ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10280.722274/2009-54
CÓPIA

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

Processo nº	10280.722274/2009-54
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3403-001.955 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de março de 2013
Matéria	COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente	ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. 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.

CRÉDITOS. ÁCIDO SULFÚRICO, FRETES, SERVIÇOS DE REMOÇÃO DE REJEITOS INDUSTRIAIS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação às aquisições de ácido sulfúrico e respectivos fretes e serviços de remoção de lama vermelha, areia e crosta, por integrarem o custo de produção do produto exportado (alumina).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito em relação às aquisições de ácido sulfúrico e fretes relacionados a essas aquisições, aditivo dispersante e sobre os serviços de remoção da lama vermelha, areia e crosta. Vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl e Rosaldo Trevisan, quanto aos serviços de remoção de rejeitos industriais. Sustentou pela recorrente o Dr. Victor Lima, OAB/PA nº 9664 e pela Fazenda Nacional a Dra. Bruna Garcia Benevides.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

COPIA

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento eletrônico da Cofins não cumulativa – exportação relativo ao 3º Trimestre de 2007, transmitido em 28/11/2007, cumulado com as declarações de compensação anexas aos autos.

Por meio do despacho decisório emitido em 06/05/2011, foi reconhecido parcialmente o direito de crédito e homologadas parcialmente as compensações declaradas.

A fiscalização efetuou glosas relativas a bens aplicados como insumos no processo produtivo, que se encontram discriminados nas planilhas 10 e 10 - A . Os fundamentos dessas glosas foram os seguintes: a) os produtos ou bens não são aplicados diretamente no processo produtivo; b) os produtos ou bens são classificados no ativo imobilizado; e c) o produto ou bem não se encontra descrito detalhadamente ou não apresenta informação sobre sua aplicação no processo produtivo.

A fiscalização glosou serviços utilizados como insumos no processo produtivo, conforme planilhas 8 e 9. As glosas estão lastreadas no fato de os serviços não terem sido utilizados diretamente na produção dos bens vendidos e nem se referirem a serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção.

A fiscalização glosou créditos aproveitados no período de 4 anos correspondendo a 1/48 do valor de aquisição do bem (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, § 14, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004), conforme planilhas 01 a 7-B. Os fundamentos para essas glosas foram os seguintes: 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 que não abrangidas pelo benefício legal.

A fiscalização glosou créditos aproveitados no prazo de 12 meses, a partir da data de aquisição, calculados mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor correspondente a 1/12 do custo de aquisição de máquinas, aparelhos e equipamentos novos relacionados em regulamento, conforme previsto no art. 31 da Lei nº 11.196/2005 e Decreto nº 5.988/2006, conforme planilha 7 – D. As motivações para essas glosas foram as seguintes: a) a data de aquisição do bem é anterior ao advento da criação do benefício; b) o direito ao crédito previsto no art. 31 da Lei nº 11.196/2005 não se aplica a edificações; c) existem bens que não pertencem ao imobilizado ou não são empregados no processo produtivo; d) existem bens que não estão relacionados no Decreto nº 5.988/2006; e e) a aquisição do bem decorreu de venda equiparada a exportação, não gerando direito a crédito.

Em sede de impugnação o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte: a) o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e Cofins adotou a técnica da base contra base e não a de imposto contra imposto, devendo ser aplicada a jurisprudência que considera insumo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

todos os elementos imprescindíveis para a produção de mercadorias ou para a prestação de serviços; b) disse que o art. 6º §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833/03 autoriza, no caso de exportação, a tomada do crédito em relação a todos os custos e despesas que sejam vinculados à receita de exportação e não apenas aos insumos usados na produção da alumina; c) os gastos com serviços de transporte de lama vermelha, areia e crosta devem gerar crédito da contribuição porque se tratam de rejeitos decorrentes do processo industrial da alumina exportada pela recorrente; d) o mesmo raciocínio vale para os insumos óleo BPF, ácido sulfúrico, antiespumante, inibidor de corrosão e aditivo dispersante, pois além de terem utilidade direta no processo fabril da alumina, são insumos específicos dessa indústria; e) quanto às glosas de créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado, alegou que as soluções de consulta exaradas pela Superintendência da 8ª Região reconheceram o direito à tomada do crédito em relação a bens empregados na manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda; f) ainda em relação à glosa do crédito sobre máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado, alegou que seu direito emana do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003 e do art. 1º, I e II, §§ 1º e 2º da IN 457/2004. Além disso, a Lei nº 11.196/2005, o Decreto nº 5.789/2006 e o Decreto nº 5.988/2006 previram que as empresas beneficiadas por incentivos fiscais da SUDAM poderiam optar por uma periodicidade diferenciada de 1/12 para os equipamentos descritos no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para empresas exportadoras; g) alegou cerceamento de defesa, pois a fiscalização também considerou que determinadas máquinas e equipamentos não seriam destinadas ao emprego na fabricação de produtos para venda. Entretanto, não houve indicação clara da razão pela qual - e nem quais seriam - os itens específicos que não fazem jus ao benefício, não permitindo à defesa compreender a razão da desconsideração de tais máquinas e equipamentos; e f) requereu perícia, com o fim de comprovar a aplicação direta dos bens e serviços glosados no processo produtivo da recorrente.

A 3ª Turma da DRJ – Belém julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte. Ficou decidido que só geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas os insumos que sofram desgaste mediante ação direta do produto em fabricação. Quanto aos serviços, prevaleceu o entendimento de que somente serviços aplicados diretamente na linha de produção da empresa poderão gerar créditos, como por exemplo os serviços contratados para a manutenção das máquinas de produção. Manutenções em outros equipamentos da empresa que não façam parte da linha de produção não dão direito a crédito. Quanto à glosa da depreciação dos bens do ativo imobilizado, ficou decidido que existem bens que não são classificados no imobilizado e que os bens em relação aos quais foi aplicada a depreciação acelerada, não atendem aos requisitos legais para fruição do benefício. Foi rejeitada a alegação de cerceamento de defesa e considerado não formulado o pedido de perícia.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 21/07/2011, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 19/08/2011 no qual não foi renovada a alegação de cerceamento de defesa e nem o pedido de perícia. No mérito, reprisou as alegações da manifestação de inconformidade e insurgiu-se contra o acórdão recorrido na parte em que afirmou que não tinham valor as soluções de consulta e a jurisprudência, em virtude de não possuírem eficácia normativa.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando a manutenção de todas as glosas. Quanto aos insumos, entende a Fazenda Nacional que só podem ser considerados os custos incorridos pelo contribuinte para realizar sua atividade-fim, ou seja, os negócios jurídicos capazes de gerar sua receita principal. Gastos ligados à atividade-meio não

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

podem ser considerados insumos para fins de gerarem crédito das contribuições. Sustentou que ao contrário do alegado pela recorrente, o art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833/03 não autoriza a tomada do crédito em relação a quaisquer custos apenas por se tratar de empresa exportadora. Disse que tanto a manifestação de inconformidade quanto o recurso voluntário foram omissos quanto ao processo de obtenção da alumina, impossibilitando, com isso, a necessária análise dos bens que de fato poderiam ser considerados insumos. O óleo BPF não foi objeto de glosa neste trimestre. O ácido sulfúrico, o aditivo dispersante, o inibidor de corrosão e o antiespumante não são aplicados diretamente no processo produtivo da alumina, representando meras despesas necessárias à manutenção e funcionamento ordinário da empresa. O contribuinte não contestou a glosa dos demais bens elencados nas planilhas que não foram considerados insumos, e ainda que o tivesse feito, melhor sorte não lhe assistira, uma vez que nenhum deles possui qualquer relação com a atividade-fim. Quanto à glosa de serviços, a única contestação foi quanto ao serviço de remoção de rejeitos industriais, que não tem nenhuma aplicação direta no processo de produção da alumina, uma vez que realizados em momento posterior à obtenção do produto. No que tange às glosas de créditos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado, entende a Fazenda Nacional que o direito só existe em relação a máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção, o que não é o caso de equipamentos para restaurante, bebedouro, mesas, obras civis e outros bens do gênero que nada têm a ver com a produção da alumina. Quanto às glosas dos créditos tomados com base no art. 31 da Lei nº 11.196/05, entendeu a Fazenda que restaram comprovadas as irregularidades apontadas pela fiscalização. O contribuinte realmente aplicou o benefício sobre aquisições anteriores à data determinada pelo legislador, como por exemplo na compra de "equipamentos nacionais" da empresa Weir do Brasil Ltda, efetuadas em maio e junho de 2005; de bombas de ácido concentrado, da empresa Canberra Pumps Br. Ind. Com. Ltda em março de 2005 e de caldeira a óleo, da empresa Alstom Hydro Energia do Brasil, em julho de 2005. O contribuinte também tomou o crédito em relação a bens que não estavam relacionados no regulamento, como é caso de conexões, alinhamento de máquinas a laser, parafusos, junta flexível, roldana alinhadora, arruela lisa, carretéis de aço e suporte de mola. Também devem ser mantidas as glosas sobre bens que não integram o ativo imobilizado, como por exemplo, tela de projeção retrátil, armário alto, mini forno elétrico, antena, peças de madeira de lei, relógio de ponto, papel sulfite, câmera fotográfica, material de escritório e higiene. Foi rechaçada a alegação do contribuinte no sentido de que essas glosas foram integrais, pois as planilhas elaboradas indicam que foram parciais. As mesmas planilhas indicam o fundamento da glosa de cada um dos itens, possibilitando que a defesa tivesse o pleno conhecimento das razões de desconsideração dos bens. Concluindo seu arrazoado, a Fazenda Nacional pediu a manutenção das glosas com o desprovimento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

As glosas efetuadas pela fiscalização se referem ao crédito tomado sobre: a) aquisições de bens e serviços que não seriam considerados insumos à luz da legislação; b) aquisições de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado (art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/03), como opção à regra geral de tomar o crédito sobre a despesa de depreciação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

desses bens; e c) aquisições de máquinas, aparelhos e instrumentos com base no art. 31 da Lei nº 11.196/2005 e seu regulamento.

Inexistindo questões preliminares a serem resolvidas, passa-se direto ao exame das questões de mérito.

DA GLOSA DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

No que tange aos bens e aos serviços, a questão consiste em estabelecer se eles podem ou não gerar créditos da contribuição, à luz do art. 3º, II da Lei nº 10.833/03.

Em relação aos bens consignados nas planilhas 10 e 10 – A , a fiscalização levou em conta o conceito de insumo estabelecido nas normas complementares baixadas pela Receita Federal, que, basicamente, adotaram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, alegou que os produtos glosados são indispensáveis ao seu processo industrial, enquadrando-se perfeitamente ao permissivo legal que dá direito ao crédito.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/03 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo "insumo" fosse buscado na legislação do IPI.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo "insumo" um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º , II, da Lei nº 10.833/03.

Nesse passo, como bem apontou a defesa na sua manifestação de inconformidade, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é de imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é de base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º , § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/04).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

> "A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo **a produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...)".

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

> "Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):
>
> I - do imposto relativo a **matéria-prima**, **produto intermediário** e **material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...)"
>
> (Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.833/03, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo "insumo" no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, o mesmo conceito de "produto intermediário" vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de "insumo", implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do 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, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/03 integrarem o custo de produção, esse

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, analisando-se a descrição do processo produtivo da recorrente, verifica-se que a matéria-prima principal para a produção da alumina é um minério denominado bauxita. Segundo a referida descrição, é utilizado na produção o método de Bayer que oferece um rendimento na razão de 5:1, ou seja, são necessárias 5 toneladas de bauxita para produzir 1 tonelada de alumina. A grosso modo, a bauxita é moída e transformada em uma pasta que é cozida sob pressão. Depois disso passa por um processo de decantação onde a separação dos componentes é feita com areia. Na decantação são separados os sólidos insolúveis (*underflow*) do licor rico em alumina (*overflow*). O *undeflow* dará origem aos rejeitos industriais lama vermelha, areia e crosta e o *overflow*, após um processamento mais refinado, dará origem à alumina.

A descrição do processo produtivo permite identificar que o óleo BPF é aplicado no processo produtivo como fonte de energia para a calcinação do hidrato; a areia é utilizada no processo produtivo como elemento filtrante e depois de tratada é descartada como rejeito industrial; a lama vermelha se origina do processamento do *underflow* e é descartada como rejeito industrial, após ser devidamente tratada; e o ácido sulfúrico é utilizado para desincrustar linhas e trocadores de calor, para neutralizar efluentes e para desmineralizar a água das caldeiras. Na descrição do processo produtivo não foi possível verificar onde são aplicados e nem a função desempenhada pelos produtos inibidor de corrosão, antiespumante e aditivo dispersante.

O exame da planilha 10 revela **que neste processo administrativo a fiscalização só glosou créditos decorrentes das aquisições de ácido sulfúrico, dos respectivos fretes, do inibidor de corrosão e do dispersante de sais inorgânicos.** A motivação para a glosa dos fretes foi a mesma utilizada para o ácido, ou seja, o frete foi glosado porque o material transportado, sob a ótica da fiscalização, não tinha aptidão para gerar crédito da contribuição.

A fiscalização considerou o ácido sulfúrico como material de limpeza e consignou na planilha 10 que o inibidor de corrosão e o dispersante de sais são aplicados no tratamento de água potável e no resfriamento de água.

Na descrição do processo produtivo, no item denominado "ÁREA 46", está especificado que existem dois tipos de água, a potável e a industrial. Os produtos **inibidor de corrosão e do dispersante de sais inorgânicos** são aplicados no tratamento da água potável e, portanto, não são utilizados no processo produtivo.

Tendo em vista que a recorrente não contestou especificamente a motivação relativa a esses produtos, deve prevalecer a glosa efetuada.

A descrição do processo produtivo revela que o ácido sulfúrico tem outras utilidades, além se servir como desincrustante. A limpeza de dutos e trocadores de calor, assim como a desmineralização da água das caldeiras e o tratamento de efluentes são procedimentos necessários para assegurar a eficiência das instalações fabris e a proteção do meio-ambiente. A empresa incorre em custos ao adotar esses procedimentos. E é inequívoco que esses custos estão umbilicalmente correlacionados com o processo produtivo da alumina, enquadrando-se na disposição do art. 290, I do RIR/99. Assim, devem ser afastadas as glosas relativas ao **ácido sulfúrico e aos respectivos fretes**, uma vez que são insumos que integram o custo de produção

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(art. 290, I, do RIR/99). Integrando o custo de produção, o valor desses insumos deve ser considerado no cálculo do crédito da contribuição, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Quanto aos demais bens descritos na planilha 10 – A, tidos pela recorrente como insumos, verifica-se que em sua maioria não são relacionados ao processo produtivo. Após a leitura da descrição do processo de fabricação da alumina, é de clareza vítrea que torneiras para jardim, ferramentas manuais, ferramentas intercambiáveis, trenas, tábuas de passar, lixeiras para a sala de RH, pilha alcalina AAA, bateria automotiva, etc, não são insumos aplicados no processo produtivo, não sendo aptos a gerarem créditos da contribuição.

A mesma planilha relaciona alguns poucos bens que geram dúvidas quanto a integrarem ou não o custo de produção. Entretanto, a descrição do processo produtivo não permitiu identificar onde esses bens são aplicados e nem a função que desempenham. Estão nesta classe de produtos: a espuma de poliuretano e guarnição esponjosa, a roda cortadora para aço e ferro, disjuntores e transformador de comando.

A fiscalização considerou que esses produtos não são insumos porque não se desgastam ou perdem suas propriedades físicas ou químicas mediante ação direta do produto em fabricação.

Segundo o critério do Fisco, realmente tais produtos não são insumos aptos a gerarem créditos das contribuições, mas pelo critério do custo de produção, que vem sendo adotado pelo CARF, tais produtos poderiam ensejar a tomada do crédito, caso a recorrente tivesse apresentado algum elemento capaz de elidir a glosa efetuada.

Caberia à recorrente ter comprovado na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário onde são aplicados e quais as funções desempenhadas pelos produtos, pois a teor do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 a impugnação deve ser específica e vir acompanhada dos elementos de prova necessários ao convencimento do julgador.

Tendo em vista, que não houve contestação específica em relação aos demais bens relacionados na planilha 10 – A e que os elementos existentes nos autos não permitem identificar nem a função e nem onde são aplicados aqueles produtos, há que se manter a glosa efetuada pela fiscalização.

Relativamente aos serviços de transporte de rejeitos industriais, a análise da descrição do processo produtivo revela que ele gera os detritos lama vermelha, areia e crosta, que depois de serem devidamente tratados, vão para os tanques de rejeitos industriais a fim de serem descartados. Estando esses rejeitos umbilicalmente ligados à produção da alumina, o serviço de transporte para a sua remoção é um custo de produção que se enquadra perfeitamente na disposição do art. 290, I do RIR/99. Deve, portanto, gerar créditos do regime não cumulativo, pois se enquadra na previsão do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/04.

Não há como se concordar com a alegação da Ilustre Procuradora da Fazenda Nacional, no sentido de que custos incorridos após a obtenção da alumina não podem ser considerados como insumo. O fato de o gasto ser posterior à obtenção do produto final não significa que seja um gasto incorrido na atividade-meio.

Observe-se que o rendimento da bauxita está na razão de 5:1. Isso significa, em um cálculo grosseiro, que para produzir uma tonelada de alumina, são necessárias cinco toneladas de minério. O minério não se encontra na natureza em estado puro. Ele se encontra disperso no solo e vem contaminado com impurezas. Após a retirada da tonelada de alumina,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

as quatro toneladas restantes são rejeitos industriais aos quais a empresa é obrigada a dar destino adequado, a fim de evitar problemas ambientais. Isso não é um gasto com atividade-meio. Ainda que se considere que os gastos com esses rejeitos são posteriores ao processo produtivo, é fora de qualquer dúvida que eles decorrem do processo produtivo, pois os rejeitos somente deixariam de existir se a linha de produção parasse. Por isso o gasto com o serviço de retirada desses rejeitos é um custo de produção da alumina que se enquadra no art. 290, I do RIR/99.

Relativamente aos demais serviços glosados na planilha 8, a descrição contida na planilha revela que tais serviços não estão relacionados ao processo produtivo ou não é possível saber onde são empregados. Não estão relacionados diretamente à obtenção da alumina os serviços de fornecimento de concreto usinado, palestras, manutenção de bicicletas, revisões efetuadas em veículos de passeio e assessoria técnico comercial nas compras de energia elétrica. Não se sabe onde são aplicados os seguintes serviços: serviços topográficos diversas áreas da Alunorte, chave de impacto 1, manutenção de elevadores e manutenção de pequenas obras civis.

Vale aqui a mesma razão utilizada para manter as glosas da planilha 10 – A: o contribuinte não apresentou impugnação específica (art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72) e nem demonstrou onde são aplicados os serviços relacionados na planilha 8 (exceto os serviços de remoção de rejeitos industriais, que foram referidos de forma indireta na descrição do processo produtivo).

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 10.833/03), o exame das planilhas 1 a 7-B 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 10.833/03.

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 10.833/04, 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por seu turno, os valores dos produtos relacionados nas planilha 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 10.833/03 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 7-A e 7 - B (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 7-G, 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 7-D 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;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito em relação **às aquisições de ácido sulfúrico e fretes relacionados a essas aquisições e sobre os serviços de remoção da lama vermelha, areia e crosta.**

Este julgado limitou-se a reconhecer o direito em tese, ficando a apuração do crédito complementar e a homologação das compensações declaradas a cargo da autoridade administrativa da circunscrição fiscal do domicílio do contribuinte.

Antonio Carlos Atulim

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/03/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/03/201
3 por ANTONIO CARLOS ATULIM
Impresso em 12/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA