alumar atende aos requisitos insculpidos na Lei das Sociedades Anônimas.

Conforme cópia do documento e, Alteração e Consolidação do Contrato do Consórcio Alumar, foi celebrado, em 19 de janeiro de 1995, contrato entre a ALCOA ALUMÍNIO SA, CNPJ nº 23.637.697/0001-01, a BILLITON METAIS SA, CNPJ nº 42.105.890/0001-46, a ALCAN ALUMÍNIO DO BRASIL SA, CNPJ 60.561.800/0001-03 e a ABALCO SA., CNPJ nº 00.434.317/0001-36, para formação de um consórcio com a finalidade de que a Alcoa, Billiton, Alcan e Abalco possuam e operem instalações para o refino de alumina e de que a Alcoa e a Billiton possuam e operem instalações de redução de alumínio no Município de São Luís, Estado do Maranhão.

O Consórcio Alumar, conforme trecho extraído do item 3.02 mencionado contrato, tem por objeto:

" (...) O objeto do Consórcio e o objetivo das Consorciadas em constituí-lo são de dedicar-se aos Empreendimentos descritos no Artigo I deste instrumento, através de, entre outras atividades, processar bauxita, transformando-a em alumina no Empreendimento de alumina, e alumina em alumínio no Empreendimento de redução de Alumínio, utilizando-se de instalações construídas e/ou possuídas pelas Consorciadas ou em seu nome, no Estado do Maranhão, Brasil, (...)"

Percebe-se, da leitura do trecho citado acima, que, dada a abrangência da finalidade da constituição do consórcio em discussão, qual seja, o processamento da bauxita, transformando-a em alumina e a alumina em alumínio, não se pode caracterizá-lo como um empreendimento determinado. Na verdade, é determinado apenas quanto à natureza do empreendimento, mas não quanto ao contrato ou negócio jurídico especificamente envolvido. O objeto do consórcio deve ser necessariamente identificado e limitado, sob o risco de configuração de uma sociedade de fato.

Além disso, o contrato do consórcio dispõe, em seu artigo XVIII, item 18,01, que "O presente contrato permanecerá em vigor até 31 de março de 2050 e, a partir desta data, será renovado por períodos de um ano". Como o próprio contrato dispõe que o consórcio será renovado por prazo indeterminado, não há que se falar em empreendimento determinado.

Pelos motivos acima expostos, resta claro que o Consórcio Alumar deve ser caracterizado como sociedade de fato, e não como consórcio, de onde se conclui que o interessado não tem legitimidade para pleitear os créditos de COFINS de bens e serviços utilizados como insumos pelo consórcio.

Refere adoção de iguais procedimentos em relação ao consórcio em apreço, seja para o PIS/Cofins, seja para o IPI.

Sem querer retomar o já relatado, entende-se importante aqui pontuar a justificativa oferecida para a constituição do consórcio e situá-lo na atividade da empresa:

A bauxita, após a extração, é transportada, via fluvial e marítima, para São Luís, no Estado do Maranhão, onde é refinada, em processo produtivo, pelo **Consórcio Alumar**, conforme detalhamento constante no Relatório Técnico apresentado com a manifestação de inconformidade (**Doc. 06**).

.....

O empreendimento foi especificamente determinado no Artigo I do contrato, tendo sido estipulado como **objeto (i) a aquisição, montagem e construção de instalações para o refino de Alumina e de instalações para a redução de Alumínio, assim como (ii) a operação dessas instalações**, que envolve o fornecimento proporcional de bauxita pelas consorciadas, a partilha da alumina produzida e uma correspondente participação nos custos de produção.

A construção dos ativos necessários ao desenvolvimento desse empreendimento, obviamente, demandou intensivo investimento por parte de cada uma das empresas consorciadas, em proporções diferentes, não sendo possível que fosse efetivado por nenhuma delas individualmente.

Pois bem, a recorrente apresentou consistente jurisprudência do Carf em relação à legitimidade sobre aquisições do Consórcio Alumar. Apesar do coerente trabalho fiscal, os elementos apresentados, frente à legislação, não parecem suficientes para caracterizar uma sociedade de fato e afastar a legitimidade da interessada sobre os créditos. Em decisão recente, de processo anterior de PIS/Cofins citado pelo contribuinte (processo 19515.720479/2013-55), a decisão foi favorável a empresa. Muito embora a citação seja longa e remeta a outro processo de IPI, cumpre transcrever por abordar e consolidar entendimentos sobre o consórcio Alumar, na direção do pretendido pela empresa. Segue:

O assunto é objeto de diversos julgados proferidos por esse E. Colegiado, que entende que o consórcio Alumar, não detém personalidade jurídica, motivo pelo qual são as empresas consorciadas, entre as quais a recorrente, que possuem direito ao gozo dos créditos em comento.

Vale ressaltar que, embora as decisões relacionadas a possibilidade de usufruir dos créditos pelas empresas que formam o consórcios foram tomadas no âmbito dos créditos presumidos de IPI, a questão central, qual seja, a personalidade jurídica do consórcio, é plenamente aplicável ao presente processo.

Desta forma, transcrevo o voto do Conselheiro João Cassuli Junior (Acórdão 340201.160) sobre o Consórcio Alumar, tomando-o como razão de decidir o presente caso como prevê o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/1999, uma vez que consolida o melhor entendimento sobre a natureza do empreendimento e suas consequências para fins tributários:

“Resta assentar se o consórcio ALUMAR, na forma como constituído, pode ser entendido como uma “extensão” da empresa Recorrente, sendo imperioso lembrar que é este estabelecimento quem “produz” ou “industrializa” o produto final a ser exportado.

(...) entendo que o fato de o consórcio possuir cunho operacional (estabelecimento produtivo) não lhe tira o amparo jurídico na qual tenha sido constituído, pois que o mesmo possui específico termo de duração, bem como foi estabelecido para o cumprimento de um empreendimento, o qual, sabe-se ter sido aquisição de ativos de alto custo, indispensáveis à atividade de produção das consorciadas.

O “empreendimento” requerido pelo art. 278, da Lei 6.404/1976, efetivamente é um estabelecimento industrial, cuja empresa é a produção de Alumina, a partir do processamento da bauxita. Portanto, o consórcio é de produção e não de venda conjunta.

Não identifiquei vedação para esse desiderato para o qual foi criado o referido consórcio.

No caso em tela, o Consórcio ALUMAR reveste-se da união e empreendimento das empresas que lhe deram vida, pois que, apesar de todas atuarem no mesmo ramo – e, portanto, concorrerem entre si – possuíam interesses comuns na viabilização de seus negócios, que por sua vez demandavam grande investimento de capital e infraestrutura, possível somente com o esforço conjunto de todas elas.

Desta feita, sob a condição jurídica de um consórcio, as empresas ABALCO (Recorrente), ALCOA, RIO TINTO/ALCAN e BHP BILLITON, angariaram os fundos necessários para dar vazão ao empreendimento almejando, sendo este “estabelecimento” (composto pelos ativos que isoladamente nenhuma possuía condições de adquirir), o industrializador do produto comercializado por cada uma delas.

Vislumbro que o Consórcio é, na proporção definida de participação de cada consorciada, tipicamente um estabelecimento produtor de cada uma das participantes, e não uma “sociedade de fato”, como entenderam a decisão da DRJ e o Ilustre Conselheiro Relator. Cada participante usa o estabelecimento filial seu, regularmente constituído e registrado no Cadastro Geral de Pessoas Jurídicas como tal, e efetivamente empregado para a industrialização de produtos tributados a alíquota zero, preenchendo, com isso, o conceito de estabelecimento industrial previsto na legislação de regência do IPI (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º). Neste sentido, a diferenciação de um consórcio e de uma sociedade de fato, a qual se questiona se não é o caso da Recorrente, fica clara na lição de Fernando Facury Scaff e Daniel Coutinho Silveira, no Parecer: Tributação de Consórcio de Empresas. Incidência Fiscais Normais e Refis. Repercussões Fiscais. Normas Vigentes (in, Revista Dialética de Direito Tributário nº. 153, pg. 103. Jun-2008)

“Esses são os elementos principais da definição do consórcio: trata-se da coordenação de atividades individuais para a execução de provimento comum entre os consorciados.

Diverge, assim, da regulação própria da sociedade em que os sócios exercem conjuntamente atividade para repartição dos lucros. Logo, não se trata de um “tipo societário”, mas de uma forma de organização empresarial composta por sociedades autônomas para a realização de um objetivo específico.”

Nota-se que, diferentemente de uma sociedade de fato, o objetivo do consórcio não é a divisão de lucros, e sim a união para a consecução comum de um empreendimento, exatamente como é o caso da Recorrente, que uniu forças com outras sociedades para a execução de um empreendimento específico, neste caso o refino e a redução de alumínio, sendo o resultado de tal beneficiamento, comercializado individualmente por cada empresa consorciada.

(...)

Resta assente, por toda a verificação de fatos que aqui se expôs, que o Consórcio ALUMAR, além de constituído de forma correta (embora não sendo comum que o seja voltado a produção comum), é a representação, ainda que proporcional, das instalações da própria Recorrente, que no intuito de viabilizar parte muito onerosa de seu processo produtivo, adquiriu bens do ativo em esforço conjunto com outras

empresas, industrializando assim parte de sua produção no estabelecimento consorciado.

É certo também que o estabelecimento gera gastos com insumos para a Recorrente, que trouxeram em si os custos das contribuições do Pis e da Cofins incidentes nas etapas do mercado interno, os quais, posteriormente, passaram a compor o custo dos produtos por ela fabricados e exportados, de modo que, finalisticamente, se deve franquear o acesso ao benefício do crédito presumido de IPI como ressarcimento de Pis e Cofins, sob pena de se fazer letra morta do disposto na Lei nº 9.363/96, permitindo a “exportação de tributos” que se deseja evitar com a referida legislação.

No que diz respeito ao fato de o prazo de duração do consórcio ser previsto para o longínquo de 2050, e com permissão de renovação do prazo quando chegado o termo final, igualmente não considero fundamento para a desconsideração do Consórcio. Inicialmente porque não se pode confundir a “longevidade” de uma pessoa natural, com a de uma “empresa” ou “empreendimento”, estes quais feitos e criados para durar mais do que apenas a geração de seus fundadores.

Não cessa uma “empresa” pela morte de seu fundador, ao contrário do que se dá com as pessoas naturais, cuja existência legal encerra-se com a morte.

Além disso, por tratar-se de investimentos que, de modo público e notório, montam quantias extraordinárias para os padrões nacionais, é crível interpretar que o prazo de “retorno do investimento” igualmente seja elástico, pois que em caso contrário, poderia restar inviabilizado o interesse da constituição do Consórcio, e com ele de se levar a cabo o empreendimento, deixando-se de gerar um empreendimento que gera e permite circular riquezas no local.

Ademais disso, especificamente com relação a necessidade dos Consórcios terem prazo específico, nos moldes interpretados pela decisão recorrida, não é matéria pacífica na doutrina societária nacional. É dizer, embora tenha que prever um prazo, este não precisa ser uma data específica, mas pode ser um termo ou uma condição, e, ainda, não há nada que proíba a renovação do prazo de um consórcio. Ao contrário senso, igualmente a previsão de uma data certa e determinada para a existência do Consórcio, igualmente não garante que se o tome como uma sociedade de fato, se deturpados os demais objetivos do mesmo.

(...)

Nesta linha de entendimento, filio-me à corrente que entende que o fato de o prazo de duração do Consórcio ser longo, ou mesmo de existir previsão para sua prorrogação, não o transmudaria, por si só, em sociedade de fato, de modo que no caso, entendo que o Consórcio não restou desconfigurado, e, portanto, tem ele, na condição de estabelecimento produtor (em condomínio com outras indústrias) e exportador, legitimidade para pleitear o benefício previsto na Lei n. 9.363/96.

Assim, a recorrente tem direito ao crédito relacionado a sua participação no consórcio.

(Acórdão 3302-012.246; processo 19515.720479/2013-55; sessão: 23/03/2023; 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção).

Ainda, em caso envolvendo o consórcio Alumar (processo de IPI), houve recurso especial manejado pela Procuradoria da Fazenda Nacional. A ementa e acórdão foram como segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2001 a 30/06/2002

CRÉDITOS PRESUMIDOS DO IPI COMO RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS. CONSÓRCIO CONSTITUÍDO PARA CRIAÇÃO DE PARQUE INDUSTRIAL. PREVISÃO DE LONGO PRAZO DE DURAÇÃO COM POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA DA PARTICIPANTE PARA CREDITAMENTO.

O consórcio constituído com observância dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404/76 não é dotado de personalidade jurídica, e não perde essa condição em vista da grande extensão da duração do prazo e de sua possibilidade de prorrogação. Descabida, pois, a desconsideração do consórcio e a tipificação do negócio jurídico como sociedade de fato. O participante do consórcio tem legitimidade ativa para pleitear, em seu nome, a utilização de créditos presumidos do IPI, eis que produz em estabelecimento próprio, embora comum, e destina seus produtos para o exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, foi negado provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator) e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Acórdão 9303-010.947; processo 13656.000550/2002-36; sessão: 10/11/2020; 3ª Turma da CSRF).

Dessa forma, a jurisprudência desse Carf se consolidou. Não se vislumbra razões para trilhar caminho diverso, uma vez bem fundado o entendimento. Dessarte, **deve ser reconhecida a legitimidade ativa da empresa em epígrafe para pleitear o ressarcimento, na proporção de sua participação no consórcio Alumar.**

4 Mérito das glosas: bens e serviços utilizados como insumos.

Vários motivos de glosa são comuns aos bens e aos serviços, por isso aprecia-se nesse mesmo capítulo, a partir de cada ponto contestado no recurso voluntário.

Aquisições de bens e serviços em nome do consórcio Alumar

Esse ponto já foi apreciado no título anterior. Sendo apenas este o motivo da glosa, ela deverá ser revertida.

No caso dos bens, a partir da planilha anexa ao despacho decisório, bem como a partir da defesa da interessada, os itens são delimitados. Sobre eles, ainda justifica a empresa em sua peça recursal:

O óleo "Diesel" é utilizado para dar partida no calcinador e nas caldeiras e o "BPF" utilizado na efetiva operação dos calcinadores. Esses insumos são largamente utilizados na etapa do refino chamada "calcinação", como já foi brevemente descrito no processo produtivo anteriormente.

Conforme se vê às fls. 157 e seguintes do Relatório Técnico do refino (vide Doc. 06 da manifestação de inconformidade), a calcinação é a etapa em que se obtém a alumina (Al₂O₃). Essa fase do refino é fundamental para que haja a conversão do hidróxido de alumínio ao óxido de alumínio, sem ela o material não é obtido, não sendo possível finalizar o processo de refino.

.....
Atualmente, o “Consórcio Alumar” conta com 5 calcinadores, que possuem papel essencial nesses processos (...)

Com razão, portanto, a interessada quanto ao combustível (óleo combustível e BPF). Na planilha de bens glosados, verifica-se ainda dois itens descritos como “TECIDO FILTRANTE;TETEX C/JUNTA EPDM;LARG 623X616MM”, cuja sorte deve ser a mesma, pela reversão da glosa.

Bens e serviços apropriados referentes a outros períodos de apuração

Sobre esse item, assim se insurgiu a empresa:

Em relação à alegação de que os serviços estariam fora do período de apuração do crédito, o entendimento da Autoridade Fiscal não pode prosperar, pois os registros fiscais da Recorrente têm por base o lançamento/reconhecimento contábil.

Assim, os serviços só são registrados quando efetivamente prestados. O que pode ocorrer é que, diante da natureza de alguns serviços, é necessária a emissão das notas fiscais em datas diferentes das efetivas prestações, o que impossibilita a apuração do crédito dentro do mesmo mês da emissão, porém, o fato de a emissão da nota ser emitida em data diferente da efetiva prestação não inviabiliza a tomada do crédito, pois os serviços foram efetivamente prestados, os valores foram pagos e sobre a operação incidu o PIS/COFINS, motivo pelo qual, a glosa deverá ser afastada.

Não obstante, não pode a empresa oferecer critérios não atestáveis em contraposição ao documento fiscal. O documento fiscal é o ponto de partida para referir a operação efetivamente realizada. A partir daí, eventuais exceções poderiam ser admitidas. Até porque há necessidade de coerência de informações. Assim é que a legislação tributária federal também prevê a emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente no caso de venda de mercadorias, prestação de serviços ou quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas. Confirma a redação do art. 1º da Lei nº 8.846, de 1994, cujo teor é o seguinte:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

§ 1º O disposto neste artigo também alcança:

- a) a locação de bens móveis e imóveis;
- b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.

No caso das contribuições, ao contrário do IPI, não há um livro fiscal para acompanhamento dos registros, com respectivos estornos, o que certamente dificulta a auditoria. A sistemática adotada pela empresa implicaria transferir o ônus ao Fisco. Não é crível conceber que o auditor-fiscal designado refaça a apuração remontando em conformidade com a data informada pela mesma sobre a realização dos serviços.

Na decisão contestada, a DRJ transcreveu referência que importa, aqui:

No mesmo sentido, o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI ao dispor sobre estoques, entendendo que o momento de contabilização das compras coincide com a transmissão do direito de propriedade, não se ligando apenas ao aspecto legal, mas principalmente à transferência de riscos e benefícios futuros. Transcreve-se o trecho da obra para melhor esclarecer:

O momento da contabilização de compras de itens do estoque, assim como o das vendas a terceiros, em geral, coincide com o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos, embora o conceito de ativo esteja ligado não só aspecto legal, mas principalmente a transferência de riscos e benefícios futuros. Dessa forma, na determinação sobre se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas o direito de sua propriedade; em seguida, há também que se discutir a figura do controle e ainda as dos riscos e benefícios. Assim, deve ser feita uma análise caso a caso visando identificar potenciais eventos onde haja transferência dos principais benefícios e riscos.

Objetivamente, em relação ao caso concreto, a empresa centrou o recurso na prestação de serviços, sem citar, mesmo que como ilustração, um caso específico de modo completo. Já nos documentos anexos ao despacho decisório, é possível verificar (planilha “Glosa – Bens utilizados como insumos”, apenas como exemplo da situação, a glosa da NF nº 13181, tendo como emitente Petrobrás distribuidora e descrição apenas como “material não controlado”). A data de emissão é 25/06/2012, e a data de entrada 10/07/2012. O registro no 4º trimestre não corresponderia a nenhuma das datas. Mesmas são as datas no caso da aquisição de Carbomil Química (NF nº 239542), com descrição do produto como “cal virgem industrial a granel”. Não se trata de prestação de serviços.

Se a empresa entende pelo registro dos chamados créditos extemporâneos, deveria ter manejado a argumentação nesse sentido.

Além disso, assim foi registrado no despacho decisório:

30. Identificamos, que nas memórias de cálculo apresentadas para todo o período fiscalizado (3º Trimestre de 2015) havia **grande quantidade de documentos fiscais com um descasamento** muito grande entre a data de entrada de uma determinada aquisição e a data de emissão do documento fiscal que acobertou a operação.

31. Desta forma, com intuito de **harmonizar** o período de apuração dos créditos, consideramos a data de emissão da nota fiscal como data de aquisição, e reorganizamos a distribuição dos créditos conforme o mês de emissão dos documentos fiscais. (gn).

Nada há de concreto na contestação sobre tal procedimento. Cediço que o ônus de provar determinado crédito é do sujeito passivo. E, se a situação não permite uma verificação criteriosa, ainda mais em situação como a presente, de grande volume de documentos, é perfeitamente **legítimo o critério estabelecido pela fiscalização. Não há o que ser alterado nesse item.**

Diferenças na base de cálculo dos créditos

A auditoria fiscal corrigiu o valor dos créditos para determinadas notas fiscais. O contribuinte contesta.

Em parte, valem os mesmos argumentos sobre o documento fiscal do tópico anterior. **Não é possível aceitar que o documento fiscal não possa referir a operação efetivamente realizada.** Se assim fosse, a receita do fornecedor seria uma, o custo para o

comprador seria outro, e teria que se perguntar a cada um em cada caso, não existindo coerência entre as informações e inviabilizando qualquer fiscalização.

Efetivamente, pode ter cumprido sua obrigação de emitir a NF. A questão seria a comprovação do crédito. Assim argumenta o recurso voluntário:

Nota-se que a Recorrente registrou exatamente os valores da contribuição ao PIS e à COFINS que estavam **destacados nas respectivas notas fiscais** e, portanto, não procede a alegação da fiscalização, ratificada pelo acórdão recorrido, que manteve as glosas. (gn).

Para comprovar seu crédito, a empresa indica apresentar notas fiscais em anexo a sua manifestação. Constatam do Doc. 1, notas de entrada, de lavra da própria recorrente. Por exemplo, a NF nº 364, abaixo:

IDENTIFICAÇÃO DO EMIENTE  ALCOA WORLD ALUMINA BRASIL LTDA AV ENGENHEIRO EMILIANO MACIEIRA, 3-K, 3, ESTIVA ESTIVA, 65095-604 SAO LUIS, MA		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0- ENTRADA 0 1- SAÍDA Nº 000000364 SÉRIE 2 FOLHA 1/1		 CHAVE DE ACESSO 2112 1106 1677 3000 0320 5500 2000 0003 6410 0028 6609 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora									
NATUREZA DA OPERAÇÃO Compra para industrializacao			PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 421120019073042 13/11/2012 09:21:29										
INSCRIÇÃO ESTADUAL 123062403		INSCR. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ 06.167.730/0003-20									
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL CYTEC DE MEXICO S.A. DE C.V 321471F			CNPJ/CPF		DATA DA EMISSÃO 12/11/2012								
ENDEREÇO . KM 40 CARRETERA GUADALAJARA, -LA B, 45860		BAIRRO/DISTRITO S/B		CEP 00045-860									
MUNICÍPIO EXTERIOR		FONE/FAX		UF EX									
MUNICÍPIO		FONE/FAX		INSCRIÇÃO ESTADUAL									
MUNICÍPIO		FONE/FAX		HORA DE SAÍDA									
FATURADUPLICATA													
CÁLCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 0,00		VALOR DO ICMS 0,00		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 324.207,84									
VALOR DO FRETE 31.004,24		VALOR DO SEGURO 349,26		VALOR TOTAL DA NOTA 381.878,45									
DESCONTO 0,00		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 1.955,33		VALOR TOTAL DO I.P.I. 16.210,39									
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME/RAZÃO SOCIAL			FRETE POR CONTA 1-Dest-FOB		CÓDIGO ANTT								
ENDEREÇO			PLACA DO VEÍCULO		UF								
MUNICÍPIO			UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL								
QUANTIDADE 38		ESPÉCIE OUTROS		PESO BRUTO 42.227,000									
MARCA		NÚMERO		PESO LÍQUIDO 39.900,000									
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS / SERVIÇOS	NCM/SH	CST	CFOP	UNID.	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	B.CALC.ICMS	VALOR ICMS	VALOR I.P.I.	ALÍQUOTAS ICMS	IPI
801103911	PREP DESTINCRUSTRANTE P/ INIBIR DEPOSIÇÃO DE MAT. EM TUBULACOES EM PROC. DE FABRIC DE ALUMINA; COR: INCOLOR A AMARELO CLARO; ASPECTO LIQU VISCOSO; ODOR: MACIO, SUAVE, BRANDO.TEMP. DE EBULICAO, TEMP. DE FUSAO, DENS DO VAPOR, VELOC DE EVAPORACAO E	39119023	151	3101	KGM	38304,0000	8,4640728000	324207,84	0,00	0,00	16210,39	0,00	5,00
INSCRIÇÃO MUNICIPAL			VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS			BASE DE CÁLCULO DO ISSQN			VALOR DO ISSQN				
DADOS ADICIONAIS						RESERVADO AO FISCO							
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES Contrato NoN/REF: CAL0054/12 Pedido No4103076-2 SENF e Data RegistroDI No: 12/2074426-5 Data Registro: 06/11/2012 - 00:00 URF de Entrada: PORTO DE SAO LUIS Observacao NF do Import SYS: ALCOA Código do Processo da DI: CAL0054/12 Armazem: PATIO TCP Taxa Cambio -> Dolar Dos Estados Unidos [2.0312] Area de Negocio: X15 House: 203413091200 FOB: R. 286497,32 Frete: R. 31004,24 Seguro: R. 349,26 CIF: R. 317850,92 URF Despacho: PORTO DE SAO LUIS Valor ICMS: R. 0 Numero NF e Serie: 364 / 2 Data Emissao NF: 12/11/2012 Valor I.I.: R. 6357,02 Valor I.P.I.: R. 16210,39 Numero DI/DA: 12/ 2074426-5 Inscricao Estadual da NF: 123062403 Data Registro DI: 06/11/2012 Recinto Alfandegado: [3931301]-PORTO MAR.ALF.DE ITAQUI-USO PUBLICO-EMAP-SAO LUIS/MA Valor Total do ICMS: R. 0 Valor BASE ICMS DI: R. 478611,14 Valor PIS: R. 7.046,82 Valor COPINS: R. 32.458,07 Ref. Cliente: 4103076-2 Faturas -> A14541 Diferimento de ICMS: R.													

O crédito da contribuição é calculado mediante a alíquota da contribuição (7,6% ou 1,65%) multiplicada pelo valor mensal dos insumos adquiridos, como previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Os valores de PIS e Cofins constantes das informações complementares das notas fiscais são de esclarecimento ao consumidor. O auditor-fiscal adotou o valor de R\$ 381.878,45, a ser considerado na base mensal do crédito, o que resultaria em créditos de R\$ 29.022,76 (alíquota de 7,6%) e R\$ 6.300,99 (alíquota 1,65%). A empresa considerou a Cofins indicada no rodapé da NF, de R\$ 32.458,07 e R\$ 7.046,82.

Se a base de cálculo para o crédito é outra, deveria a empresa ter fundamentado e demonstrado a base correta. Não há previsão legal para usar os valores de tributos das informações complementares das notas fiscais de entrada como crédito.

Aquisições de bens não comprovadas e sem incidência das contribuições

Nesse item, são relativamente poucos eventos. No recurso voluntário, a empresa refere que já comprovou quanto às notas fiscais seguintes:

Em razão de, aparentemente, ser uma questão simples, a Recorrente, na manifestação de inconformidade, suscitou que não fazia qualquer sentido tal alegação, pois as notas fiscais continham o destaque das contribuições, juntando todas as notas fiscais glosadas (**Doc. nº 7** da manifestação de inconformidade).

Para a surpresa da Recorrente, o acórdão recorrido reconheceu que houve o destaque das contribuições nas respectivas notas fiscais, porém, manteve as glosas por fundamento absolutamente diferente, que nunca foi mencionado pela fiscalização, qual seja, que as notas fiscais 365, 366, 377, 382, 383 e 384 tratar-se-iam de insumos importados empregados em produtos exportados, os quais permitiriam a utilização do crédito correspondente para desconto de débitos na apuração das contribuições. Seria vedado, segundo a DRJ, o ressarcimento ou compensação desses créditos. Assim, por esse novo fundamento, houve a manutenção das glosas relativamente às notas em questão.

O Doc. 07 da manifestação apresentou os documentos. De fato, teria razão o contribuinte quanto à mudança da justificativa oferecida pela DRJ em sua decisão. Em particular porque a própria Receita Federal já se posicionou sobre a matéria dos créditos a ressarcir originários de importações, na citada Solução de Consulta Cosit/RFB nº 70/2018.

Não constam, na planilha de bens, valores glosados apenas pelo motivo de não incidência na aquisição, no trimestre em apreço. Porém, a despeito de eventual confusão que possa ter se originado do despacho decisório, “filtrando” as notas fiscais em questão na planilha de glosa de bens anexa ao despacho, verifica-se que os valores foram objeto de crédito pela diferença. Veja-se:

CNPJ do Emitente	Razão Social do Emitente	Nº da Nota Fiscal	Sé	Data de Emissão	Data	Código NCM	C	C	Descrição do Produto	Valor Total da Nota Fiscal	Base de Cálculo do Cofins	Valor do Crédito de Cofins	Base de Cálculo do PIS	Valor do Crédito de PIS	Motivo da Glosa	Diferença	Ajuste
N/A - importação	CYTEC INDUSTRIES INC	366	2	14/11/2012	11/39069039	1054	F	F	FLOCULANTE;SUPERFLOC;TOTE BIN	272.754,41	280.597,82	21.325,43	280.597,82	4.629,86	diferença BC e Nota	7.843,41	272.754,41
N/A - importação	BASF SE	365	2	12/11/2012	11/76042920	1054	F	F	PLUGRETHICORREFERENCIRZ596	277.767,32	287.088,59	21.818,73	287.088,59	4.736,96	diferença BC e Nota	9.321,27	277.767,32
N/A - importação	NALCO COMPANY	377	2	04/12/2012	12/39069029	1054	F	F	FLOCULANTE;RED MUD;ISOTANKS	152.191,49	157.602,30	11.977,77	157.602,30	2.600,44	diferença BC e Nota	5.410,81	152.191,49
N/A - importação	NALCO COMPANY	382	2	10/12/2012	12/39069029	1054	F	F	FLOCULANTE;RED MUD;ISOTANKS	306.145,98	316.499,77	24.053,98	316.499,77	5.222,25	diferença BC e Nota	10.353,79	306.145,98
N/A - importação	NALCO COMPANY	383	2	10/12/2012	12/39069029	1054	F	F	FLOCULANTE;RED MUD;ISOTANKS	305.376,47	315.702,26	23.993,37	315.702,26	5.209,09	diferença BC e Nota	10.325,79	305.376,47
N/A - importação	CYTEC DE MEXICO S.A. DE C.	384	2	10/12/2012	12/39119023	1054	F	F	INIBIDOR;DEPOSICAO MATERIAIS	412.620,51	461.549,34	35.077,74	461.549,34	7.616,06	diferença BC e Nota	48.928,83	412.620,51

Tal procedimento foi correto, conforme análise do tópico anterior. Não há o que se alterar no trabalho fiscal.

Serviços que não são insumos para fins de creditamento

Foram glosados valores de bens e serviços que não seriam parte do processo produtivo da empresa, mas sim despesas outras, mesmo que importantes.

Nesse item, trata-se dos serviços. Os bens adquiridos já foram contemplados no capítulo 3 desse voto. Eram, basicamente, combustíveis, sendo que, afastado o impedimento da recorrente para pleitear créditos do consórcio Alumar, já houve reconhecimento do enquadramento das aquisições do consórcio na qualidade de insumos.

Para prosseguir a apreciação, não há como fugir de uma breve digressão sobre o conceito de insumos no regime não cumulativo das contribuições, aliás, como feito pela interessada em suas peças contestatórias e, igualmente, no despacho decisório e decisão da DRJ.

É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, referido na legislação de regência. A sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins está basicamente regrada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados (Lei 10.833/03):

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.845, de 3 de julho de 2002, pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI. (Redação dada pela Lei nº 10.865 de 2004).

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

.....

Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei. (gn).

Após longa controvérsia, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (**REsp**) nº **1.221.170/PR**, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assim ementou e assentou as seguintes teses

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importa citar as razões apresentadas pela Ministra Regina Helena Costa, incorporadas ao voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator:

STJ – REsp 1.221.170 - PR (páginas 33 a 35 do inteiro teor)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou **na** execução do serviço. (grifos do original)

Desse modo, a atividade econômica da pessoa jurídica é vista pelo prisma **do processo produtivo**. Ainda, é interessante, por demarcar a análise concreta do caso paradigma pela STJ, mencionar que o Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior (como restou definido no voto vencedor), a saber:

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões (grifos originais).

Tal conceito foi adotado administrativamente, em atenção ao art. 19 da Lei 10.522/2002, e foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa pela RFB. Também há previsão específica de aplicação pelo Carf dos julgados no rito dos recursos repetitivos nos arts. 98 e 99 do RICARF (Portaria MF 1.634/2024).

O entendimento fixado pelo STJ foi intermediário, entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas (atividade econômica), em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ. A referida mudança não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

Pois bem, no recurso voluntário, a empresa detalha seu processo produtivo. Sem querer ser extensivo, cumpre citar brevemente uma explicação geral e o questionamento específico em relação aos serviços:

As atividades desenvolvidas pela Recorrente têm início com a extração e o beneficiamento da bauxita, por meio das seguintes etapas: Lavra, Britagem, Homogeneização, Lavagem, Estocagem e expedição, detalhadas no relatório apresentado com a manifestação de inconformidade (**Doc. 05**). Para sintetizar essas etapas do processo, seguem abaixo algumas considerações e imagens:

- 1. Lavra:** extração de bauxita na mina, com lavra por tratores;
- 2. Britagem:** redução do tamanho do minério em britadores;
- 3. Homogeneização:** mistura de minérios de diversos teores por empilhadeiras mecânicas;
- 4. Lavagem:** tratamento da bauxita para atingir o produto desejado, promovendo-se a desagregação do mineral útil, a *gibbsita*, do mineral contaminante, a *caolinita*, em equipamento denominado Lavador Rotativo (Obs: essa etapa que pode ser dispensada a depender da qualidade do material e nível de exigência do cliente);
- 5. Estocagem e expedição:** a bauxita é estocada em pilhas no Porto, para aguardar os navios que deverão levá-la até as indústrias consumidoras.

.....

A bauxita, após a extração, é transportada, via fluvial e marítima, para São Luís, no Estado do Maranhão, onde é refinada, em processo produtivo, pelo **Consórcio Alumar**, conforme detalhamento constante no Relatório Técnico apresentado com a manifestação de inconformidade (**Doc. 06**).

.....

No processo de refino, realizado pelo **Consórcio Alumar**, acontecem reações químicas entre os minerais, até que haja a obtenção da matéria-prima do alumínio: a alumina.

Após isso, a alumina deixa a Unidade da Refinaria e segue para a obtenção do alumínio metálico em cubas eletrolíticas (Unidade de Redução – aplicação do Processo Hall-Heroult) ou vai para o Porto para exportação ou comercialização interna. Vale ressaltar que no refino são utilizadas as seguintes matérias-primas como insumos para obtenção da alumina:

.....

Contudo, o entendimento da Autoridade Fiscal, ratificado pelo acórdão recorrido, não pode prosperar, pois tais serviços decorrem das contratações das seguintes empresas: U&M, Fidens, Compacta, Norsul, Elcano, Itaguary, Norsulmax, Pancoast, Bertolini, Visen e Levyequip, representando despesas essenciais à consecução das suas atividades, sobretudo na fase de extração da Bauxita, a exemplo dos seguintes:

- Escavação, carga, transporte, descarga e espelhamento de estéril - (Lavra a céu aberto);
- Desmonte por escarificação, escavação, carregamento, transporte e deposição no britador ou pilha de estoque, alimentação moega e etc;
- Aluguel de máquinas e equipamentos para execução dos serviços de lavra a céu aberto;
- Regaste de fauna e flora, supressão vegetal, terraplanagem, retirada de galhada, tronco, raízes, remoção de top soil e etc.

A simples observação da defesa e das planilhas anexas ao despacho decisório permite inferir que se trata de diversos serviços, em uma atividade de porte, muitos deles descritos genericamente, contemplando atividades com no mínimo alguma diferenciação, e variadas empresas, que também prestam serviços nem sempre iguais. Dessa forma, é necessário partir de algum conjunto para a apreciação.

Na decisão contestada, assim constou:

Analisando a peculiaridade desses serviços, não há como caracterizar que esses seriam insumos do processo produtivo.

Primeiro, porque **não** são serviços prestados durante o processo produtivo: as atividades descritas se relacionam à extração da bauxita (pertinentes ao setor primário – extrativismo) e não ao seu beneficiamento (pertinentes ao setor secundário – industrialização).

Segundo por não se encaixarem no conceito já anteriormente demonstrado quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (íntegro ou faz parte do processo de produção), na linha em que decidiu o STJ.

Na planilha de glosa de serviços, juntada como arquivo não paginável na pág. 4 dos autos, verifica-se dois grupos com as seguintes descrições: “Escavação, carga, transporte, descarga e espelhamento de estéril - (Lavra a céu aberto)” e “Regaste de fauna e flora, supressão vegetal, terraplanagem, retirada de galhada, tronco, raízes, remoção de top soil e etc”. Sobre esses itens, entende-se que deva ser revertida a decisão *a quo*.

A extração da bauxita é fase anterior à produção da alumina ou do alumínio. Isso não invalida os respectivos gastos como parte do processo produtivo. Para tanto, é possível se valer do próprio parecer da RFB que incorporou, para adoção administrativa, o conceito de insumos da decisão paradigma do STJ supra mencionada, a saber:

Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

.....

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Dessa forma, é reconhecido pela RFB que a produção do próprio insumo, etapa do processo produtivo, mesmo que o mesmo não seja o produto (comercializado) está abarcada pelo conceito legal. **Não há o que opor ao reconhecimento do crédito de tais gastos, todos aqueles na planilha de glosas cuja descrição é “Escavação, carga, transporte, descarga e espelhamento de estéril - (Lavra a céu aberto)”**.

O outro item acima merece igual sorte. A terraplanagem já tem sido reconhecida como geradora de crédito na atividade de mineração. Em tal atividade, em especial de lavra ao céu aberto e extração, o trato adequado do meio-ambiente deve ser reconhecido como integrante, relevante ao processo de produção. Serviços como tratamento de efluentes e remoção de resíduos têm sido reconhecidos como parte desse tipo de produção. Veja-se que o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal. Muito embora a necessidade de vinculação de forma minudente no caso da imposição legal, sob pena de banalização da previsão, no caso da atividade mineradora tal vinculação já tem sido reconhecida.

Cumprir citar duas decisões do Carf:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PIS/PASEP E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária", na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. INSUMOS. SERVIÇOS UTILIZADOS NA LAVRA DO MINÉRIO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, são imprescindíveis à lavra do caulim os serviços relativos à terraplanagem, sondagem, levantamento topográfico e serviço de bombeamento de PIG no mineroduto, devendo, portanto, ser reconhecidos como insumos e concedido o direito ao crédito à Contribuinte.

(Acórdão: 9303-006.100; processo 10280.003593/2006-14; sessão: 12/12/2017; 3ª Turma CSRF).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade e relevância ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade/relevância das despesas com tratamento de efluentes.

(...)

(Acórdão: 3401-012.506; processo 10920.721033/2016-34; sessão: 14/10/2023; 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Nenhum motivo adicional para a glosa foi manejado, de modo que **devem ser reconhecidos os créditos referentes à seguinte descrição constante da planilha de glosa dos serviços: “Regaste de fauna e flora, supressão vegetal, terraplanagem, retirada de galhada, tronco, raízes, remoção de top soil e etc”**.

Prosseguindo a análise dos serviços, destaca-se a explicação no recurso voluntário para os seguintes prestadores:

Já o serviço prestado pela “*Fidens Engenharia S.A.*” (**Doc. 10 da manifestação de inconformidade**), posteriormente, também, acrescido dos serviços da “*U&M Mineração e Construção S.A.*” (**Doc. 11 manifestação de inconformidade**), “*Itaguay Agenciamento e transporte de cargas Ltda.*” (**Doc. 12 manifestação de inconformidade**), “*Transporte Bertolini Ltda.*”, (**Doc. 13 manifestação de inconformidade**), “*Cia Navegação Norsul*” (**Doc. 14 manifestação de inconformidade**), “*Pancoast Navegação Ltda*” (**Doc. 15 manifestação de inconformidade**), “*Empresa de Navegação Elcano S.A.*”. (**Doc. 16 manifestação de inconformidade**), tratam-se de atividades de lavra a Céu aberto compreendendo: Escavação, Carga, Transporte e Descarga de Minério, Carga de minério Britado para alimentação da planta de lavagem e carga de Minério Lavado nos vagões, cuja essencialidade se explica pelo fato de que a atividade de **extração da Bauxita depende necessariamente da realização dessas atividades (laudo técnico juntado com a manifestação de inconformidade – Doc. nº 6)**.

As comprovações referidas constam da manifestação de inconformidade.

Os serviços prestados pelas empresas acima indicadas acrescentado a Norsulmax Navegação S/A, que segue na mesma linha, devem ser validados como integrantes da base de cálculo dos insumos.

Por fim, restam os serviços prestados pelas empresas Visen Engenharia LTDA e Levyequip Equipamentos LTDA. Assim explica o texto do recurso da empresa:

Ainda, em relação aos serviços prestados pela “*Levyequip equipamentos Ltda*” (**Doc. 17 - manifestação de inconformidade**) e “*Visen Engenharia Ltda*” (**Doc. 18 - manifestação de inconformidade**), tratam-se de locações de equipamentos, como por exemplo: caminhão basculante, caminhão comboio, caminhão pipa, empilhadeira, escavadeira, motoniveladora e tratores de esteira, que são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, por serem **fundamentais à atividade, notadamente o desmonte de escarificação, escavação, carregamento, transporte e deposição no britador ou pilha estoque**.

Nesse ponto, entende-se que o pleito não merece guarida.

A legislação de regência prevê a possibilidade de créditos relativos à locação, dispondo no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que se dá

apenas em relação a “*aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa*”. Veja-se o texto, idêntico nas referidas Leis:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Como se nota pelo dispositivo legal, o crédito com gasto de locação é permitido, mas não para toda e qualquer locação. A legislação tributária destinada à identificação/classificação de mercadorias trata separadamente os bens identificáveis como máquinas e os bens identificados como veículos. Como exemplo, a própria Lei 10.637/2002 que, quando quis incluir veículos, manifestou expressamente:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas** e **veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (gn).

Nesse contexto, inexistente dispositivo legal que permita apurar créditos sobre despesas com aluguel de veículos.

Para a interpretação do texto, primeiro, importa citar a classificação na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) dos produtos incluídos e excluídos da expressão “*veículos automotores*”, em particular os Capítulos 84 e 87 que classificam os produtos que poderiam, em tese, ser enquadrados como veículos:

Capítulo 87

Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende os veículos concebidos para circular unicamente sobre vias férreas.

2.- Consideram-se tratores”, na acepção do presente Capítulo, os veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc. relacionados com o seu uso principal.

Os instrumentos e órgãos de trabalho concebidos para equipar os tratores da posição 87.01, enquanto material intercambiável, seguem o seu regime próprio, mesmo apresentados com o trator, quer estejam ou não montados neste.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) firmou posição em várias soluções de consulta. Como exemplo na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 5, de 27/03/2017, que, ao fazer a interpretação da expressão “veículo automotor”, utiliza-se do conceito contido no Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro (Lei n.º 9.503, de 23/09/1997), ressaltando que “*como ‘veículos automotores’ estão compreendidos os veículos que circulem por seus próprios meios, transportando pessoas ou coisa, e os veículos que tracionem tais veículos, incluídos os tratores, e estão excluídos os veículos que circulam sobre trilhos*”. Por sua vez, a Solução de Consulta COSIT n.º 355, de 13/07/2017, ao analisar a possibilidade de direito ao crédito sobre os valores pagos a título de aluguel de empilhadeiras, entendeu que “*quanto às empilhadeiras, não resta dúvida que se trata de veículos, sendo vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso IV do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, em relação aos dispêndios com sua locação*”.

O entendimento foi consolidado pela SC Cosit n.º 18, de 2020, a saber:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E ALUGUEL DE VEÍCULOS. DESPESAS COM SISTEMA DE DADOS E VOZES.

As despesas com depreciação de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço geram direito a crédito da Cofins com base no inciso VI do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

As despesas com manutenção de veículos próprios destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço, bem como as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados), são consideradas insumos e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

As despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão “bens e serviços” do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

As despesas com sistema de dados e vozes não são insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, para a pessoa jurídica prestadora de serviço de manutenção e reparo em máquinas, equipamentos e tratores agrícolas e, portanto, não geram direito a crédito da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB N.º 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 218, DE 26 DE JUNHO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 1º DE JULHO DE 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 1, DE 2 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 319, DE 20 DE JUNHO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 28 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018

Igual ementa, com os ajustes nos fundamentos, consta também para o PIS. Veja-se em adendo, das conclusões:

42.3. as despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão “bens e serviços” do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003;

Assim decidiu recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais, frente à recurso especial interposto pelo procurador:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

ALUGUEL DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002) aquelas com alugueis de veículos, inclusive os de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a aluguel de veículos, e, por unanimidade de votos, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(processo 10680.901861/2012-09; acórdão: 9303-014.415; sessão: 17/10/2023; 3ª Turma da CSRF).

Dessa forma, **os serviços prestados pelas empresas “Levyequip equipamentos Ltda” e “Visen Engenharia Ltda”, correspondentes a locação de caminhão basculante, empilhadeira, motoniveladora e outros, não podem ser validados na base de cálculo dos créditos do regime não cumulativo.**

A glosa com a locação de veículos deve ser mantida.

Em resumo, deve ser revertida a glosa e validados os créditos decorrentes da prestação de serviços, com exceção do aluguel de veículos.

5 Créditos de bens incorporados ao ativo imobilizado.

A empresa também contesta a glosa. Entende que:

Diante desse contexto, foi decidido que não seria possível reverter tais glosas, pois os itens glosados estariam fora do conceito de máquinas e equipamentos.

Não merece prosperar esse entendimento.

De fato, o arcabouço contábil e legal trazido pela DRJ, com vistas a complementar o despacho decisório, traz a correta definição de ativo imobilizado. No entanto, o julgador não avaliou corretamente as despesas que deram ensejo ao pedido de ressarcimento da Recorrente. Isso porque, os itens glosados devem ser olhados em seu conjunto, já que são despesas incorridas na construção/instalação dos bens que compõem o ativo imobilizado.

Com efeito, o projeto Juruti consistiu na construção de um complexo industrial para a mineração de bauxita, em Juruti/PA. Nesse empreendimento de grandes proporções houve a construção de um porto, ferrovia, área de beneficiamento do minério, bem como as minas e toda a estrutura de apoio às instalações em questão. Nessa região, a Recorrente desenvolve atividades de extração e processamento da bauxita, remetendo esse material para outra unidade, no Maranhão, onde ocorre a transformação da bauxita em alumina.

.....

As máquinas e equipamentos utilizadas pela Recorrente têm aplicabilidade **em diversas atividades de engenharia e gerenciamento de projetos**, como, por exemplo, na prevenção de riscos envolvidos na extração de Bauxita e também pesquisas geológicas de mineração desenvolvidas na mina do Município de Juruti/PA; assim como a prevenção de riscos envolvidos em atividades de engenharia desenvolvidas na refinaria do Consórcio ALUMAR, as quais, por sua vez, fazem parte efetivamente do processo produtivo da Recorrente, sendo essenciais ao desenvolvimento de suas atividades.

.....

Com efeito, **as obras de montagem eletromecânica são serviços de implantação da infraestrutura fabril, na qual são realizadas instalações completas de diversos tipos de equipamentos e estruturas como**, por exemplo, tanques, tubulações, subestações de energia, instrumentação e automação, estruturas metálicas etc. **É um tipo de serviço fundamental para o segmento industrial do qual faz parte a Recorrente.**

E como se pode verificar das fotos reproduzidas no presente tópico, bem como de outras que integraram o extenso relatório elaborado pela KPMG, **o complexo industrial da Recorrente é composto por diversos bens e estruturas que necessitam da prestação desse tipo de serviço de construção.**

Assim, a empresa teve parte do informado na categoria de créditos decorrentes de bens do ativo imobilizado, pelo valor de aquisição, glosado. A glosa foi mantida na primeira decisão e impetrado o recurso, como visto. Veja-se, por primeiro, a legislação de referência (transcrita a Lei 10.833/2003, em texto aplicável, também, ao PIS):

Lei nº 10.833/2003

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. (...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (...)

§ 14. **Opcionalmente**, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de **máquinas e equipamentos** destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) **do valor de aquisição do bem**, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (...)

Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei. (gn).

A Receita Federal editou a IN SRF 457/2004 para disciplinar a matéria:

Máquinas, Equipamentos e outros Bens

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

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da **taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem**, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º **Opcionalmente** ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o **valor de aquisição** de bens referidos no caput deste artigo no prazo de: (...)

(gn)

Da leitura dos artigos acima, admite-se os créditos para máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, tendo a base de cálculo do crédito, em regra geral, os encargos de depreciação e amortização aplicados às máquinas, equipamentos e outros bens.

Em se tratando da opção da pessoa jurídica pela utilização do crédito com base no valor de aquisição dos bens, o comando legal do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua interpretação literal, que se deve ter, admite a possibilidade do creditamento imediato, contudo, só alcança “as máquinas e equipamentos destinados à produção”. O mesmo entendimento aplica-se nos casos de utilização do benefício previsto no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, que, opcionalmente, em relação apenas à aquisição de máquinas e equipamentos, poderão ser descontados créditos sobre o valor de aquisição nos prazos que estabelece, de quatro anos, calculados sobre o valor de aquisição.

Portanto, trata-se de edificações e máquinas e equipamentos para a utilização na produção de bens destinados a venda. A decisão da DRJ também lembrou que:

O pronunciamento técnico CPC 27, expedido pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis (órgão composto por Instituições de Regulação das Normas Contábeis do País), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN), estabelece que os Ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

Ademais disso, o art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76 (lei das sociedades por ações) estabelece que os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, serão classificadas no ativo imobilizado.

Pois bem, compulsando a planilha anexa ao despacho decisório (“Glosa – Bens incorporados ao ativo imobilizado atualizado”), verifica-se que foram descontados créditos sobre itens com diferentes datas de aquisição (desde 2007), sobre, entres outros, compras de:

- Consultoria e serviços técnicos especializados;
- Fornecimento de refeições / Forn. de desjejum / Fornec. de lanche;
- Fornec. de refeições / Fornec. de coffee break / Fornec. de almoço especial;
- Serviço de alojamento km53 e km2 / Fornecimento de refeição;
- Prestação de serviço de vigilância;
- Serviços de transportes, onibus com motoristas;
- Mao de obra direta / Mao de obra indireta / Fornecimento de equipamentos;
- Ger. atividades de EHS - Projeto exp. Refinaria;
- Serviço de administração geral;
- Locação de bens móveis sem operador - Gerador(es) de energia;
- 002- Prestacao de Servico de Hotelaria atraves da Embarcacao Amazon Ambassador;
- Serviços de secagem e aquecimento do revestimento refratário;
- 0003- Fornecimento de diesel;
- 0002- Limpeza de Containers;
- W&J Taxi Aereo Ltda. Contrato para aeronave Bandeirante homologada Carga, passageiro e Aeromedico.
- 0002- LINKS EMBRATEL DO PORTO/BENEFICIAMENTO/STR/BELEM

O grupo de bens acima **não se enquadra nas condições legais para gerar créditos decorrentes de bens incorporados ao ativo imobilizado**, ou, em particular, créditos com base no valor de aquisição. A glosa deve ser mantida.

6 Conclusão.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso para: (i) ser reconhecida a legitimidade ativa da empresa para

pleitear o ressarcimento, na proporção de sua participação no consórcio Alumar, revertendo as eventuais glosas fundadas apenas neste motivo, em particular sobre as aquisições de combustível (óleo diesel e BPF) e tecido filtrante; e, (ii) reverter as glosas sobre os serviços prestados caracterizados como insumos, com exceção daquelas decorrentes da locação de veículo (serviços prestados por *Levyequip Equipamentos Ltda* e *Visen Engenharia Ltda*).

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Redator designado.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, no qual prevaleceu no julgamento, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, reconhecendo que os **serviços prestados pelas empresas “Levyequip equipamentos Ltda” e “Visen Engenharia Ltda”, correspondentes a locação de caminhão basculante, empilhadeira, motoniveladora e outros, podem ser validados na base de cálculo dos créditos do regime não cumulativo**, revertendo, portanto, a glosa com a locação destes veículos.

Prevaleceu neste colegiado o entendimento de que a legislação de regência que prevê a possibilidade de créditos relativos à locação, dispondo no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que se dá em relação a “*aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa*”, trata da possibilidade de crédito integral na aquisição de máquina e equipamento destinados à produção de bens e prestação de serviços, devendo-se identificar todos os equipamentos, no sentido amplo, que estejam vinculados à produção de bens ou prestação de serviços, o que certamente inclui os veículos locados analisados no caso concreto.

Entendo, que cabe o creditamento das despesas com locação dos veículos inerente a atividade da empresa e adoto como razão de decidir o mesmo entendimento que tive ao acompanhar o relator, o ilustre conselheiro Hécio Lafeté Reis, no acórdão 3201-008.741, em Sessão realizada em 24/06/2021, onde em semelhança, esta turma sob outra formação, concedeu por maioria dos votos, a despesa com “aluguel de veículos comprovadamente utilizados nas atividades da pessoa jurídica”, ratificando a posição da CSRF que através do Acórdão nº 9303.011.556, não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 3201-004.269 de 09/2018 e, no mérito, negou provimento.

O Recorrente se contrapõe aduzindo que a glosa relativa às despesas com aluguel de veículos deve ser revertida, pois o veículo alugado nada mais é que uma máquina ou equipamento utilizado na atividade da empresa.

De acordo com o Dicionário Novo Aurélio (Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999, p. 1279), dentre os significados do vocábulo “máquina”, encontram-se os seguintes: (...) “3. Veículo locomotor (...) 10. Bras. SP GO Automóvel”.

Segundo a Wikipédia, “veículo (do latim vehiculum) é uma máquina que transporta pessoas ou carga”, abrangendo, além dos automóveis, os caminhões, que vêm a ser o elemento ora analisado.

Nesse sentido, havendo autorização legal ao desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas utilizadas nas atividades da empresa, não se restringindo, portanto, à utilização no parque produtor ou fabril (produção), devem-se reverter as glosas relativas a aluguel de veículos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

Assim, com toda vênia, discordo do entendimento do ilustre Relator Conselheiro, pois entendo que o aluguel de veículos se enquadra no inciso IV do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata dos créditos de aluguel de máquinas e equipamentos utilizadas nas atividades da empresa.

Por essas razões e diante de todas as provas que constam nos autos, é cediço a existência de direito creditório sobre os créditos relacionados as locações destes veículos.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer os créditos oriundos das despesas com locação dos veículos utilizados na atividade da empresa, observados os demais requisitos da lei, e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa