



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16349.000423/2010-17
ACÓRDÃO	3004-000.022 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ABALCO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

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. 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 2º 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); e
- 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).

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

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

16. Conforme Ficha 12 do DICON referente ao 2º trimestre de 2005 (fls. 293 e 294), 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 DICON, onde informa receitas no mercado interno e no externo.

17. Com base nos arquivos eletrônicos, 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 externo, como previsto no § 3º, do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 3º do mesmo diploma legal: (...)

18. 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 CFOP - constante de algumas das notas fiscais de exportação (fl. 156), que é o 7.501, que tem como descrição "exportação de mercadoria com fim específico de exportação". Nenhum dos custos vinculados a essa operação poderia gerar direito ao crédito de Cofins não-cumulativa, devido a expressa vedação do art. 6, § 4, c/c art.15, III da Lei nº 10.833/2003: (...)

19. 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. 28).

23. Conforme planilha à fl. 653 do presente processo, os novos percentuais que encontramos para cálculo do valor dos custos que devem ser apropriados de acordo com os percentuais de 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

21. O contribuinte apresenta créditos de bens e serviços utilizados como insumos, conforme previsto no art. 3º da Lei 10.833 ...

23. Selecionamos, por amostragem, uma lista de notas fiscais de entrada de mercadorias e de serviços, e intimamos o interessado a apresentá-las.

23.1.0 interessado apresentou as notas fiscais solicitadas (fls. 168 a 240).

24. Analisamos as notas fiscais de entrada, considerando que geram créditos de bens utilizados como insumos somente as notas fiscais cujo CFOP encontra-se na relação à fl. 242.

25. Conforme informado (fls. 17 a 19), o interessado 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.

27. (...) transcrevemos os artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976 - Lei das Sociedades por Ações - LSA, que tratam as 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;"

28. 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, I^a 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."

29. 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."

30. ... 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".

31. 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. 73 a 133) atende aos requisitos insculpidos na Lei das Sociedades Anônimas.

32. Conforme cópia do documento de fl. 73 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

33. O Consórcio Alumar, conforme trecho extraído do item 3.02 mencionado contrato, tem por objeto (fls.79 e 80):

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

34. Percebe-se, ..., que dada a abrangência da finalidade da constituição do consórcio ..., 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.

35. Além disso, o contrato do consórcio dispõe, em seu artigo XVIII (anverso da fl. 125), 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.

36. ... 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.

36.1. 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 0 1 - 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. 243 a 259), em julgamentos de manifestações de inconformidade frente a glosas de créditos de Cofins e de IPI ...

37. Portanto, para determinar a base de cálculo dos créditos relacionados a bens utilizados como insumos, a partir de planilhas eletrônicas fornecidas pelo interessado (anexas ao processo 16349.000226/2010-90) em resposta a intimação (fl. 134 a 136), selecionamos as notas fiscais de mercadorias adquiridas em nome do Consórcio Alumar (relação completa à fls. 260 a 264), e efetuamos a glosa dos respectivos créditos.

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

39. Para determinar a base de cálculo dos créditos relacionados a serviços utilizados como insumos, a partir das planilhas fornecidas pelo interessado (anexas ao processo 16349,000226/2010-90) ..., selecionamos as notas fiscais de serviços adquiridas em nome do Consórcio Alumar (... fls. 265 a 273), e efetuamos a glosa dos respectivos créditos.

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

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

41. 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.

43. 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.

44. Apenas a título informativo, relacionamos às fls. 274 a 276 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.

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:

(i) diferentemente do que concluiu o r. despacho decisório, conforme comprovam cópia dos livros de registros de saída (sucessora universal por incorporação de ABALCO S.A.) do 2º e 3º trimestres de 2005 (docs. 4 a 12), os insumos adquiridos não geraram mercadorias destinadas à venda no mercado interno;

(ii) nem sempre os insumos adquiridos em um determinado mês são imediatamente utilizados na produção de produtos exportados dentro deste mesmo mês, mas sim utilizados para a produção de produtos em meses subsequentes, fato este que não impede a utilização dos aludidos créditos incentivados, nos termos do §1º, inciso II, artigo 6º da Lei nº 10.833/03;

(iii) faz jus aos créditos de COFINS não cumulativa, sendo irrelevante para fins tributários a discussão atinente à regularidade ou não na constituição do Consórcio Alumar de que ela é uma das consorciadas;

(iv) ainda que desconsiderado o ponto acima destacado, o Consórcio Alumar preenche os requisitos necessários para ser considerado consórcio, 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), na linha do recente entendimento do CARF, não podendo ser considerado uma mera sociedade de fato ou irregular; e

(v) independente da questão da regularidade ou não do Consórcio Alumar, a Requerente utilizou créditos de COFINS decorrentes de serviços que, direta ou indiretamente, se prestaram à sua produção, motivo pelo qual devem ser considerados insumos e, consequentemente, constituir créditos de COFINS.

(vi) requer seja homologada *in totum* a compensação objeto das PER/DCOMP's, com o consequente cancelamento da exigência fiscal.

(vii) requer a conversão do julgamento do presente pedido em diligência para o fim precípuo de exame de parte da documentação acostada que comprova a ausência de venda no mercado interno no período.

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: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITOS. COFINS NÃO-CUMULATIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.

O rateio proporcional implica no cálculo da relação percentual entre a receita de exportação e a receita total. Quando não houver receitas de exportação no mês, não haverá crédito da Cofins não cumulativa no período.

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. REQUISITOS. EMPREENDIMENTO DETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO.

O objeto do consórcio deve ser necessariamente identificado e limitado, sob o risco de configuração de uma sociedade de fato. A exploração das atividades de refino de Alumina e também de redução de Alumínio primário não pode ser caracterizada como um empreendimento determinado, para fins de respaldar a constituição de um consórcio de empresas nos termos da legislação comercial. É necessário que o empreendimento seja determinado quanto ao contrato ou negócio jurídico especificamente envolvido.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. INADMISSIBILIDADE DO PEDIDO.

Inadmissível o Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS sob o regime de incidência não-cumulativa por empresa que não se enquadra nos pressupostos legais para fruição do benefício fiscal.

DILIGÊNCIA. PRESCINDÍVEL.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá o pedido de realização de diligência quando esta for prescindível. É de se considerar prescindível a realização de diligência requerida quando a dúvida levantada versar sobre questão de direito e, se versar sobre questão de fato, quando estiverem presentes no processo todos os elementos capazes de formar a convicção do julgador.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Proposto o Recurso Voluntário, a Recorrente reiterou, basicamente, os argumentos de defesa da manifestação de inconformidade: (i) regularidade do rateio e (ii) regularidade do aproveitamento dos créditos decorrentes de insumos adquiridos pelo Consórcio ALUMAR. Ao final, requer a homologação integral das compensações.

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.

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 alandegamento 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 relembrar 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 elastecido, 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:

37. Portanto, para determinar a base de cálculo dos créditos relacionados a bens utilizados como insumos, a partir de planilhas eletrônicas fornecidas pelo interessado (anexas ao processo 16349.000226/2010-90) em resposta a intimação (fl. 134 a 136), selecionamos as notas fiscais de mercadorias adquiridas em nome do Consórcio Alumar (relação completa à fls. 260 a 264), e efetuamos a glosa dos respectivos créditos.

(...)

39. Para determinar a base de cálculo dos créditos relacionados a serviços utilizados como insumos, a partir das planilhas fornecidas pelo interessado (anexas ao processo 16349,000226/2010-90), selecionamos as notas fiscais de serviços adquiridas em nome do Consórcio Alumar (fls. 265 a 273), e efetuamos a glosa dos respectivos créditos.

(...)

41. 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.

(...)

43. 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.

44. Apenas a título informativo, relacionamos às fls. 274 a 276 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 - 2º trimestre de 2005), que constam nas e-fls.360/368, 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 – 2º trimestre de 2005): que constam nas e-fls. 369/386, 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 – 2º trimestre de 2005” que consta nas e-fls. 387/391, que devem ser mantidas, uma vez que houve motivo duplo para a glosa, conforme posto no Despacho Decisório:

44. Apenas a título informativo, relacionamos às fls. 274 a 276 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 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 “c” do recurso voluntário, que a Recorrente defende a íntegra do crédito, com a alegação genérica de que:

80. Assim, no presente caso, a AWAB utilizou créditos de COFINS decorrentes de serviços que, direta ou indiretamente, se prestaram à sua produção, motivo pelo qual devem ser consideradas insumos e, consequentemente, constituir créditos de COFINS.

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.

REGULARIDADE DO RATEIO

A DRJ bem tratou do rateio efetuado pela fiscalização no Despacho Decisório, por isso adoto as razões da decisão recorrida, por com elas concordar integralmente:

O contrato social de fls. 37 e seguintes, mais especificamente à fl. 41, assevera que a empresa tem por objeto a produção, fabricação, transformação, refinação e venda de alumina atuando também como empresa comercial exportadora, dentre outras atividades; apurando suas receitas na sistemática da não cumulatividade da Cofins, nos mercados interno e externo.

O rateio proporcional para cálculo do crédito de Cofins não cumulativa correspondente às receitas auferidas no mercado interno e externo, tem previsão nos §7º, §8º e §9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, parágrafos estes citados no § 3º do art. 6º da mesma lei:

Art. 3º

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no §7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

Ao determinar a observância dos §§ 8º e 9º do art. 3º, o § 3º acima está prescrevendo que os créditos relativos às receitas de exportação devem ser calculados pelo critério de rateio proporcional anteriormente estabelecido, qual seja, dividindo-se a receita de que trata o art. 6º, a de exportação, pela receita bruta total. A lógica de tal mecanismo consiste em conceder créditos “de exportação” na proporção que essa receita participa do total de receita bruta da empresa.

No tocante, ainda, ao rateio para apropriação dos créditos vinculados às receitas auferidas no mercado interno e externo, a auditoria verificou que o cálculo da receita bruta apresentava erro ao considerar para os meses do trimestre que o total dos créditos se referiam a receitas de exportação (ficha 12 do DACON - fls. 418/419), contrariando a mesma DACON (ficha 13 - fls. 421/423) que apresentou receitas no mercado interno e externo.

Assim, ao refazer o rateio, apurou um percentual de receitas de exportação inferior ao que havia sido calculado para um dos meses do trimestre (abril), considerando que houve operações apenas no mercado interno, conforme tabelas abaixo (fl. 323):

ABALCO AS
CNPJ: 00.434.317/0001-36

Valores Apurados pelo Contribuinte							
MES/ANO	RECEITAS DE EXPORTAÇÃO	%	RECEITAS DO MERCADO INTERNO	TOTAL MERCADO INTERNO	%	TOTAL GERAL	%
ABRIL/05	10.719,29	70,22%	4.547,03	4.547,03	29,78%	15.266,32	100,00%
MAIO/05	25.727.301,01	99,97%	7.254,95	7.254,95	0,03%	25.734.555,96	100,00%
JUNHO/05	16.956.680,96	99,97%	5.893,35	5.893,35	0,03%	16.962.574,31	100,00%
TOTAIS:	42.694.701,26		17.695,33	17.695,33		42.712.396,59	

Valores Apurados pela Fiscalização							
MES/ANO	RECEITAS DE EXPORTAÇÃO	%	RECEITAS DO MERCADO INTERNO	TOTAL MERCADO INTERNO	%	TOTAL GERAL	%
ABRIL/05	0,00	0,00%	4.547,05	4.547,05	100,00%	4.547,05	100,00%
MAIO/05	27.095.406,00	99,97%	7.255,01	7.255,01	0,03%	27.102.661,01	100,00%
JUNHO/05	16.870.849,09	99,97%	5.893,35	5.893,35	0,03%	16.876.742,44	100,00%
TOTAIS:	43.966.255,09		17.695,41	17.695,41		43.983.950,50	

Verifica-se, do confronto entre as tabelas acima, que o valor de R\$ 10.719,29 (Receitas de exportação - abril/2005), embora aposto na ficha 13 do DICON como "Receita de Exportação de Bens e Serviços" (fl. 421) não poderia ter sido assim declarado, tendo em vista tratar-se de receita de exportação originária de produto adquirido com fim específico de exportação, conforme consta da nota fiscal de fl. 238 e do Livro Registro de Saídas de fl. 507.

Nestes casos o art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece que a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação tem vedada a possibilidade de apuração de créditos vinculados às receitas de exportação relativas a tais mercadorias, *in verbis*:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Relativamente ao mês de maio/2005, a planilha elaborada pela auditoria aponta R\$ 27.095.406,00 como proveniente de Receitas de Exportação, conforme Livro Registro de Saídas (fls. 511 e 515,).

No mês seguinte (junho/2005) o Livro Registro de Saídas se encontra às fls. 518 e 522, confirmando o valor de R\$ 16.870.849,09 como o real a ser apropriado para as Receitas de Exportação.

As modificações efetuadas nas receitas de exportação geraram aproximações matemáticas ínfimas em maio e junho, por causa destes valores desprezíveis, as relações percentuais entre as duas tabelas (empresa e fiscalização) somente

apontou divergência no primeiro mês do trimestre (abril) em que a auditoria, corretamente, considerou não haver Receita de Exportação.

Resumindo: em maio e junho o resultado final dos percentuais foi idêntico aos dos constantes do DACON, mesmo com a discrepância entre as receitas.

Conclui-se, portanto, que a tabela de rateio elaborada pela fiscalização se encontra em perfeita consonância com a legislação e com toda a documentação trazida aos autos.

Não há como prosperar a alegação de que há insumos adquiridos em um mês e utilizados "*para produção de mercadorias (objeto de exportação) em meses subsequentes*", e que, em assim sendo, tais insumos deveriam ser considerados para fins de cálculo dos créditos de Cofins não cumulativa.

Cumprе esclarecer à manifestante que a regra para cálculo dos créditos relativos aos produtos exportados considera a relação percentual entre as receitas de exportação e a receita total e este percentual é aplicado aos insumos utilizados a cada mês, ou seja, percentual multiplicado por bens adquiridos como insumos, nos termos na legislação que rege a matéria.

Para informações pormenorizadas referentes aos cálculos do rateio proporcional, além da legislação acima transcrita, tem-se a IN RFB nº 387, de 2004 que instituiu o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon).

Aritmética primária, nem chega a ser matemática: se o percentual é zero, então, zero vezes qualquer número é zero.

Assim, em todos os meses que a empresa não realizar exportações, os insumos adquiridos naquele mês não poderão compor os créditos da Confins não cumulativa.

PERCENTUAL = RECEITA DE EXPORTAÇÃO/RECEITA TOTAL

RECEITA DE EXPORTAÇÃO = zero

PERCENTUAL = zero

Não importa, então o valor dos insumos no mês em que o percentual é zero, pois, conforme já esclarecido, percentual zero vezes bens adquiridos como insumos resultará sempre zero.

Esta é a forma de rateio proporcional descrita no inciso II do §8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e utilizada pela empresa conforme §9º do mesmo artigo, alternativamente à apropriação direta que pode ser adotada desde que a pessoa jurídica mantenha contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, que é a opção prevista no inciso I do mesmo art. 8º, forma esta de apropriação não eleita para o ano calendário em apreço.

Ao contrário do que asseverou a manifestante, não houve quaisquer presunções para apuração dos valores relativos ao rateio proporcional, pois, os dados foram retirados de notas fiscais e dos Livros Registro de Saídas.

Assim sendo, conclui-se que o rateio calculado pela auditoria não merece reparos.

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