



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16349.000227/2010-34</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3004-000.021 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de maio de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ABALCO S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONSÓRCIO CONSTITUÍDO PARA CRIAÇÃO DE PARQUE INDUSTRIAL. PREVISÃO DE LONGO PRAZO DE DURAÇÃO COM POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA DA PARTICIPANTE PARA CREDITAMENTO NA PROPORÇÃO DE SUA PARTICIPAÇÃO.

O consórcio constituído com observância dos art. 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 sua tipificação como sociedade de fato. Assim, integrante do consórcio tem legitimidade ativa para pleitear, em seu nome, a utilização de créditos de COFINS, na proporção de sua participação.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA DO SUJEITO PASSIVO.

Nos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, o ônus da prova da liquidez e certeza dos créditos é do sujeito passivo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas das notas fiscais de entrada de mercadorias e de serviços glosadas, cujo fundamento único da glosa tenha sido a descaracterização do Consórcio Alumar.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rosaldo Trevisan** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

## RELATÓRIO

Na origem, o Contribuinte transmitiu Pedido Eletrônico de Ressarcimento e Declaração de Compensação referentes a crédito de COFINS não cumulativa - exportação do 4º trimestre de 2005, no montante total de R\$ 1.611.207,54.

A empresa ABALCO S/A foi sucedida por incorporação universal pela empresa ALCOA WORLD ALUMINA BRASIL LTDA (**AWAB**), de CNPJ 06.167.730/0001-68, com efeitos a partir de 01/12/2008.

O despacho decisório consignou que a Recorrente faz parte do Consórcio Alumar:

O contribuinte é membro integrante do Consórcio de Alumínio do Maranhão – Alumar, empreendimento que seria constituído de acordo com o disposto nos art. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76, reunindo as sociedades Alcoa Alumínio S/A, Alcoa World Alumina Brasil Ltda., BHP Billiton Metais S/A e Alcan Alumínio Ltda., e cujo objeto consistiria na “aquisição, montagem e construção de instalações para o refino de alumina e de instalações para a redução de alumínio, juntamente com instalações de apoio”, assim como a operação de tais instalações, com base em fornecimento proporcional de bauxita e outras matérias-primas, e a partilha dos produtos acabados (alumina e alumínio) entre as consorciadas.

**O contribuinte participa no empreendimento de refino de alumina, na proporção de 18,9%.**

A administração do Consórcio Alumar é responsável pelas aquisições, contabilização e escrituração em livros auxiliares próprios e subsequente rateio entre as sociedades consorciadas dos valores relativos a suprimentos, serviços,

ativo fixo, folha de pagamento dos empregados, materiais intermediários e similares. O referido rateio se daria na exata fração ideal de participação da consorciada.

O Contribuinte tem receitas decorrentes de vendas no mercado externo e interno, e apurou créditos com as seguintes origens:

- Compra de bens utilizados como insumos (inciso II, do art. 3º c/c inciso I do § 1º do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003);
- Serviços utilizados como insumos (inciso II, do art. 3º c/c inciso I do § 1º do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003);
- Despesas de energia elétrica (inciso III do art. 3º, c/c inciso II, do § 1º, do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003);
- Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas (inciso IV, do art. 3º c/c inciso I do § 1º do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003);
- Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (inciso VI, do art. 3º c/c inciso III do § 1º do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003);
- Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóveis (inciso VII, do art. 3º c/c inciso III do § 1º do mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003); e
- Créditos a descontar de Cofins pagas na Importação (art. 15, inciso II da Lei nº 10.865/2004).

Quanto ao **rateio**, o Despacho Decisório informou que:

22. O interessado é empresa que, essencialmente, produz, refina e vende alumina, atuando inclusive como empresa comercial exportadora, conforme discriminado no objeto social da mesma (fl. 175), apurando receitas na sistemática não cumulativa da Cofins, no mercado interno e no mercado externo.

23. Conforme Ficha 12 do DACON referente ao 4º trimestre de 2005 (fls. 135/137), o contribuinte havia considerado que, para todos os meses do referido trimestre, a totalidade dos créditos gerados no trimestre estariam relacionados com receitas auferidas em operações de exportação, contrariando a ficha 13 do mesmo DACON, onde informa receitas no mercado interno e no mercado externo.

24. Com base nos arquivos eletrônicos apresentados, refizemos o rateio para apurarmos o valor correto a ser apropriado do crédito de Cofins não cumulativo, relativo às receitas não cumulativas auferidas no mercado interno e no mercado externo, como previsto no § 3º, do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 3º do mesmo diploma legal: (...)

25. Não consideramos para o rateio as receitas decorrentes da revenda de mercadorias para o exterior em que o interessado atuou como comercial

exportador, e apenas revendeu mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação. Podemos concluir que a operação ocorreu dentro dessas características, devido ao “código fiscal de operações e prestações” – CFOP - constante de algumas das notas fiscais de exportação (fls. 63, 65/68), que é o 7.501, que tem como descrição “exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação”. Nenhum dos custos vinculados a essa operação poderiam gerar direito ao crédito de Cofins não cumulativa, devido a expressa vedação do art. 6, § 4º, c/c art. 15, III da Lei nº 10.833/2003: (...)

26. Importante frisar que a vedação contida no dispositivo citado refere-se às operações realizadas pela pessoa jurídica que adquire mercadorias com o fim específico de exportação, e não à natureza jurídica formal da empresa. Além disso, repise-se que o próprio estatuto social da empresa permite que a mesma atue como empresa comercial exportadora (fl. 166).

27. Conforme cálculos às fls. 432 do presente processo, os novos percentuais que encontramos para o cálculo do valor dos custos que devem ser apropriados proporcionalmente às receitas originadas de venda no mercado interno e no mercado externo são (tabela 1): (...)

**A fiscalização glosou a integralidade dos bens e serviços adquiridos em nome do Consórcio Alumar, com a seguinte motivação:**

**BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

32. Conforme informado pelo interessado (fls 48/49), este é membro integrante do Consórcio de Alumínio do Maranhão – Alumar, sendo que parte dos bens e serviços utilizados como insumos teria sido adquirida em nome do consórcio, cabendo ao interessado uma parcela do crédito relativo a aquisições de acordo com sua participação no empreendimento.

33. Intimamos o interessado a apresentar, então, o contrato constitutivo do consórcio e planilhas indicando quais aquisições foram realizadas em nome do consórcio e quais foram feitas diretamente pelo interessado (conforme relatado nos itens 8.2, 8.7 e 8.8 do presente despacho).

34. O interessado apresentou corretamente o documento e os arquivos solicitados.

35. Por oportuno, transcrevemos abaixo os artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das Sociedades por Ações – LSA, que tratam das disposições relativas a consórcios de sociedades:

**"CAPÍTULO XXII- Consórcio**

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão:

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;"

36. Merece destaque a condição de que o consórcio de sociedades deve, necessariamente, ter por objeto a execução de um determinado empreendimento. A esse respeito, vale transcrever a opinião do jurista Fran Martins, na obra "Comentários à Lei das S/A" - art. 278, vol. III, pág. 485. Ed. Forense, 1ª ed. 1979:

"O emprego da palavra determinado conduz à fixação do empreendimento a ser realizado e, ao mesmo tempo, impede que o consórcio seja constituído para a execução de empreendimentos que não sejam certos.

Não permite a lei que se constitua um consórcio, por exemplo, que tenha por objeto a construção de estradas em geral; esse só poderá se constituir para a construção de uma determinada estrada."

37. Embora a lei não atribua eficácia normativa às decisões prolatadas pelo Conselho de Contribuintes, ..., convém mesmo assim transcrever parte da ementa do Acórdão nº 101-86.540, de 18/05/94, do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"CONSÓRCIO NATUREZA OBJETO. Por consórcio se denomina a sociedade não personificada, cujo objeto é a execução de determinado e específico empreendimento. Inocorrendo a unicidade do empreendimento, como também constatado que o contrato é por prazo indeterminado, o acordo firmado entre as sociedades não pode ser reconhecido como de natureza consorcial. Trata-se, na essência, de Sociedade de Fato."

38. 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".

39. 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 (fls. 211/332) atende aos requisitos insculpidos na Lei das Sociedades Anônimas.

40. Conforme cópia do documento de fl. 211 e seguintes, Alteração e Consolidação do Contrato do Consórcio Alumar, foi celebrado, em 1º 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.

41. O Consórcio Alumar, conforme trecho extraído do item 3.02 mencionado contrato, tem por objeto (fls. 223/224):

*“(...) 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, (...)”.*

42. 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.

43. Além disso, o contrato do consórcio dispõe, em seu artigo XVIII (fl. 317), 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.

44. 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.

44.1. Cumpre ressaltar que o mesmo entendimento foi aplicado, em relação ao mesmo contribuinte, pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJs) de Juiz de Fora (DRJ/JFA) e de Belém (DRJ/BEL), nos Acórdãos nº 01-9.032 - 3ª Turma da DRJ/BEL, nº 01-9.282 - 3ª Turma da DRJ/BEL e nº 09-19.296 - 2ª Turma da DRJ/JFA (cópias nas fls. 435/468), em julgamentos de manifestações de inconformidade frente a glosas de créditos de Cofins e de IPI na análise de Declarações de Compensação.

45. Portanto, para determinar a base de cálculo dos créditos relacionados a bens utilizados como insumos, a partir de planilhas eletrônicas fornecidas pelo interessado em resposta a intimação (fl. 151/153), selecionamos as notas fiscais de mercadorias adquiridas em nome do Consórcio Alumar (relação completa à fls 469/480), e efetuamos a glosa dos respectivos créditos.

46. Após a glosa, chegamos aos valores abaixo (tabela 2), como base de cálculo dos créditos relativos a bens utilizados como insumos: (...)

47. Para determinar a base de cálculo dos créditos relacionados a serviços utilizados como insumos, a partir de planilhas eletrônicas fornecidas pelo interessado em resposta a intimação (fl. 151/153), selecionamos as notas fiscais de serviços adquiridos em nome do Consórcio Alumar (relação completa à fls 481/491), e efetuamos a glosa dos respectivos créditos.

48. Após a glosa, chegamos aos valores abaixo (tabela 3), como base de cálculo dos créditos relativos a serviços utilizados como insumos: (...)

A autoridade fiscal complementa, em relação às glosas, o seguinte:

49. Em relação aos serviços utilizados como insumos, é importante ressaltar que, mesmo que não fosse feita a glosa referente a serviços prestados ao Consórcio Alumar, a descrição dos serviços que constam na planilha enviada pelo contribuinte inclui diversos serviços que não poderiam ser considerados insumos. (...)

51. Dos dispositivos acima transcritos, depreende-se claramente que um dos requisitos para uma prestação de serviço ser considerada como um insumo é que a mesma deve ser aplicada ou consumida **diretamente** na produção de um bem ou prestação de um serviço.

52. Apenas a título informativo, relacionamos às fls. 492/506 uma lista de notas fiscais de serviços tomados pelo Consórcio Alumar que não se relacionam diretamente com a atividade fim do interessado, incluindo a respectiva classificação que atribuímos ao serviço, agrupando-as na tabela abaixo (tabela 4), de acordo com o tipo da prestação de serviço. Repise-se que este quadro é meramente informativo, já que tais notas fiscais de serviço já foram glosadas por terem sido serviços tomados pelo Consórcio Alumar.

No que tange às demais despesas que receberam as seguintes denominações, "Despesas de Energia Elétrica", "Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos, locados de pessoas jurídicas", "Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado" e "Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóveis", foram aceitos todos os valores declarados no DACON do trimestre em apreço.

Em relação aos créditos de Cofins paga na Importação, o crédito apurado se referiria à importação de *software* da *Intergraph Corporation*. No entanto, conforme informado

pela própria empresa, tal crédito foi apropriado indevidamente, e, portanto, foi glosado completamente.

O despacho decisório concluiu por deferir parcialmente o Pedido de Ressarcimento no montante e, conseqüentemente, homologar a Declaração de Compensação apresentada até o valor do crédito reconhecido para o período.

Em manifestação de inconformidade, o Contribuinte aduziu, em síntese, os seguintes argumentos:

#### VI. CONCLUSÃO E O PEDIDO

64. Como conclusão do exposto, restou demonstrada a regularidade dos procedimentos adotados pela Requerente no pedido de restituição e nas declarações de compensação objeto destes autos, bem como que:

(i) a Requerente faz jus aos créditos de COFINS não cumulativa, sendo indubitável a regularidade do Consórcio Alumar para esse fim, eis que preenche os requisitos necessários para ser considerado consórcio (propósito determinado - realização do empreendimento de refino de alumina e a redução de alumínio primário no Estado do Maranhão e prazo determinado — 31.03.2050), na linha do recente e específico entendimento do E. CARF, não podendo ser considerado uma mera sociedade de fato ou irregular; e

(ii) a Requerente utilizou créditos de COFINS decorrentes de serviços que, direta ou indiretamente, se prestaram A sua produção, motivo pelo qual devem ser considerados insumos e, conseqüentemente, constituir créditos de COFINS.

65. Assim sendo, diante de tudo o que foi exposto, a Requerente requer seja a presente Manifestação de Inconformidade julgada **INTEGRALMENTE PROCEDENTE**, para que seja deferido integralmente o pedido de ressarcimento formulado e sejam homologadas integralmente todas as compensações objeto das PER/DCOMPs tratadas nestes autos, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal.

66. Ad cautelam, a Requerente desde já requer a conversão do julgamento do presente pedido em **diligência** para o fim precípua de exame de documentação que comprove a ausência de venda de produção do estabelecimento no mercado interno no período em questão, de forma a deixar claro que toda a aquisição de insumos destinou-se a produzir mercadoria destinada à exportação.

67. Nestes termos, tendo como certo que, enquanto não houver julgamento final do presente Processo Administrativo, o débito em apreço não poderá obstar a expedição da certidão que atesta a regularidade fiscal ("CND") da Requerente, em respeito aos artigos 151, inciso III, do CTN, 74, § 110, da Lei nº 9.430/96 (com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.833/2003).

A 1ª Turma da DRJ/JFA negou provimento à manifestação de inconformidade, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO DE PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVA. INADMISSIBILIDADE. CONSÓRCIO DE EMPRESAS. REQUISITOS LEGAIS. INOBSERVÂNCIA.

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 do PIS/Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de diligência ou perícia quando este se mostrar prescindível para a solução do litígio.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Proposto o Recurso Voluntário, a Recorrente reiterou, basicamente, os argumentos de defesa da manifestação de inconformidade: (i) necessidade de formalização da cobrança por auto de infração ou notificação de lançamento; (ii) legitimidade da recorrente para aproveitar os créditos de COFINS no âmbito do Consórcio Alumar; (iii) conceito de insumo e sua abrangência e (iv) pedido de realização de diligência e protesto pela juntada de documentos. Acrescentou argumento quanto à nulidade do acórdão recorrido. Ao final, requer a homologação integral das compensações:

109. Como conclusão de todo o exposto, a Recorrente demonstrou, preliminarmente, (i) a insubsistência da cobrança formulada em razão da ausência de auto de infração; e (ii) a nulidade do V. Acórdão proferido, uma vez que desconsiderou a apuração dos créditos da Recorrente. Assim, a Recorrente pleiteia seja julgado nulo o V. Acórdão e nula a própria exigência fiscal em questão.

110. No mérito, a Recorrente primeiramente demonstrou a validade e regularidade do Consórcio Alumar e, em seguida, comprovou que os créditos de COFINS foram indevidamente glosados pelas DD. Autoridades Administrativas, uma vez que decorrem do conceito de insumo adotado pela doutrina e por esse E. CARF; pelo E. STJ (recurso repetitivo REsp nº 1.221.170). Portanto, deve ser integralmente homologada a compensação objeto destes autos.

111. Diante disso, com base nos fundamentos de fato e de direito expostos acima, devidamente suportados pelos documentos comprobatórios de seu direito, a Recorrente requer se digne esse E. CARF julgar INTEGRALMENTE PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, para que, reformando-se o V. Acórdão recorrido, seja reconhecida a insubsistência da cobrança formulada e a nulidade da decisão ou, sucessivamente, o direito da Recorrente à integralidade do crédito de COFINS pleiteado, com o consequente deferimento do pedido de ressarcimento e a consequente homologação integral da compensação pleiteada.

112. Caso entendam Vossas Senhorias que seriam necessários novos elementos para que se demonstre o direito ora pleiteado, inclusive em respeito ao princípio da verdade material, a Recorrente reitera seu pedido para que haja a conversão do julgamento em diligência, assegurando-se a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como reitera seu protesto pela posterior juntada de eventuais documentos considerados necessários para a análise da validade dos créditos e percentual de rateio utilizado.

Não anexou novos documentos.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

### PRELIMINAR DE NECESSIDADE DE FORMALIZAÇÃO DA COBRANÇA POR AUTO DE INFRAÇÃO OU NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO

Sustenta, em síntese, que a Autoridade Administrativa, por meio do Despacho Decisório, homologou parte das compensações feitas pela Recorrente e, além disso cobrou o débito decorrente da referida compensação. Entende que a Autoridade Administrativa não pode cobrar débitos sem que tenham sido devidamente constituídos, seja por meio de um Auto de Infração ou por meio de uma Notificação de Lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

O art. 74, § 1º, da Lei nº 9.430/96, dispõe que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. E, no § 6º, que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Assim, a partir de outubro de 2002, edição da Medida Provisória nº 66, a apresentação da Declaração de Compensação (DCOMP) passa a ser requisito essencial da

compensação, sem o qual se reputa como inexistente o procedimento. E a DCOMP tem caráter de confissão de dívida.

Assim, caso não homologada a compensação ou homologada em parte, o sujeito passivo será intimado a pagar o débito confessado no prazo de 30 dias, contado da ciência do despacho decisório que não a homologou (ou a homologou parcialmente).

Se não efetuado o pagamento, o débito será encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União.

Dessa forma, nos termos dos §§ 7º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, se não homologada a compensação, a Autoridade Administrativa deve exigir o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

Por isso, não há falar-se em lançamento de crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN.

Nesse sentido:

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Logo, não acolho a preliminar arguida.

#### PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Defende que, ainda que se trate de pedido de ressarcimento e declarações de compensação apresentados pelo contribuinte, considerando que as Autoridades Fiscais contestaram os créditos da Recorrente e que a análise sobre sua existência depende da apuração de diversos documentos fiscais relativos a fatos geradores de mais de 12 (doze) anos, a DRJ deveria ao menos ter determinado a realização de perícia ou diligência para apuração dos referidos documentos.

Dispõe do art. 59, do Decreto nº 70235/72 que:

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.

Não vislumbro nulidade na decisão recorrida, uma vez que a decisão foi proferida pela DRJ competente, bem como não houve preterição do direito de defesa, uma que suficientemente motivada.

Por outro lado, nos termos do art. 170, do CTN, o crédito a ser compensado deve ser líquido e certo.

E, como regra geral, a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega, nos termos do art. 373, do CPC/15.

Logo, na compensação, é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito, cujo ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito é do contribuinte.

Nesse sentido:

Acórdão nº 3402-011.897, j. 23/05/2024, Relatora Cynthia Elena de Campos

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGO 373, INCISO I DO CPC.

Não sendo homologada a Declaração de Compensação por constar, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil. Deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar de maneira inequívoca a liquidez e certeza de seu direito de crédito.

Assim, não acolho a preliminar.

### **MÉRITO**

**LEGITIMIDADE DA RECORRENTE PARA APROVEITAR OS CRÉDITOS DE COFINS NO ÂMBITO DO CONSÓRCIO ALUMAR**

O Acórdão recorrido manteve o entendimento do Despacho Decisório, consignando que o Consórcio Alumar seria uma sociedade de fato e, portanto, seria dele a legitimidade para pleitear os créditos de COFINS. Logo, o aproveitamento desses créditos pela Recorrente equivaleria à apropriação de créditos de terceiro.

Assim, o Consórcio Alumar não atenderia aos requisitos exigidos pela Lei nº 6.404/76 – Lei das S/A: existência de objeto/empreendimento e prazo determinados. Repise-se a argumentação da autoridade na origem, acolhida pela DRJ:

Conforme cópia do documento e, Alteração e Consolidação do Contrato do Consórcio Alumar, foi celebrado, em 1º 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, 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.

A constituição de Consórcio está prescrita no art. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76 – Lei das S/A:

#### CAPÍTULO XXII - Consórcio

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão:

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

A Recorrente sustenta que o Consórcio Alumar preenche os requisitos legais para regular constituição e operação, uma vez que seu propósito é a realização do empreendimento de refino de alumina e a redução de alumínio primário no Estado do Maranhão, com duração prevista (31/03/2050).

Entendo que a Recorrente tem razão.

O CARF em diversos processos da mesma Recorrente, em processos de mesma matéria, reconheceu que o Consórcio, constituído com observância dos art. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76, não tem personalidade jurídica e não perde essa condição pelo fato de seu prazo de duração ser longo (até 2050) e com possibilidade de prorrogação. Por conseguinte, não é possível 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 do crédito básico das contribuições na aquisição de insumos.

Nesse sentido:

Acórdão nº 9303-010.947. j. 10 de novembro de 2020, Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado:

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.

Acórdão nº 3302-013.246, 23 de março de 2023, Relator José Renato Pereira de Deus

CONSÓRCIO. PREVISÃO DE PRAZO DE DURAÇÃO LONGO E POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE DE FATO. LEGITIMIDADE ATIVA PARA PEDIDO DE RESSARCIMENTO. O Consórcio, constituído com observância dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404/76, 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 do crédito básicos das contribuições na aquisição de insumos.

Cita-se ainda os acórdãos nº 3402004.287; 3402001.160; 340300.818; 3401003.413; 3402-002.218, dentre outros.

Assim, o objeto e a descrição do consórcio é a seguinte:

#### ARTIGO I OBJETO E DESCRIÇÃO DO CONSÓRCIO

Pelo presente Contrato, a Alcoa, Biliton, Alcan e Abalco estabelecem um consórcio que tem por objeto a aquisição, montagem e construção de instalações para o Refino de Alumina, e de Instalações para a Redução de Alumínio, juntamente com instalações de apoio, nas vizinhanças de São Luís, Estado do Maranhão, República Federativa do Brasil, assim como a operação de tais instalações, com base em fornecimento proporcional de bauxita, a partilha da alumina produzida por Alcoa, Biliton, Alcan e Abalco, a partilha do alumínio produzido por Alcoa e Biliton e uma correspondente participação nos custos de produção da alumina e do alumínio. Em complemento à descrição do original "Escopo do Projeto São Luís" e mais especificamente, à original "Descrição das Instalações" de Refino ali contida assinado e feito em 1981, o ativo fixo pertencente ao Empreendimento de Refino de Alumina em sua atual capacidade é de aproximadamente 1.042.000 toneladas métricas por ano ("tmpa"), como resultado de condições otimizadas de processamento, índices de fluxo, utilização de equipamentos e outras variáveis operacionais, introduzidas para a obtenção de tal capacidade, encontra-se listado no "Anexo A". Da mesma maneira, as Instalações de Apoio (excluídas as Instalações Portuárias), são listadas no "Anexo B" e as Instalações Portuárias no "Anexo C" todos anexos ao presente instrumento, do qual fazem parte integrante, e que podem ser alterados de tempos em tempos, de acordo com dispositivos deste Contrato. Os demais ativos do Consórcio constituem as instalações de redução do Empreendimento de Redução de Alumínio. A atual capacidade anual das instalações de Refino de Alumina é de aproximadamente 1.042.000 toneladas métricas de alumina, com possível expansão para, pelo menos, 3.000.000 de

toneladas métricas. A atual capacidade anual das instalações de redução de alumínio é de 360.000 toneladas métricas, a 215 lca, com possível expansão para, pelo menos, 417.000 toneladas métricas, a 215 kA.

### 3.02. Objeto, Fiscalização e Poderes do Consórcio.

(a) 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 Refino 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, e assim, dando o direito a cada Consorciada de receber uma participação (se houver) da alumina e do alumínio produzidos, até o limite dos seus respectivos Direitos de Alumina e Direitos de Alumínio, com cada Consorciada responsabilizando-se por sua respectiva participação nos custos e despesas, determinados e alocados de acordo com os termos e condições do presente Contrato, incorridos com as referidas construção e propriedade, assim como com a produção da alumina e do alumínio.

Já na cláusula 18.01, consta que o Consórcio permanecerá em vigor até 31 de março de 2050 e, a partir desta data, será renovado por períodos de um ano.

Dessarte, no que concerne ao objeto do consórcio e à sua duração, a lei ressalta apenas que do Consórcio deverão constar, segundo o inciso II do art. 279, da Lei das S/A, o empreendimento que constitua o objeto do consórcio, e segundo o inciso III, a duração, endereço e foro". Dessa forma, a norma não condiciona ou limita o objeto e a sua duração.

Além disso, ressalta-se que a própria Receita Federal reconheceu a existência do Consórcio Alumar em outros atos administrativos, para fins alfandegários. Trata-se de ato da Superintendência Regional da Receita Federal da 3ª Região, ADE nº 5/2006, publicado no DOU em 30/03/2006, que declarou alfandegado o "Terminal Portuário Alumar" e reconheceu "que a instalação portuária será administrada pelas empresas integrantes do Consórcio Alumínio do Maranhão (Consórcio Alumar)".

No mesmo sentido, o ADE SRRF03 nº 3, de 07/07/2017, publicado no DOU de 12/07/2017, seção 1, página 37, cuja ementa é a seguinte:

"Requalifica o alfandegamento da instalação portuária de uso privativo misto, denominada Terminal Portuário Alumar, administrada pelas empresas integrantes do Consórcio de Alumínio do Maranhão."

Esses atos foram apresentados pelo Contribuinte na manifestação de inconformidade.

Por conseguinte, se a Receita Federal reconhece formalmente a existência do Consórcio para fins aduaneiros, entender de forma diversa para fins de creditamento das contribuições PIS/COFINS não cumulativas é contraditório.

Em rápida consulta ao Portal da Transparência, é também possível verificar o reconhecimento do Consórcio de Alumínio do Maranhão - ALUMAR com a natureza jurídica de “2151 - CONSÓRCIO DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS” (vide <https://portaldatransparencia.gov.br/pessoa-juridica/00655209000193>).

Assim, no sentido de que o Consórcio não é sociedade de fato, adoto as razões do voto condutor do acórdão nº 3402-01.160, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/1999, da mesma Recorrente:

“Resta assentar se o consórcio ALUMAR, na forma como constituído, pode ser entendido como uma “extensão” da empresa Recorrente, sendo imperioso relembra 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 identifico 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.

(...)

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.

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.

**Concluo que não há razão legal para descaracterizar o consórcio objeto do litígio com base em indeterminação de seu objeto ou na sua suposta perenidade pelo fato de o prazo ser muito extenso (2050).**

A Recorrente pode pleitear, em nome próprio, o ressarcimento, a restituição ou a compensação do crédito básico das contribuições na aquisição de insumos decorrente de sua participação no Consórcio.

**Por conseguinte, todas as glosas, cujo motivo decorreu apenas do fato de os insumos terem sido adquiridos no âmbito do Consórcio, devem ser revertidas. Com exceção das glosas com fundamento duplo indicado pela fiscalização no Despacho Decisório:**

45. Portanto, para determinar a base de cálculo dos créditos relacionados a bens utilizados como insumos, a partir de planilhas eletrônicas fornecidas pelo interessado em resposta a intimação (fl. 151/153), selecionamos as notas fiscais de mercadorias adquiridas em nome do Consórcio Alumar (relação completa à fls. 469/480), e efetuamos a glosa dos respectivos créditos.

(...)

47. Para determinar a base de cálculo dos créditos relacionados a serviços utilizados como insumos, a partir de planilhas eletrônicas fornecidas pelo interessado em resposta a intimação (fl. 151/153), selecionamos as notas fiscais de serviços adquiridos em nome do Consórcio Alumar (relação completa à fls 481/491), e efetuamos a glosa dos respectivos créditos.

(...)

49. Em relação aos serviços utilizados como insumos, é importante ressaltar que, mesmo que não fosse feita a glosa referente a serviços prestados ao Consórcio Alumar, a descrição dos serviços que constam na planilha enviada pelo contribuinte inclui diversos serviços que não poderiam ser considerados insumos.

(...)

51. Dos dispositivos acima transcritos, depreende-se claramente que um dos requisitos para uma prestação de serviço ser considerada como um insumo é que a mesma deve ser aplicada ou consumida **diretamente** na produção de um bem ou prestação de um serviço.

52. Apenas a título informativo, relacionamos às fls. 492/506 uma lista de notas fiscais de serviços tomados pelo Consórcio Alumar que não se relacionam diretamente com a atividade fim do interessado, incluindo a respectiva classificação que atribuímos ao serviço, agrupando-as na tabela abaixo (tabela 4), de acordo com o tipo da prestação de serviço. Repise-se que este quadro é meramente informativo, já que tais notas fiscais de serviço já foram glosadas por terem sido serviços tomados pelo Consórcio Alumar.

Assim:

(i) Reverso as glosas das notas fiscais de entrada referentes às aquisições do Consórcio Alumar (notas fiscais de mercadoria glosadas - 4º trimestre de 2005), que constam nas e-fls. 469/480, pois são referentes às compras para industrialização (CFOP 2101). O fundamento da glosa foi único: a aquisição do Consórcio Alumar.

(ii) Reverso as glosas das notas fiscais de entrada referentes às aquisições do Consórcio Alumar (notas fiscais de serviço glosadas – 4º trimestre de 2005): que constam nas e-fls. 481/491, cujo fundamento da glosa tenha sido único: a aquisição do Consórcio Alumar.

(iii) Entretanto, exclui-se do item (ii) acima as glosas listadas na planilha “Serviços que não podem ser considerados insumos – 4º trimestre de 2005” que consta nas e-fls. 492/506, que devem ser mantidas, uma vez que houve motivo duplo para a glosa, conforme posto no Despacho Decisório:

52. Apenas a título informativo, relacionamos às fls. 492/506 uma lista de notas fiscais de serviços tomados pelo Consórcio Alumar que não se relacionam diretamente com a atividade fim do interessado, incluindo a respectiva classificação que atribuímos ao serviço, agrupando-as na tabela abaixo (tabela 4), de acordo com o tipo da prestação de serviço. Repise-se que este quadro é

meramente informativo, já que tais notas fiscais de serviço já foram glosadas por terem sido serviços tomados pelo Consórcio Alumar.

#### REGULARIDADE DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE INSUMOS ADQUIRIDOS PELO CONSÓRCIO ALUMAR

No Despacho Decisório, a fiscalização utilizou o conceito restrito de insumo, segundo as IN SRF nº 404/2004 e nº 247/2002, entendimento da RFB anterior à prolação da decisão do STJ, no Recurso Especial nº 1.221.170.

O mesmo entendimento foi seguido pela DRJ.

Sobreveio o conceito estabelecido pelo STJ. No julgamento do nº 1.221.170, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 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 nº 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.

Os critérios da **essencialidade** ou **relevância** medem a dependência do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa.

A atividade industrial foi assim descrita:

“Abalco – São Luís - MA

A atividade da filial de São Luís/MA consiste na produção de alumina, insumo básico para a obtenção do alumínio, extraída pelo processo de refino do minério chamado bauxita. Seu aspecto é o de um pó branco, seco, similar à areia fina de praia, e os detalhes de sua composição, bem como do seu fabrico, encontram-se no capítulo seguinte.

Processo Produtivo / Fluxograma

A primeira etapa na produção da alumina, produto intermediário para a obtenção do alumínio, é a extração das impurezas do minério denominado bauxita. Essa operação é conhecida como refino, e a técnica praticada é o Processo Bayer, patenteado em 1887 pelo austríaco Karl Joseph Bayer. A alumina, produto do referido refino, consiste em um pó branco seco, similar à areia fina de praia. Para extraí-la dos outros componentes da bauxita, emprega-se uma solução de soda cáustica aquecida, com o uso de grandes tanques, chamados digestores.

Na última etapa do processo, o hidróxido de alumínio, ou alumina hidratada, resultante da digestão acima referida, é aquecido a 1.000°C em calcinadores, convertendo-se na alumina propriamente dita, que segue em parte para o porto, para ser embarcada e abastecer outras fábricas, e em parte para a transformação

final em alumínio metálico, nas cubas eletrolíticas da chamada área de redução do complexo industrial da ALUMAR.

Além da matéria-prima bauxita, a produção de alumina exige, como principais insumos, a soda cáustica já mencionada, cal, carvão, óleo diesel e BPF, energia elétrica, floculante sintético, ácido sulfúrico e gás carbônico.

O processo permite ainda a reciclagem e o reaproveitamento do insumo de maior peso: a soda cáustica.

Para uma plena compreensão do processo, cabe uma rápida menção às suas cinco etapas: moagem, digestão, clarificação, precipitação e calcinação.

Na Moagem, reduz-se e uniformiza-se a granulometria da pasta do minério, favorecendo o ataque mais eficiente da soda cáustica, além de manter-se controlado o fluxo contínuo de pasta para a Digestão, com qualidade estável, e manter-se a concentração de sólidos entre 900 e 1.100 g/l.

Na Digestão, com o uso de alta pressão e temperatura, e a reação com soda cáustica (licor usado), extrai-se a alumina tri-hidratada dos demais componentes da bauxita, como a sílica e o fosfato (este, por reação com leite de cal). A operação envolve quatro instâncias: aquecimento do licor de soda (licor usado) e da pasta, mistura desse licor, pasta e vapor, extração da alumina e resfriamento da pasta.

Na Clarificação, prossegue a separação dos resíduos, contidos na pasta oriunda da Digestão, donde se extrai a maior quantidade possível de soda para reciclagem, constituindo-se o licor verde (solução com maior teor de soda cáustica em relação ao licor usado) e, posteriormente, são removidos os sólidos do licor verde, descartando os resíduos não aproveitáveis para o lago de decantação. Esse licor, antes de seguir para a Precipitação, troca calor com o licor usado, gerado na Precipitação.

Na Precipitação, precipita-se a alumina solubilizada e controla-se a granulometria e a resistência das partículas, evitando-se contaminações que possam elevar o teor de impurezas metálicas na alumina (ferro, sílica e cálcio).

E por último, na Calcinação, o hidróxido de alumínio recebido das etapas anteriores é filtrado, secado e calcinado, convertendo-se no óxido de alumínio, ou alumina calcinada, conclusão do processo. Nesta fase, a pasta úmida de alumina tri-hidratada tem eliminada a água livre, e em seguida as três moléculas de água da sua composição química, resultando no produto final da operação.”

Ainda que se adote o conceito de insumo pós-julgamento do REsp nº 1.221.170, na apuração de Cofins não-cumulativa, a prova da existência do direito de crédito indicado na DCOMP incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, as glosas são legítimas.

Por imperativo do art. 170, do CTN, o crédito a ser compensado deve ser líquido e certo, por isso é matéria vinculada à produção de prova.

Como regra geral, a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega, nos termos do art. 373, do CPC/15.

Na compensação, é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito, que passa por documentos contábeis/fiscais e outros aptos a comprovar a liquidez e certeza do crédito do contribuinte. Nesse sentido:

Acórdão nº 3402-011.897, j. 23/05/2024, Relatora Cynthia Elena de Campos

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGO 373, INCISO I DO CPC.

Não sendo homologada a Declaração de Compensação por constar, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil. Deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar de maneira inequívoca a liquidez e certeza de seu direito de crédito.

Então, a comprovação da liquidez e certeza dar-se-á pelos documentos comprobatórios do crédito, que são aqueles que evidenciam a origem, natureza do crédito e correta quantificação.

Observa-se no item “IV.2.1.” do recurso voluntário, que a Recorrente defende a íntegra do crédito, apenas com alegações genéricas:

97. De acordo com a planilha anexada, as despesas geradoras de créditos decorrem de serviços de manutenção de equipamentos, frete/transporte, e equipamentos de proteção individual, todos utilizados no processo produtivo.

98. Reitere-se que o E. STJ E. STJ firmou entendimento no julgamento do recurso repetitivo REsp nº 1.221.170 de que “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.”

99. Ou seja, de acordo com os critérios da essencialidade ou relevância, os EPIs fornecidos pela Recorrente aos seus empregados não precisam sofrer alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto fabricado para ensejarem direito ao cômputo de créditos.

100. Portanto, tais dispêndios devem ensejar a apuração dos créditos de COFINS por se tratarem de custos relacionados à atividade de aquisição de insumos e de venda dos produtos fabricados ou revendidos (artigo 3º incisos II e IX, da Lei nº 10.833/2003).

(...)

102. Como conclusão, por serem despesas necessárias à produção e comercialização das mercadorias da Recorrente, deve ser assegurado o direito ao

creditamento da COFINS, nos termos do artigo 3º, incisos I, II e IX, da Lei nº 10.833/2003.

**Entendo que, no Recurso Voluntário, era necessária a individualização de cada insumo, com as razões para reversão das glosas.**

Logo, por falta de liquidez e certeza, ou seja, por ausência de comprovação da essencialidade e relevância, em cotejo com a planilha de glosas e documentação contábil e fiscal de suporte, não há novas reversões de glosas a serem feitas neste tópico.

As únicas reversões são as elencadas no tópico anterior.

#### PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA E PROTESTO PELA JUNTADA DE DOCUMENTOS

Não houve juntada de documentos em sede de recurso voluntário.

É sabido que o julgador administrativo, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, pode determinar, de ofício ou a requerimento do interessado, a realização de diligências ou perícias, mas somente quando entendê-las necessárias ao seu convencimento, devendo indeferir as prescindíveis ao julgamento.

Há que se ter em conta, que tal disposição legal não se volta ao propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas.

Assim, não cabe ao órgão julgador diligenciar ou determinar a realização de perícia para, de ofício, promover a produção de prova da legitimidade do crédito alegado pelo contribuinte.

#### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas das notas fiscais de entrada de mercadorias e de serviços glosadas, cujo fundamento único da glosa tenha sido a descaracterização do Consórcio Alumar.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**