



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

Processo nº 10280.004610/2006-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.173 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2016
Matéria COFINS - PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Cita-se como exemplo de insumos, no caso analisado, o óleo BPF, o carvão energético, o ácido sulfúrico, o inibidor de corrosão e os serviços de transporte de rejeitos industriais.

COFINS NÃO CUMULATIVA. FRETE. CRÉDITOS.

As despesas com o transporte para a aquisição de insumos devem integrar a base de cálculo dos créditos da COFINS por integrarem o custo de produção, na forma do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/03.

COFINS NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Na não cumulatividade da COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado para reconhecer o direito ao crédito em relação aos subitens 10.1 (Óleo BPF e Carvão Energético) e 10.2 (Ácido Sulfúrico e Inibidor de Corrosão), e parcialmente quanto ao subitem 10.5 (quanto aos fretes na aquisição de Óleo BPF, Carvão Energético, Ácido Sulfúrico e Inibidor de Corrosão) e quanto ao item 11 (somente em relação aos serviços de transporte de rejeitos industriais), nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, exceto quanto ao Óleo BPF e Carvão Energético.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

O presente litígio decorre de Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS Não-Cumulativa - Exportação, relativos ao 2º trimestre de 2006. Após análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, o Fisco reconheceu apenas parte do direito de crédito pleiteado, conforme Relatório Fiscal de fls. 315-319. Por conseguinte, foi parcialmente reconhecido o direito creditório conforme Despacho Decisório n.º 86/2011 (fl. 323).

As parcelas glosadas foram assim identificadas no Relatório Fiscal mencionado:

“(…) CRÉDITOS DECORRENTES DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS OBJETO DE GLOSA (Ficha 06A/06B/02): *Através dos arquivos magnéticos recebidos (planilha excel) onde consta relação completa de todas notas fiscais de insumos adquiridos, bem como sua aplicação no processo produtivo, realizamos verificação de sua consistência pela análise física de algumas notas fiscais (solicitadas por amostragem) e constatamos a irregularidade dos valores alocados na ficha 16A/16B, item 02 da DACON, conforme detalhamento na planilha 10 e 11, anexas. A pessoa jurídica poderá se creditar de aquisições de insumos (bens ou serviços), inclusive combustíveis e lubrificantes, efetuadas no mês. Considera-se*

como insumos a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como 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 incluídas no ativo imobilizado.

Glosas Efetuadas

10.1 Combustíveis e Carvão Energético utilizados como energia térmica no aquecimento das caldeiras, equipamentos e fornos, considerando que a lei 11.488/2007 só admitiu créditos a partir de 15/06/2007. A utilização de Combustíveis/Carvão energético (...) na queima de caldeiras não podem ser considerados como insumos antes de 15/06/2007 por não agir diretamente no processo produtivo;

10.2 Glosas efetuadas em produtos/bens por não serem aplicados diretamente no processo produtivo;

10.3 Glosas efetuadas nos produtos/bens por serem considerados como ativo imobilizado;

10.4 Glosas efetuadas em produtos/bens por não conterem descrição detalhada do bem ou informação sobre sua aplicação no processo produtivo.

10.5 Glosa dos fretes referentes aos produtos/bens glosados.

(...)

11) CRÉDITOS DECORRENTES DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Ficha 16A/03): Pela análise dos arquivos magnéticos recebidos, referente a aquisição de serviços, constatamos a existência de Serviços, considerados pela fiscalização, como não utilizados na produção dos bens, conforme detalhamento das glosas relacionadas nas planilhas 08 e 09, anexas. Normas Relacionadas: Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007 "Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da contribuição para o financiamento da seguridade social Cofins, materias de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas"

12) CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA (Ficha 16A/04): Pela análise dos arquivos magnéticos e verificação, por amostragem, das notas fiscais não constatamos irregularidades relacionadas a esse item.

13) BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO A DESCONTAR REFERENTE AO ATIVO IMOBILIZADO (Ficha 16A/16B/10): A empresa utilizou créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado em duas modalidades:

13.1 Por aproveitamento do crédito no prazo de 4(quatro) anos correspondendo a 1/48 (quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem (Lei nº 10.833/2003, art 3º, § 14, introduzido pela Lei nº 10.865/2004, art. 21 e Instrução Normativa SRF nº 457/2004, art. 1º, inciso I do § 2º e art. 2º, § 2º, inciso II do caput). Através dos arquivos magnéticos referentes às aquisições para o Ativo Imobilizado de maio/2004 a dezembro/2005, constatamos a existência de bens que não se enquadram como máquinas e/ou equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda. Efetuamos a glosa dos bens separando-os em duas categorias: 1) Máquinas, equipamentos e outros bens não utilizados na produção dos produtos destinados a venda. 2) Maquinas, equipamentos e outros bens considerados como Edificações, conforme detalhado nas planilhas 01 a 07B, em anexo.

13.1.1 Bens considerados pelo contribuinte com aproveitamento dos créditos no prazo de 04(quatro) anos e glosados pela fiscalização por considerar que tais bens não se enquadram como máquinas ou equipamentos ou não são aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda, conforme exigência legal para gozo do benefício.

13.1.2 Bens considerados pelo contribuinte com aproveitamento dos créditos no prazo de 04(quatro) anos e glosados pela fiscalização por considerar que tais bens caracterizam-se como Edificações, não abrangidos pelos benefícios acima referidos embora sejam do ativo imobilizado. Em relação a construção da Expansão II, o contribuinte informou que a mesma só entrou em operação a partir de janeiro de 2006 e a Expansão III somente em 2008.

Notas:

a) Não foi concedido o benefício para os outros bens, senão máquinas e equipamentos, destinados ao Ativo Imobilizado utilizados na fabricação de produtos destinados a vendas, ficando fora do benefício a aquisição de: móveis, ferramentas, instrumentos, construção civil, veículos e outros não considerados máquinas ou equipamentos.

b) A partir de 1º/12/2005, são também admitidos créditos em relação a outros bens incorporados ao ativo imobilizado desde que sejam utilizados na produção de bens destinados à venda, continuando fora do benefício a aquisição de : móveis, veículos, construção civil e outros bens que não sejam utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda.

13.2 Por aproveitamento do crédito no prazo de 12(doze) meses, contados da data de aquisição, sendo calculado, mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor correspondente a 1/12(um doze avos) do custo de aquisição do bem. O benefício é aplicável às máquinas, aos aparelhos aos instrumentos e aos equipamentos, novos, relacionados em regulamento e incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos entre 2006 e 2013, por pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional em microrregiões menos desenvolvidas localizadas em áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam (Lei 11.196/2005, art. 31 e Decreto nº 5.988/2006)." (fls. 316-317 - grifei)

Cientificada, a ora Recorrente apresentou tempestivamente Impugnação e Manifestação de Inconformidade com os mesmos argumentos, alegando, em síntese:

a) A nulidade do Parecer Seort alusivo ao 2º trimestre de 2006, pois os números do processo e do despacho decisório indicados pela Fiscalização não coincidiam com aqueles que constavam da segunda página, incorrendo em cerceamento de defesa;

b) A indevida restrição do conceito de insumo pela fiscalização, trazendo manifestação da Câmara Superior que admite como insumos os gastos necessários para a produção dos bens ou prestação dos serviços;

c) Descabimento das glosas dos créditos relativos aos bens e serviços utilizados como insumos que seriam diretamente aplicados no processo produtivo (tal como o transporte de Rejeitos Industriais, Óleo BPF, Ácido Sulfúrico e Inibidor de Corrosão, para os quais o interessado indicou a forma como seriam utilizados no processo produtivo).

d) Descabimento da glosa quanto aos bens do ativo imobilizado por se enquadrarem na previsão legal da Lei n.º 10.833/2003 e por estarem em conformidade com a IN nº 457/2004 (que trouxe a previsão de periodicidade de quatro anos) e com o Decreto n.º 5.988/2006 (que instituiu a depreciação acelerada incentivada e desconto da COFINS no prazo de doze meses, para aquisições de bens de capital efetuadas por pessoas jurídicas estabelecidas em microrregiões menos favorecidas das áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM). A fiscalização não teria justificado a glosa.

e) Injustificada glosa dos créditos sobre móveis, ferramentas, instrumentos, construção civil, veículos e demais que estariam, no entendimento fiscal, fora do rol de

máquinas e equipamentos que gerariam crédito consoante o ordenamento aplicável. Não teria sido indicada claramente a razão deste entendimento, implicando em cerceamento de defesa.

f) Protesta pela produção de prova pericial, via auditoria suplementar, *"considerando-se a incompatibilidade entre a escrita contábil da empresa e as razões de glosa suscitadas pela Fiscalização esclarecendo que a finalidade é a de ratificar a efetiva utilização dos bens e serviços glosados como insumos de aplicação direta e efetiva no processo produtivo da requerente"* (fl. 469), indicando Assistente Técnico.

Os argumentos aduzidos naquelas defesas, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito (fls. 508-527):

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PAF. PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, também se fazendo incabível a realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Cofins Não-Cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Na não-cumulatividade da Cofins, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

DCOMP. CRÉDITO. HOMOLOGAÇÃO. LIMITE DO CRÉDITO.

As declarações de compensação apresentadas pelo sujeito passivo somente podem ser homologadas no exato limite do direito creditório comprovado pelo sujeito passivo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido" (fls. 508-509)

Em 15/02/2012, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (fl. 528). Inconformada, em 16/03/2012 (fl. 530), apresentou Recurso Voluntário ao CARF (fls. 530-587), reiterando argumentos aventados na Impugnação, sustentando, em resumo:

- nulidade do Parecer Seort alusivo ao 2º trimestre de 2006 vez que "*o número do PROCESSO e do DESPACHO DECISÓRIO apontado pela I. Fiscalização não era compatível com o número que constava na segunda página*", incorrendo em cerceamento de defesa (fl. 535)

- que as glosas são injustificáveis, bastando para isso verificar pela exposição do processo produtivo da empresa, que os créditos pleiteados são reembolsáveis pela sistemática do desconto de créditos da COFINS não-cumulativa, e que o art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 e o art. 8º da Instrução Normativa IN/SRF nº 404/2004, têm dicção clara quanto aos créditos sobre serviços utilizados como insumo;

- que o Fisco assenta suas negativas em reconhecer o direito ao desconto dos créditos em entendimento restritivo da acepção de insumos, ainda que em meio ao regime da não-cumulatividade da COFINS, se aproximando à sistemática da não-cumulatividade do IPI, exigindo que os bens sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

- discorre sobre o conceito de insumos, o regime da não cumulatividade da COFINS - Exportação, a extensão e alcance do direito a dedução dos créditos gerados sobre valores de aquisições e dispêndios, em conformidade com o ordenamento constitucional e consequente legislação ordinária infraconstitucional, do equívoco manifestado nas glosas de bens e serviços que se constituem em insumos diretamente aplicados ao processo produtivo;

- argumenta sobre as glosas sobre Máquinas e Equipamentos incorporados ao Ativo Imobilizado - RECAP/REIDI/SUDAM, tecendo as seguintes considerações:

(i) que em relação à glosa de máquinas e de equipamentos incorporados ao seu ativo imobilizado, aduz que tem permissão desses créditos no inciso VI, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, afirmando também que a IN SRF nº 457/2004, veiculou a facultatividade do cálculo do crédito, observada a periodicidade de 4 anos (1/48 meses sobre o valor da aquisição do bem). Entende, porém, que a Lei nº 11.196/05 (instituiu regime especial de tributação para o REPES, RECAP e para o Programa de Inclusão Digital), o Decreto nº 5.789/06 (dispõe sobre bens amparados pelo RECAP) e o Decreto nº 5.988/06 (instituiu depreciação acelerada incentivada no prazo de 12 meses em microrregiões menos favorecidas das áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM), previram incentivos para que as sociedades sujeitas ao regime da SUDAM, pudessem optar por uma periodicidade diferenciada (1/12) para os equipamentos descritos no RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para empresas exportadoras). Destaca, ainda, que a alegação do Fisco de fundamentar que não teria observado as exigências da Lei nº 11.196/05, exigir-lhe-ia uma conduta impraticável.

(ii) que não concorda com o entendimento de que o seu rol de máquinas e de equipamentos, volvidos no ativo imobilizado, não teriam sido empregados na fabricação de produtos para venda, excluindo móveis, ferramentas, construção civil, veículos e outros. Neste ponto, alega ainda que o fiscal não teria demonstrado a razão para a glosa, não tendo sequer visitado a fábrica da empresa;

(iii) que não há como se vislumbrar infringência à Lei nº 11.488/07 (REIDI) no que se refere à redução do prazo para utilização de créditos de edificações;

(iv) que a glosa de bens considerados edificações e componentes do ativo imobilizado contraria a jurisprudência atual administrativa acerca do conceito de insumos;

(v) quanto aos encargos de depreciação, não há argumentos para glosas, uma vez que não há dispositivo legal que diga que tais encargos somente possam ser computados a partir da utilização de cada bem considerado; e

- sendo a Recorrente uma sociedade empresarial preponderantemente exportadora e levado em consideração que também se reputam como insumos empregados na prestação de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação desses serviços, faz jus à apropriação desses créditos.

Requer, por fim, que seja deferido o aproveitamento dos créditos lançados nos pedidos de compensação, advindos da não cumulatividade, sob pena de violação frontal ao art. 195, §12 da CF/88, Lei nº 10.833/2003; art. 100 da Lei 5.172/1966 (CTN); arts. 13 e 14 da Lei nº 11.196/2005, art. 1º do Decreto nº 5.789/2006, arts. 1º, 2º e 3º do Decreto 5.988/2006, art. 6º e 41 da Lei 11.488/2007, art. 8º, inciso I, alínea b e § 4º, inciso II, alíneas "a e b" da IN/SRF nº 404, de 2004, art. 1º, incisos I e II, §§ 1º e 2º da IN/SRF 457/2004, ao lado da farta doutrina e jurisprudência colacionadas no recurso.

Os autos, então, foram remetidos a este CARF, que ao analisar o recurso, definiu pela conversão do processo em Diligência, conforme a Resolução nº 3101000.395, de 12/11/2014, com o seguinte teor:

"(...) Diante das considerações acima, entendo desprovido de consistência afirmar que um insumo adquirido, cuja análise se deu apenas por amostragem de arquivos magnéticos tenha sido aplicado ou não no processo produtivo da Recorrente, bem como, se a aquisição de serviços e bens constantes em lançamentos de arquivos magnéticos recebidos tenham ou não sido utilizados na produção dos bens da mesma Recorrente ou que não se enquadram como máquinas e/ou equipamentos utilizados na produção dos mesmos bens destinados à venda.

Assim, por entender, também, que a verdade material é essencial no processo administrativo tributário e nesse caso é essencial a verificação física nas dependências da empresa, que proponho a conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização responda depois de uma visita nas dependências da empresa ou traga um laudo de perito especializado e idôneo, respondendo o seguinte:

Os referidos insumos e serviços glosados sob avaliação têm afetação sobre o processo produtivo? De que forma?

Levando-se em conta o papel exercido pelos insumos e serviços glosados pela fiscalização no processo produtivo da Recorrente, pode-se afirmar que estes são intrínsecos à atividade produtiva e, portanto, a essa está indissociáveis?

Considerando a estrutura da Recorrente e a sua produção seria possível produzir todos os produtos finais comercializados sem a utilização dos insumos e serviços glosados?

Os insumos e serviços glosados se mostram essenciais, isto é, se são indispensáveis aos processos produtivos desenvolvidos pela Recorrente?

Os bens adquiridos pela Recorrente e que foram glosados podem ser enquadrados ou não como máquinas e/ou equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda? Tal quesito deverá possibilitar a determinação do prazo de depreciação em questão nos autos Tal quesito deverá possibilitar a determinação do prazo de depreciação em questão nos autos.

Realizada a presente diligência, notifique a Recorrente para se manifestar e, também, se assim desejar, apresente laudo de perito especializado e idôneo para responder aos mesmos quesitos apresentados. " (fl. 625-626 - grifei).

Verifica-se que a Unidade de origem, cumprindo o contido na Resolução, providenciou a intimação da Recorrente solicitando o comparecimento de um técnico por ela indicado "com a finalidade de prestar esclarecimentos técnicos sobre o processo produtivo da empresa" (fl. 631). Em 08/05/2015 compareceu na DRF/Belém o Engenheiro Franklin Puget Eulalio, Gerente de Área da Recorrente, apresentando todos os esclarecimentos solicitados (fl. 634), tendo sido juntado aos autos à fl. 635 cópia do esquema produtivo da Recorrente, desde a compra da matéria prima (Bauxita) até a venda do produto final (Silo de Alumina).

Em conclusão da diligência, foi apresentado o Relatório Fiscal de fls. 639-647 adentrando em cada um dos créditos glosados. Faz-se, abaixo, uma breve síntese dos esclarecimentos trazidos neste relatório da diligência:

Item Crédito Glosado	Esclarecimento da Fiscalização na Diligência
10.1 - Combustíveis e Carvão Energético	<i>"(...) o Óleo BPF e Carvão Energético são utilizados na queima das caldeiras para aquecimento da polpa líquida (LICOR) de onde se extrai a Alumina. Um gerador de vapor, conhecido também como caldeira, é um dispositivo usado para produzir vapor aplicando energia térmica à água. A glosa foi efetuada considerando que a legislação (lei 11.488/2007) só reconheceu crédito sobre energia térmica (queima do Óleo BPF) a partir de 15/06/2007." (grifei - fl. 640)</i>
10.2 Produtos/bens não aplicados diretamente no processo produtivo	<i>"Essas glosas foram efetuadas basicamente na aquisição de Ácido Sulfúrico e de Inibidor de Corrosão. O Ácido Sulfúrico foi glosado considerando que ele é usado para limpeza ácida e desincrustação dos equipamentos, em nenhum momento ele reage quimicamente com o LICOR para produção da alumina. Embora não seja necessário para produzir alumina, sua utilização é fundamental para "limpeza" dos equipamentos por onde passa o LICOR. O produto "inibidor de corrosão" é utilizado no tratamento da água potável e adicionado à água para diminuir o efeito da corrosão nas tubulações metálica (sic.) aumentando sua vida útil, em nenhum momento é utilizado como insumo na produção da alumina, não participa como reagente na mistura que gera o LICOR da bauxita até sua transformação em alumina (produto final). Fazendo uma comparação com o cotidiano, seria similar ao 'aditivo' usado no radiador do carro para diminuir o efeito corrosivo da água sobre as paredes do radiador. Por ser um mero 'aditivo' para aumentar a vida útil das tubulações, não participando efetivamente do processo químico de transformação da bauxita em alumina é que efetuamos a glosa dos créditos desse produto." (grifei - fls. 640-641)</i>
10.3 Ativo imobilizado	<i>"Foram glosadas as aquisições de 'bola forjada' por se caracterizar como bem do ativo imobilizado" (fl. 641)</i>
10.4 Produtos/bens sem descrição detalhada ou informação aplicação no processo produtivo.	<i>"Não foram efetuadas glosas por tal motivo" (fl. 641)</i>
10.5 Fretes dos produtos/bens glosados.	<i>"Foram glosados os fretes relacionados com os produtos glosados" (fl. 641)</i>
11. Serviços utilizados como insumos	<i>"As glosas podem ser separadas em 02 tópicos: 1) Serviços de limpeza, manutenção de elevadores e instalações elétricas, montagem e desmontagem de andaimes. Tais glosas foram efetuadas considerando que os serviços não guardam ligação com o processo produtivo das alumina, não sendo intrínsecos à atividade produtiva. Pela descrição dos serviços, observamos trata-se de despesas eventuais no dia a</i>

	<i>dia da empresa, não sendo essencial na produção da alumina.</i> <i>2) Transportes de Rejeitos Industriais: Esse tópico representa quase 90% do valor total do (sic.) serviços glosados. <u>Depois de todo processo industrial de separação da alumina resulta uma grande quantidade de rejeito em forma de lama. todo esse rejeito é transportado por caminhões para diques onde são armazenadas. Como o produto final já foi produzido (alumina), a retirada da lama residual não tem afetação sobre o processo produtivo.</u> Tal custo acontece depois da produção da alumina não podendo ser considerado um serviço aplicado na produção da mesma. Trata-se de uma limpeza do pátio após um ciclo de produção. <u>A não remoção da lama residual formaria uma grande montanha que impediria o funcionamento operacional da empresa.</u>" (grifei - fl. 641-642)</i>
13.1.1 Não se enquadram como máquinas ou equipamentos ou não são aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda	<i>"As glosas foram efetuadas quando a coluna 'Descrição do Projeto' da planilha Plan 01, apontavam para utilização do bem fora do setor de produção, tais como: Administrativo, Apoio, Instalação provisória, Móveis... ou quando a coluna 'Área' indicava que o bem foi aplicado na manutenção, utilidades... A lei só permite o cálculo da depreciação incentivada sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda e os produtos glosados, embora podendo ser bens do ativo imobilizados, não indicavam que seriam do tipo 'máquinas e equipamentos.</i> <i>(...)</i> <i>As glosas foram efetuadas quando as colunas 'Descrição do Bem', 'Tipo Transação', 'Tarefa', da planilha Plan 04, apontavam para utilização do bem fora do setor de produção, tais como: móveis, gaveteiros, armários, rádio, bicicletas, lanches, colchões e outros bens destinados aos setores Administrativos, Gerenciais, Manutenção, Comercial, e outros, quando a lei só permite o cálculo da depreciação incentivada sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda." (fl. 643)</i>
13.1.2 Edificações	<i>"As glosas foram efetuadas quando a coluna 'Descrição do Projeto' da planilha Plan 02, apontavam para utilização do bem fora do setor de produção, tais como: Obras Cíveis, Estruturas Metálicas, Apoio, Instalação Provisória de Canteiro, Estacas Hélices... ou quando a coluna 'Fornecedor' indicava um fabricante de cimento, fios elétricos ou produtos aplicados na construção civil. A lei só permite o cálculo da depreciação incentivada sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda, ao passo que os produtos glosados, embora podendo ser do ativo imobilizado, não se caracterizam como máquinas e equipamentos para usufruir da depreciação incentivada utilizada pelo contribuinte, tais bens caracterizam-se como 'edificações'.</i> <i>(...)</i> <i>As glosas foram efetuadas quando as colunas 'Descrição do Bem', 'Tipo Transação', 'Tarefa', da planilha Plan 05, apontavam para utilização do bem fora do setor de produção, tais como: Obras Cíveis, Estruturas Metálicas, Apoio, Instalação Provisória de Canteiro, Estacas Hélices.... quando a lei só permite o cálculo da depreciação incentivada sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda e não sobre edificações, como se caracterizam os bens glosados." (fl. 643)</i>
13.2 Por aproveitamento do crédito no prazo de 12 meses, contados da data de aquisição	<i>"Após análise dos arquivos contendo listagem dos bens como aproveitamento de crédito no prazo de 12 (doze) meses, detectamos colunas: 'Nome', 'Tarefa', 'Descrição NFiscal', 'Descrição Item', 'Data', produtos que não se enquadram na depreciação incentivada determinada pela Lei 11.196/2005, art. 31 e Decreto 5.988/2006.</i>

Ciente
representou manifestação

Cien
representou manifestac

É o r

Photo

Cons

O R

Conf

Preliminary

Com

Aden

em relação a bens do ativo imobilizado e de edificações, inclusive no que se refere a bases diferenciadas (1/12 e 1/48, meses).

Visando facilitar a análise a ser empreendida, as glosas serão identificadas neste voto de acordo com o item do Relatório Fiscal que instruiu o Despacho Decisório (fls. 315-319), sendo dividida em dois tópicos:

I - DO CONCEITO DE INSUMO. As glosas trazidas nos itens 10 e 11 do Relatório Fiscal são relativas ao conceito de insumo (questões foram identificadas nos pontos (a), (b) e (c) acima);

II - DO CRÉDITO A DESCONTAR REFERENTE AO ATIVO IMOBILIZADO. A glosa do item 13 se refere ao ativo imobilizado (questão identificada no ponto (d) acima).

Antes de adentrar especificamente em cada uma das glosas, vale consignar que, em se tratando de declaração de compensação, o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, quanto aos itens entendidos como não adequadamente descritos ou equivocadamente enquadrados, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro com as glosas, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972¹.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho².

No presente caso, quanto aos itens de bens e insumos glosados (itens 10 e 11 do Relatório Fiscal), além de documentos apresentados pela Recorrente à época da fiscalização, foi ainda realizada Diligência Fiscal, oportunidade na qual um representante da Recorrente prestou informações relativas ao seu processo produtivo.

¹ "Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;"

² A título de exemplo: "Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)": (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096)

Por sua vez, quanto aos ativos imobilizados (item 13 do Relatório Fiscal), a Recorrente somente trouxe alegações genéricas, sem um substrato fático capaz de afastar as premissas fáticas trazidas pela fiscalização e confirmadas na Diligência Fiscal. Cumpre mencionar que, não obstante tenha sido oportunizada à Recorrente a apresentação de informações após a diligência, ela não o fez.

Portanto, para a análise do presente caso necessário que sejam analisadas todas as provas acostadas aos presentes autos, seja pela Recorrente, seja na Diligência realizada nesta fase de julgamento no CARF.

Feito este apontamento inicial passa-se, em seguida, à análise de cada um dos itens.

I - DO CONCEITO DE INSUMOS

Neste ponto, o debate travado pela Recorrente centra-se no enquadramento no conceito de insumos dos bens e serviços glosados nos itens 10 e 11 que, em seu entender, geram direito aos créditos da COFINS. Como se depreende do Relatório Fiscal que instruiu o Despacho Decisório (fls. 315-319), o Fisco glosou créditos de insumos baseado em conceito mais restritivo, no sentido de que, além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação. Este posicionamento, indicado nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e que se aproxima à sistemática da não cumulatividade do IPI, foi enfrentado pela Recorrente em sua defesa.

Assim, antes do exame das questões fáticas envolvidas, importante que sejam feitas breves considerações acerca do conceito de insumo e a não cumulatividade do PIS e da COFINS (ambos com sistemática não cumulativa idêntica).

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). Como contribuições incidentes sobre a receita, na forma do art. 1º destes diplomas legais, a sistemática não cumulativa foi prevista para determinadas pessoas jurídicas sendo mantida, para as demais, a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento.

No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, identificadas taxativamente, dentre as quais os *"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes"* (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, tem adotado a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo

produtivo da empresa ou para a prestação de serviço³, em uma aproximação que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e adotada pelo I. Fiscal no caso em tela.

Importante mencionar que este entendimento poderá ser ampliado pelo Superior Tribunal de Justiça, em julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial nº 1.221.170). Com efeito, como se depreende do trecho do voto do E. Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, proferido em 23/09/2015 em julgamento ainda não concluído⁴, foi externado um primeiro posicionamento no sentido de se garantir o creditamento do PIS e da COFINS sobre todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente:

“26. O creditamento no IPI e no ICMS – digo isso apenas para recordar – vincula-se ao quantum recolhido nas operações anteriores porque os fatos geradores desses impostos são, respectivamente, a industrialização e a circulação comercial de mercadoria ou alguns serviços. No caso do PIS/COFINS, o creditamento consiste em verdadeiro ou autêntico desconto, pois essas contribuições têm por fato gerador o próprio faturamento da empresa ou da entidade a ela equiparada; a distinção é formidavelmente gritante, como se percebe.

27. E essa é a pedra-de-toque para afastar a confusão que comumente havia entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS. No primeiro caso, o tributo incide sobre o produto, então o crédito efetivamente decorre dos insumos; no segundo caso, vê-se que o tributo incide sobre o faturamento, então o crédito deve decorrer – e somente pode decorrer – das despesas, sendo essa conclusão de clareza ofuscante ou brilhante como a do sol nordestino.

28. Ocorre que a regulamentação levada a efeito pelo Poder Executivo – como é normal de acontecer quando se confere ao credor o condão de arbitrar quanto o devedor lhe pagará – ainda se prende àquela antiga confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS, considerando o crédito destes a partir dos insumos (como no primeiro caso), e não das despesas.

29. Nesse proceder, a interpretação fazendária desvirtua, com a devida vênia, o propósito da não cumulatividade, afastando-se do padrão legal que supostamente estaria a disciplinar, alguns diriam, em prol de maior arrecadação de curto prazo, às expensas do desenvolvimento econômico e da geração de riquezas do país, problema que se agrava por se tratar de tributos que incidem sobre a primeira linha da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), base de cálculo alargada. (...)

36. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como

³ Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final."

⁴ Julgamento foi suspenso pelo pedido de vista do Ministro Og Fernandes, que apresentou seu voto em julgamento ocorrido em 11/05/2016 conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negando-lhe provimento. Naquela oportunidade foi ainda apresentado o voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dando-lhe parcial provimento. Em seguida, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves, aguardando ainda a votação pelos Ministros Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Humberto Martins.

determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

37. *Como bem apontado no parecer do eminente Professor HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 604), o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva, como está naquele dispositivo do CTN; essa assertiva do mestre cearense calha como uma luva na compreensão do tema que se discute.*

38. *Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final. (...)*

40. *Diante do exposto e esperando que algum dos eminentes julgadores deste egrégio Colegiado peça vista destes autos, para verticalizar, muito mais competentemente, o estudo deste problema, voto pelo provimento do Recurso Especial, para declarar a ilegalidade da restrição ao conceito de insumo levada a efeito pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, reconhecendo que devem ser consideradas no conceito de insumo, para fim de creditamento de PIS e COFINS, todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente." (grifei)*

Ora, no meu entender particular, para garantir a coerência⁵ e dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário não poderia ter se valido de restrições e deveria ter assegurado o creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Já tive a oportunidade de me manifestar sobre esta questão na seara doutrinária, entendendo que ao apresentar um rol taxativo de créditos, a legislação do PIS e da COFINS culminou em efetivo efeito cumulativo, contrário à finalidade da não cumulatividade⁶.

Contudo, inegável que a lei em vigor trouxe limites, com um rol taxativo de bens/serviços passíveis de creditamento e exigindo que, para o creditamento, o insumo seja utilizado *"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"* (art. 3º, II, Leis Lei 10.637/2002 e 10.833/2003). Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão e enquanto ainda não concluído o julgamento do recurso repetitivo acima referenciado, não posso me desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho⁷.

⁵ ÁVILA, Humberto. O "postulado do legislador coerente" e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 180.

⁶ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Competência tributária residual e as contribuições destinadas à Seguridade Social. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 296

⁷ "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça digitalmente em 27

07/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANTONIO CARLOS AT

Nesse contexto, e adotando o entendimento já externado em diversas ocasiões por esta Turma⁸, filio-me ao entendimento que vêm sendo solidificado no âmbito deste CARF, entendendo por insumos para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS aquelas **despesas incorridas com bens ou serviços comprovadamente utilizados na atividade da pessoa jurídica, seja "na prestação de serviços" ou "na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", que guarde, portanto, relação com as receitas tributadas.** Nesse sentido, de forma exemplificativa, traz-se ainda a ementa abaixo de julgado do Conselho Superior:

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

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

Ementa: CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

"Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas

Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)"

⁸ À título de exemplo, trago posicionamento do Nobre Conselheiro Waldir Navarro Bezerra:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2004

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS . CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo "insumo", como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica. A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no DACON, implica sua glosa por parte da fiscalização. Recurso Voluntário Negado."

(Processo 10675.002237/2004-88, Sessão 15/03/2016 Nº Acórdão 3402-002.965) 27

(critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

EMPRESA DE FABRICAÇÃO DE MÓVEIS. CRÉDITOS RECONHECIDOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. INSUMOS.

Tratando-se de uma empresa fabricante de móveis, foram reconhecidos créditos com relação à aquisição de materiais para manutenção de máquinas.

Os gastos incorridos na aquisição de materiais para manutenção de máquinas são necessários e imprescindíveis à atividade produtiva da contribuinte, inserindo no conceito de "insumo" previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Recurso Especial do Procurador Negado" (Número do Processo 11020.001960/2006-79. Data da Sessão 14/08/2014. Relator Rodrigo Cardozo Miranda. Nº Acórdão 9303-003.079 - grifei)

Dessa forma, para decidir quanto ao direito ao crédito do PIS e da COFINS não-cumulativo é imprescindível que, primeiro, se analise as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, identificar quais as aquisições que configuram insumo para os bens por ela produzidos.

Verifica-se no Estatuto Social que a Recorrente se dedica à produção e comercialização (exportação) de **Alumina** e outros produtos derivados e de transporte e serviços conexos aos objetivos citados (fls. 488-489). Ressalta-se ainda que a sociedade empresarial é preponderantemente exportadora.

Destaca-se que à época da fiscalização a Recorrente apresentou um Laudo detalhando seu Processo de Produção (fls. 75-107) e, como relatado, foi realizado nos autos a Diligência com a identificação das formas como os bens glosados são utilizados no processo produtivo da Recorrente (fls. 639-647).

É com fulcro no conceito de insumo aqui adotado, na documentação acostada aos autos e no resultado da diligência fiscal que irei examinar as glosas objeto dos itens 10 e 11 do Relatório Fiscal desta ação.

1.1 - Das Glosas do Item 10. Dos Bens utilizados como Insumo

Neste item a Fiscalização identificou 5 subitens objeto de glosa por não se enquadrarem no seu conceito de insumo (restritivo, reitere-se). Adentra-se a seguir em cada um desses subitens.

10.1 Combustíveis e Carvão Energético

Como foi consignado na Diligência Fiscal (fl. 640), esse item corresponde à glosa dos valores relativos à aquisição de Óleo BPF e Carvão Energético. Naquela oportunidade, esclareceu a fiscalização que esses produtos são essenciais à produção por serem utilizados na queima das caldeiras para aquecimento do LICOR, de onde se extrai o produto comercializado pela Recorrente, a Alumina. Transcreve-se novamente os termos do Relatório da Diligência:

"10.1 Combustíveis e Carvão Energético utilizados como energia térmica no aquecimento de caldeiras, equipamentos e fornos(...)

Sobre essas glosas esclarecemos que o Óleo BPF e Carvão Energético são utilizados na queima das caldeiras para aquecimento da polpa líquida (LICOR) de onde se extrai a Alumina. Um gerador de vapor, conhecido também como caldeira,

é um dispositivo usado para produzir vapor aplicando energia térmica à água. A glosa foi efetuada considerando que a legislação (lei 11.488/2007) só reconheceu crédito sobre energia térmica (queima do Óleo BPF) a partir de 15/06/2007." (grifei - fl. 640)

A essencialidade desses produtos para a produção da Alumina foi igualmente evidenciada no Laudo acostado aos autos à época da fiscalização. O trecho a seguir, extraído da fl. 99 do presente PTA, deixa clara a essencialidade do Óleo Combustível e do Carvão para o funcionamento das caldeiras:

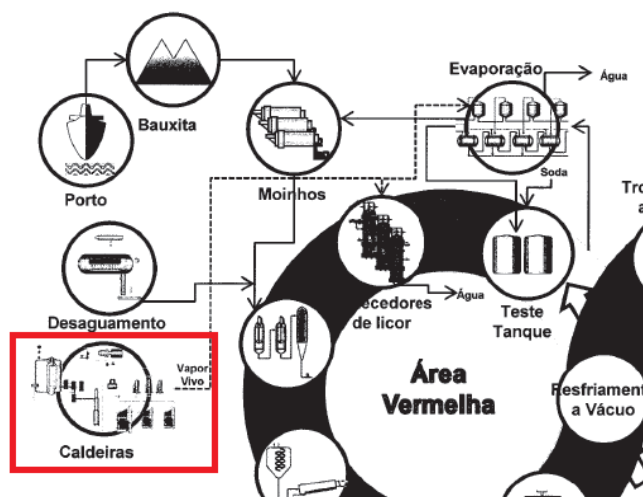
ÁREA 14 GERAÇÃO DE VAPOR

O vapor gerado destina-se ao aquecimento de licor nas áreas de Digestão e Evaporação. O vapor é gerado por meio de caldeira elétrica ou a óleo.

Para a Expansão 2 está previsto a instalação de 02 caldeiras que serão projetadas para carvão ou somente em caso de emergência será alimentada com óleo combustível.

A visão técnico-econômica para o uso do carvão mineral nas duas caldeiras estabelece melhoria ao controle ambiental, pois os estudos indicam que os índices tecnológicos atualmente aplicados referente a segurança ambiental em termos da eficiência dos sistemas de tratamento: a exemplo do baixo teor de enxofre e os resultados tanto do material particulado como SO₂ em cumprimento aos padrões estabelecidos pela Resolução/CONAM nº08/90.

Somente para deixar clara a visualização da forma como o vapor gerado nas caldeiras é utilizado dentro do processo produtivo, apresenta-se abaixo o trecho do processo produtivo acostado na época da Diligência (fl. 635):



Assim, considerando o resultado da diligência e da prova acostada aos autos, proponho por reverter a glosa relativa ao item 10.1 - Combustíveis e Carvão Energético, eis que comprovada a sua necessidade para o processo produtivo da Recorrente.

10.2 Produtos/bens não serem aplicados diretamente no processo produtivo

Em cumprimento da Diligência Fiscal, o I. Fiscal identificou expressamente os dois bens objeto de glosa neste subitem, quais sejam: o Ácido Sulfúrico e Inibidor de Corrosão.

Para os dois bens, a própria fiscalização apontou a sua importância para o processo produtivo da Recorrente. O Ácido Sulfúrico por sua utilização na limpeza ácida e desincrustação dos equipamentos por onde passa o LICOR, sendo identificada como uma limpeza "*fundamental*" para o processo produtivo. E o Inibidor de corrosão, por sua vez, por ser essencial para manter o bom estado das tubulações metálicas (e, portanto, manter a qualidade do produto final). Vejamos novamente os termos da Diligência:

"O Ácido Sulfúrico foi glosado considerando que ele é usado para limpeza ácida e desincrustação dos equipamentos, em nenhum momento ele reage quimicamente com o LICOR para produção da alumina. Embora não seja necessário para produzir alumina, sua utilização é fundamental para "limpeza" dos equipamentos por onde passa o LICOR.

O produto "inibidor de corrosão" é utilizado no tratamento da água potável e adicionado à água para diminuir o efeito da corrosão nas tubulações metálica (sic.) aumentando sua vida útil, em nenhum momento é utilizado como insumo na produção da alumina, não participa como reagente na mistura que gera o LICOR da bauxita até sua transformação em alumina (produto final). Fazendo uma comparação com o cotidiano, seria similar ao 'aditivo' usado no radiador do carro para diminuir o efeito corrosivo da água sobre as paredes do radiador. Por ser um mero 'aditivo' para aumentar a vida útil das tubulações, não participando efetivamente do processo químico de transformação da bauxita em alumina é que efetuamos a glosa dos créditos desse produto." (grifei - fls. 640-641)

Esta turma, com outra composição, já teve a oportunidade de analisar esses dois bens no processo produtivo da própria Recorrente, quando da prolação do Acórdão n.º 3402-002.648. Naquela oportunidade, concluiu-se que os "*gastos com a aquisição de ácido sulfúrico (...) e inibidor de corrosão, no contexto do Processo Bayer de produção de alumina, ensejam o creditamento das contribuições sociais não cumulativas*"⁹. E por trazer considerações entendidas como relevantes para a conclusão da reversão da glosa neste item¹⁰, trago as considerações de voto do Relator Alexandre Kern, acompanhado por unanimidade naquela oportunidade:

"Mérito: glosa de créditos a título de insumos

No contexto do Processo Bayer, a recorrente explica que o ácido sulfúrico é usado em refinarias de alumina para desincrustar linhas dos trocadores de calor e outros equipamentos. É utilizado também para neutralização de efluentes e desmineralização da água para as caldeiras. O calcário (produto AL 200 – Carbomil) é empregado durante o processo de combustão nas caldeiras a carvão para absorção do enxofre, que é formado durante o processo de queima do carvão mineral. O inibidor de corrosão, por sua vez, é usado em refinarias de alumina

⁹ Acórdão ementado nos seguintes termos: "Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Gastos com a aquisição de ácido sulfúrico, calcário AL 200 Carbomil e inibidor de corrosão, no contexto do Processo Bayer de produção de alumina, ensejam o creditamento das contribuições sociais não cumulativas. Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado." (Número do Processo 10280.904346/2012-85 Sessão 24/02/2015 Relator Alexandre Kern Acórdão n.º 3402-002.648)

¹⁰ Cumpre mencionar que a premissa do conceito de insumo adotado naquela oportunidade é idêntica à aqui adotada, tendo consignano o relator que "não é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo."

para desincrustar linhas dos trocadores de calor e outros equipamentos. É utilizado também para neutralização de efluentes e desmineralização da água para as caldeiras.

Entendo que o recorrente demonstrou de maneira satisfatória, por meio de sua explicação, a relação de pertinência e essencialidade destes três bens para com o processo produtivo, nos termos do conceito de insumo que se adota neste voto, devendo-se reverter as respectivas glosas." (grifei)

Assim, propõe-se pela reversão integral da glosa do item 10.2. posto que comprovada a essencialidade do Ácido Sulfúrico e do Inibidor de Corrosão para o processo produtivo da Recorrente.

10.3 Ativo imobilizado

O enquadramento pela Fiscalização da "bola forjada" como bem do ativo imobilizado, confirmada pela Diligência, não foi enfrentado pela Recorrente em suas defesas, seja com a apresentação de argumentos específico, seja com documentos. Nesse sentido, entendo pela manutenção da glosa do crédito neste item.

10.4 Produtos/bens sem descrição detalhada ou informação aplicação no processo produtivo.

Como confirmado pela fiscalização na Diligência Fiscal, nenhum bem deste subitem foi objeto de glosa.

10.5 Fretes dos produtos/bens glosados.

Em conformidade com o Relatório Fiscal, com as planilhas a ele anexadas (fls. 280-289) e com a Diligência Fiscal, neste subitem *"foram glosados os fretes relacionados com os produtos glosados"* (fl. 641). Desta forma, como premissa adotada pela própria fiscalização, o presente subitem envolve o transporte de bens que não haviam sido considerados como insumos.

Contudo, conforme fundamentado acima, a maior parte desses bens foram neste voto considerados como insumos na forma do entendimento deste CARF, quais sejam: Óleo BPF, Carvão Energético, Ácido Sulfúrico e inibidor de corrosão.

Diante disso, para esses quatro bens, esse item passou a envolver as despesas de frete para a aquisição de insumos.

Neste novo contexto, necessária a reversão da glosa deste item, vez que as despesas com o transporte para a aquisição de insumos devem integrar a base de cálculo dos créditos de COFINS por integrarem o custo de produção. Tratam-se, portanto, de despesas na aquisição de insumo que se enquadram na previsão do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/03.

Nesse exato sentido, trago alguns julgados deste CARF de forma exemplificativa, inclusive um já proferido por esta E. Turma:

"(...) REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais

restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os serviços aplicados no processo produtivo passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. *Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem com custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99. (...) Recurso voluntário provido em parte.”* (Processo n.º 13656.721158/2011-15. Relator Antonio Carlos Atulim. Acórdão n.º 3402-002.881. Sessão 28/01/2016 - grifei)

“(…) FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO. Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem” (Processo n.º 11080.003380/2004-40, Relator Maurício Taveira e Silva, Acórdão n.º 3301-00.424. Sessão de 03/02/2010 - grifei).

Assim, uma vez enquadrados como insumos, propõe-se, como decorrência lógica, a reversão das glosas das despesas de frete nas aquisições de Óleo BPF, Carvão Energético, Ácido Sulfúrico e inibidor de corrosão, mantidas as glosas nos fretes de eventuais outros produtos que não foram enfrentados pela Recorrente.

I.2 - Das Glosas do Item 11. Dos Serviços utilizados como insumo

Em relação a serviços utilizados como insumos, percebe-se que a Fiscalização efetuou a glosa em relação aos seguintes serviços entendidos como não aplicados diretamente no processo produtivo: **(I.2.1)** Serviços de limpeza, manutenção de elevadores e instalações elétricas, montagem e desmontagem de andaimes; e **(I.2.2)** Transportes de Rejeitos Industriais.

Quanto ao subitem I.2.1 acima, a Recorrente não trouxe qualquer alegação específica em seu Recurso Voluntário, respaldando-se, unicamente, no argumento genérico do não enquadramento no conceito de insumo. Com efeito, em qualquer momento deste PTA a Recorrente trouxe documentos ou alegações suscetíveis à enquadrar esses serviços como insumos de sua produção.

Diante disso, considere aqui a conclusão fática trazida pela fiscalização na Diligência Fiscal, em afirmativa não enfrentada pela Recorrente. Como atestado pela fiscalização, *“pela descrição dos serviços, observamos trata-se de despesas eventuais no dia a dia da empresa, não sendo essencial na produção da alumina”* (fl. 641). Assim, por não serem essenciais à produção da Recorrente ou para garantir a qualidade de seu produto, esses serviços não se enquadram no conceito de insumo aqui adotado, sendo necessária a manutenção da glosa.

Por sua vez, quanto aos serviços do item I.2.2, de transporte de rejeitos industriais, a Diligência Fiscal foi muito clara ao evidenciar a sua essencialidade para o processo produtivo da Recorrente, expressamente consignando que *“a não remoção da lama residual formaria uma grande montanha que impediria o funcionamento operacional da empresa”* (fl. 642). Veja-se novamente os termos do Relatório da Diligência quanto a este item:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/07/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 27

/07/2016 por MAYSA DE SA PITTONDO DELIGNE, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por ANTONIO CARLOS AT

ULIM

Impresso em 05/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"(...) 2) Transportes de Rejeitos Industriais: Esse tópico representa quase 90% do valor total do (sic.) serviços glosados. Depois de todo processo industrial de separação da alumina resulta uma grande quantidade de rejeito em forma de lama. todo esse rejeito é transportado por caminhões para diques onde são armazenadas. Como o produto final já foi produzido (alumina), a retirada da lama residual não tem afetação sobre o processo produtivo. Tal custo acontece depois da produção da alumina não podendo ser considerado um serviço aplicado na produção da mesma. Trata-se de uma limpeza do pátio após um ciclo de produção. A não remoção da lama residual formaria uma grande montanha que impediria o funcionamento operacional da empresa." (grifei - fl. 641-642)

Assim, necessária a reversão da glosa quanto a esse serviço essencial à continuidade do processo produtivo da Recorrente.

Quanto a esse serviço especificamente, essa turma recentemente reconheceu a validade dos créditos para essa mesma Recorrente, no Acórdão 3402-003.101 (sessão de 21/06/2016). Naquela oportunidade, o Ilustre Relator Waldir Navarro Bezerra mencionou outros julgados da mesma Recorrente e relativos ao mesmo processo produtivo nos quais igualmente se concluiu pela tomada de créditos em relação a transporte de rejeitos industriais (Acórdãos n.ºs 3403-003.512 a 518 e 3403-003.520).

À título de exemplo, foi transcrito o seguinte trecho do voto do Conselheiro Walber José da Silva, que peço vênha para novamente transcrever:

"Não apenas o transporte de matéria prima destinada ao processo produtivo, mas também o transporte dos resíduos decorrentes da produção configura ato que viabiliza e integra o processo produtivo. Este tema foi enfrentado logo nos primeiros julgados deste Conselho a respeito do regime não cumulativo, concluindo-se que "Quanto aos dispêndios realizados com o serviço de remoção de resíduos industriais, não há nenhuma dúvida de que este serviço é parte do processo de industrialização dos bens exportados e está vinculado à receita de exportação. Pela natureza da atividade da recorrente, sem este serviço não há produção. Sendo um serviço diretamente vinculado ao processo produtivo, entendo que a recorrente tem direito ao crédito da Cofins incidente sobre a compra desse serviço e, como tal, tem direito ao ressarcimento desse crédito em face da exportação dos produtos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002)" (trecho do voto proferido no Acórdão 201-81.139, Recurso 148.457, Processo 11065.101271/2006-47, Sessão de 02/06/2008).

Assim, em conformidade com o entendimento já externado por este CARF, proponho a reversão das glosas referentes a serviços de transporte de rejeitos industriais, mantendo-se as demais glosas referentes aos serviços do item 11 do Relatório Fiscal.

II - DO CRÉDITO A DESCONTAR REFERENTE AO ATIVO IMOBILIZADO

Verifica-se no Relatório Fiscal que instruiu o Despacho Decisório que, para o período sob análise do 2º trimestre de 2006, as glosas foram realizadas devido a **inclusão indevida de bens que não comporiam o ativo imobilizado ou que não eram utilizados diretamente na produção da empresa**. A natureza desses bens foi novamente enfatizada na

Diligência Fiscal realizada, oportunidade em que foi consignado que os bens do ativo imobilizado ou edificações não estariam relacionados à produção:

"As glosas foram efetuadas quando a coluna 'Descrição do Projeto' da planilha Plan 01, apontavam para utilização do bem fora do setor de produção, tais como: Administrativo, Apoio, Instalação provisória, Móveis... ou quando a coluna 'Área' indicava que o bem foi aplicado na manutenção, utilidades... A lei só permite o cálculo da depreciação incentivada sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda e os produtos glosados, embora podendo ser bens do ativo imobilizados, não indicavam que seriam do tipo 'máquinas e equipamentos'.

As glosas foram efetuadas quando a coluna 'Descrição do Projeto' da planilha Plan 02, apontavam para utilização do bem fora do setor de produção, tais como: Obras Cíveis, Estruturas Metálicas, Apoio, Instalação Provisória de Canteiro, Estacas Hélices... ou quando a coluna 'Fornecedor' indicava um fabricante de cimento, fios elétricos ou produtos aplicados na construção civil. A lei só permite o cálculo da depreciação incentivada sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda, ao passo que os produtos glosados, embora podendo ser do ativo imobilizado, não se caracterizam como máquinas e equipamentos para usufruir da depreciação incentivada utilizada pelo contribuinte, tais bens caracterizam-se como 'edificações'.

As glosas foram efetuadas quando as colunas 'Descrição do Bem', 'Tipo Transação', 'Tarefa', da planilha Plan 04, apontavam para utilização do bem fora do setor de produção, tais como: móveis, gaveteiros, armários, rádio, bicicletas, lanches, colchões e outros bens destinados aos setores Administrativos, Gerenciais, Manutenção, Comercial, e outros, quando a lei só permite o cálculo da depreciação incentivada sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda.

As glosas foram efetuadas quando as colunas 'Descrição do Bem', 'Tipo Transação', 'Tarefa', da planilha Plan 05, apontavam para utilização do bem fora do setor de produção, tais como: Obras Cíveis, Estruturas Metálicas, Apoio, Instalação Provisória de Canteiro, Estacas Hélices.... quando a lei só permite o cálculo da depreciação incentivada sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda e não sobre edificações, como se caracterizam os bens glosados. (...)

Após análise dos arquivos contendo listagem dos bens como aproveitamento de crédito no prazo de 12 (doze) meses, detectamos colunas: 'Nome', 'Tarefa', 'Descrição NFiscal', 'Descrição Item', 'Data', produtos que não se enquadram na depreciação incentivada determinada pela Lei 11.196/2005, art. 31 e Decreto 5.988/2006. (...)

Como ficou demonstrado anteriormente, o contribuinte optou erroneamente pelo tipo de depreciação (depreciação incentivada) a ser calculada sobre os bens que foram glosados." (fl. 643-645 - grifei)

Assim, restou comprovado nos presentes autos, com fulcro na informação prestada pela própria Recorrente, que os bens envolvidos nas glosas **não compõem o ativo imobilizado ou não são utilizados na produção ou não se enquadravam na depreciação incentivada do art. 31 da Lei n.º 11.196/2005.**

Considerando o argumento de que qualquer bem do ativo imobilizado geraria crédito, não tenho como concordar, considerando que, nos termos do inciso VI, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, somente geram direito ao crédito os bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Foram glosados bens do ativo imobilizado que não são utilizados na produção de bens, como confirmado pela fiscalização:

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;" (grifei)

E na análise do caso idêntico ao presente da mesma Recorrente (inclusive com os mesmos fundamentos fáticos) esta Turma não reconheceu os créditos dos ativos imobilizados e edificações no julgamento do PTA 10280.722272/2009-65 (Acórdão no 3403.001.954, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime em relação ao tema). Pede-se vênia para reproduzir abaixo os termos desse acórdão, integrando as razões de decidir do presente voto:

"DA GLOSA DOS CRÉDITOS TOMADOS COM BASE NO ART. 3º, § 14 DA LEI Nº 10.833/04.

Quanto à glosa dos créditos tomados sobre o valor de aquisição de bens para o ativo imobilizado, como opção à regra geral da tomada de crédito sobre a depreciação desses bens (art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/04), o exame das planilhas 1 a 7B revela que essas glosas foram motivadas pela fiscalização em dois fatos: a) os bens não se enquadram como máquinas e equipamentos ou não são aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda; e b) os bens, embora pertençam ao imobilizado, são edificações não abrangidas pelo benefício legal.

Os valores dos produtos relacionados na planilha 1 foram glosados porque os bens ali descritos não foram aplicados na produção dos bens destinados à venda, como exige o art. 3º, VI, § 1º, III combinado com o § 14 da Lei nº 10.833/04.

Compulsando essa planilha verifica-se que estão relacionados equipamentos de informática, móveis e utensílios, ferramentas para elétrica, ferramentas diversas, sobressalentes nacionais, instalações provisórias para construção de canteiros, sistema monitor de câmeras da fábrica, equipamentos para restaurante, melhorias para tratamento de efluentes, etc.

Os bens relacionados nessa planilha não se enquadram na hipótese legal do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/03, ou seja, não constituem "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços".

O requisito legal que rende ensejo ao crédito é que as máquinas, os equipamentos ou os "outros bens" sejam passíveis de ativação e que sua destinação seja a locação a terceiros ou o emprego na produção, o que não é o caso dos produtos glosados pela fiscalização na planilha 1.

Por seu turno, os valores dos produtos relacionados nas planilhas 2 e 5 foram glosados porque os bens ali descritos constituem edificações. Os bens descritos constituem partes de edificações, como estruturas metálicas, ou bens destinados à construção civil, como elevadores, mão-de-obra, "diversos materiais para construção civil", e etc. A opção prevista no art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/04 só alcança os bens especificados no art. 3º, VI, da lei, que não inclui obras de construção civil e nem suas partes.

Quanto à planilha 4, os bens relacionados constituem basicamente móveis como por exemplo: gaveteiros, colchões, painel divisor, armários, balcão de atendimento, mesa de reunião, mapoteca e cabideiro, lanches comerciais, café da manhã completo, desfibrilador, veneziana translúcida, condicionadores de ar, poltrona executiva diretor spider, execução de serviços de topografia, serviços de paisagismo das áreas dos restaurantes, veículo Toyota Corolla com transmissão automática, câmera digital Cybershot 5.1, material hospitalar, materiais elétricos diversos,

entre outros. É óbvio que tais produtos não possuem aptidão para gerarem créditos, pois nem sequer são utilizados na produção da alumina.

Portanto, ficam mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

DA GLOSA DOS CRÉDITOS TOMADOS COM BASE NO ART. 31 DA LEI Nº 11.196/2005.

Relativamente a essas glosas, o contribuinte alegou que a fiscalização glosou a totalidade do crédito tomado com base no art. 31 da Lei nº 11.196/2005 porque não teria sido observada a periodicidade permitida pela lei e pelo crédito ter sido tomado em relação bens do imobilizado não empregados na produção da alumina.

A insurgência da recorrente quanto a este tópico não tem fundamento. A uma porque como bem assinalado pela PFN nas contrarrazões, a glosa não foi integral.

Foi glosado apenas o crédito decorrente dos bens relacionados na planilha 7 – D. A duas porque ao contrário do alegado, a fiscalização não questionou a periodicidade e nem a proporção adotada pelo contribuinte para a tomada do crédito. Foram respeitadas as frações de 1/48 e 1/12 adotadas pelo próprio contribuinte nas DACON, conforme se pode comprovar nas planilhas 7A e 7B (Crédito em 48 parcelas de maio/2004 a dezembro/2005) e planilhas 7–C e 7–D (crédito em 12 parcelas período janeiro/2006 a dezembro/2007). O DACON recalculado pela fiscalização consta da planilha 7G, onde se pode comprovar que a glosa foi apenas parcial.

O que a fiscalização fez foi glosar bens que não se enquadram na previsão contida no art. 31 da Lei nº 11.196/2005.

Os requisitos estabelecidos nesse dispositivo legal são os seguintes: a) a pessoa jurídica deve ter projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários; b) localização nas áreas das extintas Sudene e Sudam; c) o crédito é gerado pela aquisição, a partir do ano de 2006, de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado; d) o desconto do crédito deve ser feito no prazo de 12 meses, contados da aquisição do bem; e e) o crédito é resultante da aplicação da alíquota de 7,6% sobre 1/12 do custo de aquisição do bem.

O exame da planilha 7D revela que a fiscalização somente questionou o item “c” acima relacionado, pois os códigos das glosas foram os seguintes:

DT05 – indica que o bem foi glosado em virtude da data de aquisição ser anterior à publicação da Lei nº 11.196/2005;

EDIF06 E EDIF07 – indica que se tratam de edificações dos anos de 2006 e 2007, que não são contempladas pelo benefício;

N indica que os bens não são considerados bens do imobilizado ou não são empregados no processo produtivo do adquirente;

NCD indica que os bens não estão relacionados no regulamento;

NREB indica que o bem não possui aptidão para gerar crédito por ter sido adquirido em operação equiparada a exportação (que é desonerada das contribuições).

A recorrente mais uma vez não se desincumbiu do ônus estabelecido no art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, pois não contestou especificamente e nem trouxe documentação hábil a elidir nenhum dos motivos invocados para a glosa.

Sendo assim, devem ser mantidos os cálculos elaborados pela fiscalização.

A defesa invocou as soluções de consulta proferidas pela 8ª Região Fiscal, nas quais o órgão entendeu que materiais utilizados na manutenção dos bens de produção da empresa são passíveis de gerarem créditos das contribuições.

Esse direito em momento algum foi contestado pela fiscalização ou pelo Acórdão de primeira instância. A questão é a mesma já constatada linhas acima, qual seja: **o contribuinte não apresentou contestação específica elencando quais itens foram destinados à manutenção do ativo imobilizado, não demonstrou se os bens aplicados eram ou não passíveis de ativação obrigatória e também não demonstrou onde e como foram aplicados.**

Ao contrário do alegado pela defesa, o art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza o crédito em relação a qualquer gasto vinculado à obtenção da receita de exportação, pois o § 1º remete o cálculo do crédito ao disposto no art. 3º. Portanto, os eventos que dão direito ao crédito são os mesmos, independentemente de a venda da produção ocorrer no mercado interno ou externo.

Relativamente à questão da eficácia das decisões em processos de consulta e da jurisprudência administrativa e judicial, trata-se de matéria que não tem relevância para o deslinde deste processo, pois este julgado está de acordo com a jurisprudência majoritária do CARF, que vem adotando o custo de produção como critério para estabelecer o que é insumo para fins da geração de créditos das contribuições não cumulativas." (Acórdão no 3403.001.954, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime em relação ao tema, sessão de 20.mar.2013 - No mesmo sentido os Acórdãos no 3403-001.955 e 956, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânimes em relação ao tema, sessão de 20.mar.2013, que tratavam, respectivamente, da COFINS do terceiro e do primeiro trimestres de 2007)

Desta forma, mantém-se, o entendimento firmado naquele julgamento, reiterado recentemente no já mencionado Acórdão 3402-003.101 (Rel. Waldir Navarro Bezerra), restando hígidas neste tópico as glosas decorrentes efetuadas pelo Fisco no item 13.

Especificamente quanto aos itens para os quais foi aplicada depreciação incentivada do art. 31 da Lei nº 11.196/2005 (item 13.2), insta mencionar que, no Relatório Fiscal da Diligência, o I. Fiscal trouxe uma série de cálculos para a aplicação da depreciação normal. Contudo, não localizamos no Recurso Voluntário apresentado um pedido subsidiário de aplicação da depreciação normal para esses casos, não tendo a Recorrente demonstrado que se enquadra nos termos da legislação aplicável. De fato, a defesa se pautou a sustentar a aplicação na hipótese da depreciação incentivada o que, como bem fundamentado acima, não pode prevalecer.

Assim, merece ser mantida integralmente a glosa dos créditos identificados no item 13 do Relatório Fiscal.

III. CONCLUSÃO DO VOTO

De forma conclusiva, sintetiza-se no quadro abaixo as glosas e as conclusões do voto que estão acima detalhadas:

GLOSAS ALUNORTE - PTA 10280.004610/2006-31		
Item		Conclusão voto
10. Bens utilizados como insumos	10.1 Combustíveis e Carvão Energético (Óleo BPF e Carvão Energético)	Reversão da glosa. Como evidenciado no laudo pericial acostado aos autos (fl. 99) e atestado na Diligência, tratam-se de produtos essenciais ao processo produtivo da empresa, sendo "utilizados na queima das caldeiras para aquecimento da polpa líquida (LICOR) de onde se extrai a Alumina" (fl. 640)

	10.2 Produtos/bens não serem aplicados diretamente no processo produtivo (Ácido Sulfúrico e Inibidor de Corrosão)	Reversão da glosa. Como atestado na Diligência, o Ácido Sulfúrico é um produto essencial para a continuidade regular do processo produtivo da empresa, sendo sua utilização <i>"fundamental para limpeza dos equipamentos por onde passa o LICOR"</i> (fl. 640). O inibidor de corrosão igualmente se mostra necessário para a manutenção do processo para evitar o desgaste da tubulação, garantindo a qualidade do produto (nesse sentido Acórdão 3402-002.648).
	10.3 Ativo imobilizado	Glosa mantida. Enquadramento da <i>"bola forjada"</i> como bem do ativo imobilizado não foi enfrentado pela Recorrente em suas defesas.
	10.4 Produtos/bens sem descrição detalhada ou informação aplicação no processo produtivo.	Não foram objeto de glosa pela fiscalização conforme relatório fiscal da Diligência
	10.5 Fretes dos produtos/bens glosados.	Reversão parcial da glosa quanto ao transporte dos bens reconhecidos como insumo acima (Óleo BPF, Carvão Energético, Inibidor de Corrosão e Ácido Sulfúrico)
	11. Serviços utilizados como insumos (Serviços de limpeza, manutenção de elevadores e instalações elétricas, montagem e desmontagem de andaimes e Transportes de Rejeitos Industriais)	Reversão parcial da glosa quanto ao transporte de rejeitos industriais. Como atestado na Diligência, esse serviço é essencial vez que <i>"a não remoção da lama residual formaria uma grande montanha que impediria o funcionamento operacional da empresa."</i> (fl. 642) A essencialidade dos demais serviços para a produção não foi comprovada nos autos.
	12. Despesas de Energia Elétrica	Não foram objeto de glosa conforme Relatório Fiscal
13. Base de cálculo do crédito a descontar referente ao ativo imobilizado	13.1 Por aproveitamento do crédito no prazo de 4 anos correspondendo a 1/48 do valor de aquisição do bem	Glosa mantida , considerando que a empresa não trouxe elementos para desconstituir as premissas adotadas pela fiscalização, no mesmo sentido adotado por esta Turma nos Acórdãos n.º 3403001.954 a 956, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim e Acórdão 3402-003.101, Rel. Waldir Navarro Bezerra
	13.2 Por aproveitamento do crédito no prazo de 12 meses, contados da data de aquisição (7,6% sobre 1/12 do custo de aquisição do bem)	

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado, para **reconhecer o direito ao crédito em relação aos subitens 10.1 (Óleo BPF e Carvão Energético) e 10.2 (Ácido Sulfúrico e Inibidor de Corrosão), e parcialmente quanto ao subitem 10.5** (quanto aos fretes na aquisição de Óleo BPF, Carvão Energético, Ácido Sulfúrico e Inibidor de Corrosão) **e quanto ao item 11** (somente em relação aos serviços de transporte de rejeitos industriais).

É como voto.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora