



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

Processo n° 13116.001614/2007-38
Recurso n° 518.048 Voluntário
Acórdão n° **3401-01.231 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de fevereiro de 2011
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS - DACON - INSUMOS - COMPENSAÇÃO - NULIDADE DECISÃO DRJ
Recorrente MINERAÇÃO MARACÁ INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS MATÉRIAS SUBMETIDAS À APRECIÇÃO.

De se anular a decisão de Primeira Instância que deixa de tratar de razão de defesa trazido pela autuada em sede de Manifestação de Inconformidade. No caso, não foram analisados os argumentos e comprovantes de que as diferenças apontadas pelo Fisco entre os créditos indicados nos PER/Dcomp e no Dacon conteriam erros e que novos valores haviam sido apurados, bem como, não foram analisados os argumentos e demonstrativos indicando a nova composição do ativo imobilizado, que ensejaria novos créditos a título de depreciação acelerada.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em anular a Decisão da DRJ.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton César Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata o presente processo da análise de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento entregues ao longo do ano de 2007 e no início de 2008¹, nos quais foram indicados créditos “Cofins Não-cumulativa – Exportação”, que, somados, atingem a R\$ 14.545.707,35, fundamentados no § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, e apurados nos períodos de janeiro a dezembro de 2007, para serem utilizados em compensação de diversos débitos consoante indicação nas Dcomp correspondentes, também entregues ao longo de 2007 e no início de 2008.

A DRF em Anápolis/GO, todavia, não reconheceu a existência de qualquer crédito da Cofins Não-Cumulativa relacionada aos quatro trimestres de 2007 e não homologou as compensações sob os seguintes argumentos:

1º) que a interessada não teria observado a regra contida no artigo 22 da IN SRF nº 600, de 2005, notadamente a do § 3º, que determina que “Cada pedido de ressarcimento deverá: I) – referir-se a um único trimestre calendário; e II) ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação”.

Ou seja, alegou a Autoridade Fiscal que, mesmo tendo a interessada apurado débitos da Cofins em face de operações de venda realizadas no mercado interno, e isso a partir do 2º trimestre de 2007, deixou de deduzir tais valores do montante do crédito apurado, o que configuraria inobservância à regra do artigo 21 da citada IN SRF nº 600/2005, que dispõe que “Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de: (*omissis*)”.

Neste caso, a autoridade fiscal interpretou que somente os créditos remanescentes dessa dedução – dos débitos – é que podem ser objeto de pedido de ressarcimento;

2º) que o somatório dos créditos indicados em cada trimestre nos PER/Dcomp é inferior ao montante dos créditos indicados no *Dacon*;

3º) que os créditos do mês de janeiro de 2007 indicados no *Dacon* não possuem relação com qualquer receita de exportação no período, vez que o primeiro faturamento da empresa deu-se somente em fevereiro de 2007, momento em que, segundo o Fisco, estaria caracterizado o que chamou de “conquista” do crédito.

Em outras palavras, para o Fisco, a apuração dos créditos somente pode existir diante da existência de faturamento, de sorte que quando adquire qualquer bem que potencialmente é capaz de gerar um crédito (insumos, energia elétrica e bens do imobilizado),

¹ 30/04/2007 (créditos do 1º trimestre); 02/08/2007, retificado em 04/08/2008 (créditos do 2º trimestre); 02/10/2008, retificado em 30/07/2008 (créditos do 3º trimestre); e 30/01/2008 (créditos do 4º trimestre).

seu direito ainda não existe, é uma mera expectativa de direito, que somente se concretizará com a obtenção da primeira receita;

4º) que, consoante a definição de “insumos” dada pela IN SRF nº 404, de 12/03/2004, não podem ser considerados como tal e, portanto, ensejar direito a crédito, as aquisições de bens consumidos e/ou utilizados nas fases de produção denominadas “Lavra, Britagem e Moagem”, visto que as mesmas não estão diretamente vinculadas diretamente à produção de bens destinados à venda, mas somente ao manejo da rocha em seu estado bruto para ser utilizada na produção do produto “Concentrado de Cobre”. As glosas se deram em relação às aquisições de explosivos, detonadores, biodiesel (combustível) e esferas de moinho;

5º) que não podem ser admitidos na apuração dos créditos os encargos de depreciação acelerada a que se refere o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, calculados sobre itens do imobilizado que não se prestam à fabricação de produtos destinados à venda, como, por exemplo, televisores, DVD, móveis e armários para alojamento de funcionários, divisórias, máquina fotográfica, mesas, antena parabólica, binóculos, carregador de pilhas, furgão e ambulância; materiais e serviços de construção da planta, bem como, ainda, as aquisições de máquinas e equipamentos utilizados na fase da Lavra Britagem e Moagem, estas por não estarem vinculadas diretamente à produção de bens destinados à venda.

Na Manifestação de Inconformidade, a interessada esclareceu que tem como objeto social a exploração e comercialização de minério e quanto às questões de mérito, argumentou, em resumo:

1º) que as diferenças apontadas pelo Fisco em relação ao crédito indicado no *Dacon* e no PER/Dcomp, especificamente as do 2º e 3º trimestre de 2007, embora existam, não são da grandeza apontada no Despacho Decisório e, além disso, justificam-se num erro formal que consistiu no fato de não terem sido descontados do montante do crédito, os valores já indicados na compensação, mas que isso não causou qualquer prejuízo ao erário, em face da existência dos créditos, consoante quadro que elaborou e carrou ao processo e que deve ser considerado em observância ao princípio da verdade material;

2º) que o fato de não ter seguido as orientações constantes do art. 21 da IN SRF 600/2005, quais sejam, de solicitar o ressarcimento apenas de quantia remanescente da dedução do valor da contribuição devida, nenhum prejuízo causou ao erário e isso pelo fato de que as contribuições foram efetivamente recolhidas consoante documentos de arrecadação que juntou ao processo; assim, não descontou os créditos dos débitos pelo fato de tê-los recolhido, o que não poderia implicar na impossibilidade de aproveitamento dos créditos, até porque, aduz, considera que a regra do art. 21 da referida IN SRF 600/2005 mostra-se contrária ao princípio basilar da razoabilidade e da legalidade, pois entende que a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não condicionaria o aproveitamento do crédito da Cofins apenas com a própria Cofins para fins de aproveitamento do valor remanescente;

3º) referindo-se aos créditos apurados em janeiro de 2007, que também existe ilegalidade na exigência apontada pela autoridade fiscal de que os créditos só podem ser considerados como “adquiridos” diante da existência de faturamento, ou seja, enquanto não houver venda a ser relacionada à aquisição de insumos que gerem crédito, existiria apenas um “crédito em potencial”;

4º) que a interpretação dada pela IN SRF nº 404/2004, de que os insumos passíveis de aproveitamento de crédito serão apenas aqueles consumidos durante o processo produtivo com alteração (desgaste, perda ou dano de suas propriedades físicas) em função da

ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mostra-se divergente do entendimento jurisprudencial a respeito. Nesse sentido, busca na definição do que seja “insumos” para afirmar que a referida regra estaria em conflito com a do artigo 110 do Código Tributário Nacional. Acresceu ainda o argumento de que o seu processo produtivo eh completo, ou seja, abrange todas as etapas para a fabricação do Concentrado de Cobre, de sorte que os insumos glosados – explosivos, detonadores, biodiesel e esferas de moinho - são todos essenciais à produção. Citou trecho de solução de consulta – não identificada – cujos termos iriam na linha de seu entendimento e;

5º) que corrigiu a relação dos bens do seu imobilizado, ressaltando que os mesmos - maquinas e equipamentos - são mesmo utilizados na fabricação de seu produto final.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília-DF, todavia, manteve os termos do Despacho Decisório apenas acrescentando que não é competente para proferir julgamento acerca de questões envolvendo alegações de inconstitucionalidade. Além disso, rechaçou o pedido de perícia.

No Recurso Voluntário a interessada, preliminarmente, suscitou a nulidade da decisão recorrida por entender que seus argumentos postos na Manifestação de Inconformidade sequer teriam sido apreciados e que o Acórdão teria apenas citado os fundamentos do Despacho Decisório; vislumbrou nisso o cerceamento de sua defesa. No mérito, praticamente repetiu os termos de sua impugnação, aduzindo que o Conselho de Contribuintes não precisaria declarar ilegal os dispositivos das instruções normativas, mas, sim, determinar a compensação pretendida, de forma a adequar o procedimento administrativo aa legalidade. Reiterou ainda a necessidade de realização de perícia, indicando perito e formulando quesitos.

No essencial, é o relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Preliminar de Nulidade da decisão recorrida

Diferentemente do que entendeu a Recorrente, não vejo relevância alguma no fato de que a DRJ tenha se valido dos mesmos argumentos do Despacho Decisório para negar o pleito, afinal o julgador é livre para decidir segundo as suas convicções e, se elas coincidirem com as postas anteriormente pela autoridade que analisou o pleito, nada de irregular há nisso.

Porém, como veremos abaixo, ao menos dois dos argumentos utilizados pela interessada para contestar as glosas efetuadas não mereceram o devido tratamento da parte da instância de piso.

Começamos pelo primeiro dos fundamentos utilizados pelo Fisco em seu Despacho Decisório, qual seja, o “1) Da apuração de créditos da COFINS não-cumulativa, em desacordo com a legislação.”

Neste tópico, após elaborar quadros minuciosos descrevendo os detalhes dos PER/Dcomp e dos Dacon entregues, para cada um dos quatro trimestres, a Autoridade fiscal concluiu, *verbis*:

“Do exposto, fica claro que o contribuinte não observou o art. 22 da IN SRF n° 600/2005, referente à forma como deveria proceder ao solicitar os créditos da Cofins, ou seja, referir-se a um único trimestre-calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Assim, já se pode concluir que os PER/DCOMPs transmitidos pelo contribuinte com base em créditos da Cofins Não-Cumulativa do 1º, 2º, 3º e 4º trim/2007 não guardam qualquer relação com os DACONS do 1º e 2º semestres de 2007, devendo não serem reconhecidos os direitos creditórios do contribuinte e conseqüentemente não homologadas as compensações.” (sic)

Quanto a este tópico, a Recorrente contestou a legalidade das exigências contidas na instrução normativa tida como infringida, mais especificamente falando, nos incisos I e II do § 3º do art. 22, que estabelecem que “Cada pedido de ressarcimento deverá: I - referir-se a um único trimestre-calendário; II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação”, e, em relação às diferenças entre os créditos indicados no PER/Dcomp e no Dacon, admitiu a existência delas, porém, não na grandeza apontada pelo Fisco, atribuindo o fato a erro formal que, por si só, não poderia consistir em óbice ao reconhecimento de seu direito.

Além disso, alegou haver erro nos valores indicados pelo Fisco em relação aos 2º e 3º trimestres de 2007 e reportou-se ao quadro comparativo (PER/Dcomp x Dacon) que

apresentara quando da sua Manifestação de Inconformidade e que encontra-se às fls. 566 e 567, para apontar o resultado de seu levantamento, que estaria a indicar, inclusive, a existência de créditos em montante superior ao indicado nos PER/Dcomp e nos Dacon.

A DRJ, por sua vez, como que ignorando a existência de tal quadro comparativo, limitou-se a repetir o que já constara do Despacho Decisório, ou seja, que, *verbis*, “os Per/Dcomp transmitidos com base em créditos da Cofins Não-Cumulativa não guardam relação com os Dacon, (...)”.

Não me parece, todavia, a decisão mais acertada, já que, a meu ver, a referida alegação e a tal planilha de cálculos deveria ter sido apreciada pela DRJ de forma que se soubesse se a queixa era ou não procedente.

Ainda mais, quando, numa análise perfunctória que fiz do quadro elaborado pelo Fisco e que consta da fl. 480, relativo ao 2º trimestre de 2007, observei que foram considerados em duplicidade os créditos dos meses de abril e de maio de 2007, de sorte que, em vez dos R\$ 4.866.147,43 apontados pelo Fisco como crédito postulado no PER, o correto seria R\$ 2.961.133,99², sendo procedente, pois, a ressalva feita pela interessada em sua Manifestação de Inconformidade e que não foi não levada em conta pela DRJ. À guisa de esclarecimento, registro que o equívoco do Fisco está no fato de ter tomado os créditos de abril e de maio em duplicidade³.

Some-se a isso o fato do contribuinte ter trazido informação nova, qual seja, de que, não obstante as diferenças existentes entre os PER/Dcomp e os Dacon acima reportadas, o montante dos créditos efetivamente apurado seria outro, superior até ao que constou em cada uma dessas duas declarações, à exceção do 3º trimestre de 2007. Veja-se a reprodução do quadro elaborado pela Impugnante, à fl. 566, que trata dos créditos informados nos PER, nas DCOMP e nas Dacon, e o crédito que teria sido por ela apurado: (R\$)

2007	PER	DCOMP	DACON	APURADO
1º Trim	2.095.246,18	2.095.246,12	1.626.367,40	6.385.449,06
2º Trim	2.961.133,99	3.258.155,30	2.453.553,29	3.998.906,86
3º Trim	3.246.846,55	3.356.499,86	2.000.050,76	2.807.726,57
4º Trim	2.054.645,74	3.584.169,58	2.777.883,31	4.743.957,83

E isso, como dito acima, também não mereceu qualquer comentário da DRJ.

Já no sub-tópico do Acórdão “2.4) Dos créditos da Cofins apurados sobre os bens do Ativo Imobilizado (Com base no valor de aquisição)”, contido no tópico “2) Outras Constatações”, o Fisco considerou indevida a apuração de créditos decorrentes da “depreciação acelerada” calculada sobre itens do Ativo Imobilizado (máquinas e equipamentos) por conta de os mesmos não serem utilizados na produção. Assim constou de seu arrazoado:

“Há casos em que os bens não são destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos

² R\$ 1.136.380,83, de abril; R\$ 768.633,03, de maio; e R\$ 1.056.120,13, de junho.

destinados à venda, como por exemplo: televisão/DVD, cadeira fixa p/ alojamento, criado mudo, armário de aço c/ 04 gav/arm aço 4 div, divisórias eucatex, máquina fotográfica, mesas padrão com gaveteiros, antena parabólica/jogo de sofá/ventilador parede, binóculos/carregador de pilhas, Sprinter Furgão MB e ambulância suporte básico tipo Furgão.

Existem ainda bens que não são especificamente máquinas ou equipamentos, sujeitos ao cálculo opcional de 1/48 do valor de aquisição. Basicamente consistem em aquisições/serviços para construção da planta, como por exemplo: areia lavada, materiais diversos/construção prédios/planta, materiais elétricos diversos planta/prédio, estrutura metálica, tubos em aço carbono AWWA C200, construção pré-fabricada e pré-soldada, serviços na construção da barragem de rejeito, serviços de construção civil, cabo de alumínio ACSR NBR 7270, material elétrico de distribuição de força, aterramento e iluminação, conexões e tubos, tubulação em PEAD, serviços de montagem de equipamentos e estruturas metálicas, serviços de obra civil na planta e outros.

Já as aquisições de máquinas e equipamentos utilizados na fase de Lavra, Britagem e Moagem, também não podem ser utilizadas para cálculo dos créditos da COFINS, por não estarem vinculados diretamente à produção de bens destinados à venda (Concentrado de Cobre).

Portanto, os bens mencionados não poderiam integrar a Linha 10 da Ficha 16A dos DACON, que se refere exclusivamente a cálculo de créditos acelerados sobre bens do ativo imobilizado (1/48 avos do valor de aquisição), que somente é permitido para máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.”

Aqui, não obstante a interessada tivesse admitido a existência de erros quanto aos bens informados e tivesse juntado à sua Manifestação de Inconformidade uma nova lista de bens que realmente ensejariam o direito ao crédito, obteve da DRJ o seguinte pronunciamento, *verbis*:

“No que tange à nova lista de bens a contribuinte deve submetê-la à Delegacia da Receita para apreciação em novo Dcomp e Dacon.”

Com a devida vênia, não me parece que esse procedimento seja o mais adequado para fazer valer o princípio do contraditório e o da ampla defesa, já que a instância de piso não fundamentou a sua decisão; apenas decretou que a nova lista de bens deveria ser objeto de outra Dcomp e de outro Dacon.

Ora, o contribuinte deseja uma resposta objetiva da Administração acerca dos argumentos que expôs na fase contraditória, não podendo ter essa parte de seu pleito – o reconhecimento de créditos apurados em face da depreciação acelerada de bens do ativo permanente – remetida para outro procedimento administrativo.

Feitas essas considerações, parece-me que, em relação aos dois tópicos a que me referi acima, restou caracterizada a inobservância da regra do artigo 31 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *verbis*:

“Art. 31. A decisão conterà relatório, resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo Impugnante contra todas as exigências”

E, por conta disso, considero que a defesa do contribuinte quanto a esses dois temas foi cerceada, incorrendo-se, pois, a situação naquela descrita no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, de modo que deve ser anulada a decisão de primeira instância para que outra seja proferida e na qual sejam enfrentados os argumentos e documentos relacionados às diferenças existentes entre os PER/Dcomp e os Dacon, e o montante do “crédito apurado”, bem como enfrentados os argumentos e documentos relacionados à glosa dos créditos originados da depreciação acelerada dos itens do imobilizado.

Com a devida vênia, lembro à instância de piso, que, a persistirem as glosas efetuadas pelo Fisco, estas deverão ser detalhadas a nível de rubricas, evitando-se o uso da “negação geral”, detalhamento esse que poderá demandar a realização de uma diligência junto à Unidade de origem.

Estou querendo dizer que, na eventualidade da restrição ditada pela autoridade fiscal – de que o PER deva referir-se a um único trimestre-calendário - ser superada durante o julgamento neste Colegiado, haveremos de saber em qual ou em quais trimestres isso efetivamente ocorreu. É que, embora as conclusões do Despacho Decisório sugiram que tenha ocorrido em todos, a meu ver, isso não ocorreu em nenhum.

Também estou querendo dizer que, na eventualidade da outra restrição ditada pela autoridade fiscal em relação à vinculação do crédito à existência de receitas de exportação ser superada durante o julgamento neste Colegiado, haveremos de saber se o montante do crédito de janeiro de 2007 já foi analisado e se de tal análise não foram encontrados valores a serem glosados, e a que título e rubrica.

Por fim, que os valores das glosas dos itens do imobilizado deverão ser especificados, a nível de suas respectivas rubricas, evitando-se o uso do “por exemplo” e do “outros” para se referir às glosas.

Conclusão

Em face de todo o exposto, acolho a preliminar suscitada pela Recorrente e anulo a decisão da instância de piso para que outra seja proferida e em que sejam enfrentados todos os argumentos postos pela interessada em sua Manifestação de Inconformidade.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho

