



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

Processo nº 10280.901358/2012-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.101 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2016
Matéria COFINS-DCOMP
Recorrente ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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 os serviços de transporte de rejeitos industriais.

COFINS NÃO CUMULATIVA. FRETE. CRÉDITOS.

Conforme prescreve o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, a pessoa jurídica somente poderá descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, mediante comprovação.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito 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, que negou provimento na íntegra.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

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

Proferiu sustentação oral pela Recorrente, o Dr. Victor Lima, registro na OAB nº 9.664 (PA).

Relatório

O presente litígio decorre de PER - Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins, não cumulativa, proveniente de exportações realizadas, para o período de apuração do 2º trimestre de 2008, no valor de R\$ 39.908.026,14, cumulado com diversas declarações de compensações.

O Fisco reconheceu apenas parte do direito de crédito pleiteado, conforme o Despacho Decisório de fls. 35, realizando as glosas, descritas no Parecer Fiscal nº 424/2013 às fls. 39/44.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata-se do pedido de ressarcimento nº 35071.05103.301109.1.1.091604 (fls. 2 a 5), relativo a créditos oriundos de Cofins não cumulativa exportação, fundamentado no § 1º, do art 6º, da Lei nº 10.833/03, para o período do 2º trimestre de 2008 (abril a junho), num valor total de R\$ 40.339.552,79, sendo R\$ 39.908.026,14 passíveis de ressarcimento.

Com base nesse pedido de ressarcimento foram transmitidas as seguintes declarações de compensação pelo contribuinte:

(...)...

Para a análise desse pedido de ressarcimento solicitou a DRF ao manifestante uma série de documentos como arquivos contábeis e fiscais digitais, livros fiscais e contábeis, notas fiscais, relação de insumos, relação dos fornecedores de bens e de serviços, memórias de cálculo representativas dos valores lançados no DICON, mapas de cálculos dos encargos de depreciação, descrição completa do seu processo produtivo, atos aprovadores emitidos pela SUDAM para ampliação do empreendimento, entre outros.

Da análise desses documentos foram encontradas irregularidades no que diz respeito à apuração dos créditos em análise, ensejando glosas que se encontram detalhadas às fls. 39 a 44.

Diante disso, a DRF jurisdicionante emitiu o Despacho Decisório de fl. 35, deferindo um crédito parcial de R\$ 29.424.903,81, o qual não foi suficiente para compensar integralmente todos os débitos correspondentes as DCOMPs anteriormente relacionadas.

A DCOMP 36363.49602.290110.1.3.09-3045 foi homologada parcialmente, enquanto as DCOMPs 07707.85534.080310.1.3.09-3610, 00289.61862.190410.1.3.09-0543, 42600.51079.210510.1.3.09-7602 e 06624.36898.150910.1.3.09-6001, não foram homologadas.

Dessa forma, não haveria valor a ser ressarcido para o pedido aqui em análise, visto que o valor do crédito reconhecido foi totalmente utilizado nas compensações homologadas. A análise que levou a essa conclusão do Despacho Decisório se alicerça no Parecer SEORT/DRF/BEL nº 0424/2012, tendo o mesmo sido fornecido ao manifestante (fls. 39 a 44).

A ciência foi dada ao contribuinte em 18/07/2012 (fls. 46). O contribuinte apresentou, em 16/08/2012, manifestação de inconformidade às fls. 710 a 759. Em que a pese durante a manifestação o contribuinte misturar os tópicos de sua contestação, repetindo-os muitas vezes durante sua argumentação, talvez por estarem interrelacionados, temos, em síntese, as seguintes alegações:

QUE de acordo com o processo produtivo da alumina é incabível as glosas relativas ao calcário, carbonato de cálcio e serviços portuários. Defende que para esses insumos há aplicação direta na produção. Na sequência menciona vários outros itens, como o transporte de rejeitos industriais, óleo BPF, ácido sulfúrico, oxigênio.

QUE ocorreu equívoco nas glosas de bens e de serviços, assim como nas glosas sobre máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado – RECAP/REIDI/SUDAM, citando os § 1º, 3º e 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, e da não incidência sobre as receitas de exportação.

QUE seria insumo não apenas o que restaria incorporado ao produto final a ser comercializado, mas tudo aquilo que concorresse na composição do processo produtivo.

Insumo deve ser entendido como cada um dos elementos imprescindíveis para a produção das mercadorias ou para a prestação de serviços. Não concorda que só existam créditos de insumos que componham visualmente o produto final, ou seja, que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre produto em fabricação. Cita o Parecer Normativo CST nº 65/79.

QUE não pode haver a glosa desses insumos por inexistir contato físico dos mesmos com o produto final.

QUE o § 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, estabelece como créditos passíveis de ressarcimento todos os custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, e não apenas os que digam respeito aos insumos empregados no processo produtivo da alumina exportada.

QUE em relação à glosa de máquinas e de equipamentos incorporados ao seu ativo imobilizado tem-se 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 ao mês). 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 SUDAM pudessem optar por uma periodicidade diferenciada (1/12) para os equipamentos descritos no RECAP. Destaca, ainda, que a alegação do Parecer da DRF de fundamentar que não teria observado as exigências da Lei nº 11.196/05, exigir-lhe-ia uma conduta impraticável.

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, instrumentos, construção civil, veículos e outros.

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.

QUE a glosa de bens considerados edificações e componentes do ativo imobilizado contraria a jurisprudência atual administrativa acerca do conceito de insumos.

QUE as glosas pontuadas pela fiscalização se referem a custos que deveriam ter sido homologados com base nos arts. 2º e 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sendo incompreensível a manutenção das mesmas. E não considerar tais despesas como insumos é critério inconciliável com a diretriz constitucional da não cumulatividade, bem como de sua previsão infraconstitucional.

QUE destaca decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do CARF ter julgado que os insumos passíveis de crédito de PIS e de Cofins são produtos e serviços inerentes à produção, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo.

QUE não há como se negar que muitas soluções de consulta editadas pela Receita Federal do Brasil tem posicionamento restritivo para o conceito de insumo, sustentando que esses seriam aqueles itens aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que seria uma ilegítima importação do conceito de insumo previsto na legislação do IPI. Salienta que a jurisprudência defenderia que o correto seria aproximar insumo ao conceito de despesa dedutível para fins de IRPJ.

QUE são incabíveis as glosas de créditos relativos ao ativo imobilizado e edificações, tendo em vista que o ativo imobilizado compreende todo o complexo de bens e direitos da empresa, inclusive móveis, utensílios, veículos, instalações, prédios construídos e em construção, com base nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, que qualquer ativo imobilizado gera crédito das contribuições. Bastaria que tivessem sido adquiridos para a produção de bens destinados à venda, sendo que para edificações e benfeitorias, nem mesmo tal exigência é feita.

QUE a ALUNORTE é uma refinaria de alumina e não haveria mais nada que se pudesse fazer com os móveis, ferramentas, instrumentos, veículos, outras máquinas e equipamentos genéricos glosados.

QUE não há qualquer dispositivo legal que diga que encargos de depreciação e de amortização somente possam ser computados no resultado do exercício a partir da utilização de cada bem considerado.

QUE existem autores com entendimento doutrinário sobre a extensão e o alcance do conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições contrários a redução dessa amplitude conceitual disposta pela fiscalização.

Por fim, requer que sejam acolhidas as razões de sua manifestação de inconformidade pra fim de desconstituir as glosas objeto desse processo no valor de R\$10.483.122,33, e aproveitando-se dos créditos lançados nos pedidos de compensação do 2º trimestre de 2008, advindos da não cumulatividade de Cofins exportação com a restituição integral do crédito pleiteado, e com o processamento e homologação das compensações não deferidas, afastando-se a cobrança a título de principal, multa e juros, sob pena de violação frontal ao § 12, art. 195 da Constituição Federal, ao § 1º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, ao art. 100, da Lei nº 5.172/66 (CTN), aos arts. 13 e 14, da Lei nº 11.196/05, ao art. 1º, do Decreto nº 5.789/06, aos arts. 1º, 2º e 3º, do Decreto nº 5.988/06, ao art 6º e 41, da Lei nº 11.488/07, ao art. 8º, da IN SRF nº 404/04, e ao art. 1º e 2º, da IN SRF nº 457/04.

Protesta, ainda, pela produção de prova pericial, via auditoria suplementar, considerando-se a incompatibilidade entre a escrita contábil da ALUNORTE no período, 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, e indicando assistente técnico.

Os argumentos aduzidos pela Recorrente, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito (fls. 835/847):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

PERÍCIA. PEDIDO INDEFERIDO.

Indefere-se o pedido de perícia quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o constatado pela DRF jurisdicionante está baseado em documentação apresentada pelo próprio contribuinte, ou seja, em sua própria contabilidade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 05/12/2013, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (fl. 927). Inconformada, em 03/01/2014 (fl. 851), apresentou recurso voluntário ao CARF (fls. 851/898), argumentando, em resumo, o que segue:

- que tais 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, tenham a mesma dicção clara quanto ao créditos sobre serviços utilizados como insumo;

- que o Fisco assenta suas negativas em reconhecer o direito ao desconto dos créditos, em decisões internas e soluções de consultas que cita, que estas sim, em entendimento "pro fisco", restringem a aceção de insumos ainda quem em meio ao regime da não-cumulatividade de COFINS e PIS/PASEP tomando de "empréstimo" a previsão de "aplicação direta, com contato físico, consumo e ou desgaste" do regime da não-cumulatividade do IPI;

- discorre sobre o conceito de INSUMOS, o regime da não cumulatividade da Cofins - Exportação, da 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 GLOSA de bens e serviços que se constituem em insumos diretamente aplicados ao processo produtivo;

- cita jurisprudências do CARF/CSRF e enfatiza o que dispõe o Parecer Normativo CST nº 65/79 sobre a expressão "consumidos";

- discorre sobre os §§ 1º, 3º e 4º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, sobre a não incidência sobre as receitas de exportação; e

- 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 Parecer 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;

(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 comutatividade, 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. 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 3202-000.340, de 18/03/2015, com o seguinte teor:

"(...) Diante do exposto, entendo que deve ser propiciada a ampla oportunidade para as partes esclarecerem os fatos, em atendimento aos princípios da ampla defesa e do contraditório, e assim sendo, nos termos do que dispõem os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal competente da DRF – Joaçaba SC:

*1º) Intime a Recorrente a apresentar **laudo técnico** elaborado por instituição de reconhecida reputação técnica (IPT, INT, UNICAMP, ou outra similar), no qual deverá constar:*

a) A descrição detalhada do processo produtivo da Recorrente, apontando, discriminadamente, qual a utilização dos insumos ora glosados na produção dos bens destinados à venda;

b) Quais insumos objeto da autuação fiscal são de aplicação direta ou indireta na produção; e

c) Se tais insumos possuem natureza essencial à produção, ou seja, se a sua exclusão importaria na impossibilidade da produção.

2º) Após a juntada do laudo, promova diligência fiscal in loco, para verificar as conclusões do laudo pericial, elaborando Relatório conclusivo acerca da utilização efetiva, ou não, dos insumos ora glosados, em relação ao processo produtivo da Recorrente.

*Após a realização da diligência, a Recorrente deverá ser intimada para **manifestar-se** no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para julgamento".*

Verifica-se que a Unidade de origem, cumprindo o contido na Resolução, providenciou a intimação da Recorrente, nos termos dos Despachos de fls. 936 e 937. Veja-se:

*"(...) À ARF/ABAETETUBA, para intimar o contribuinte a apresentar o **laudo técnico** solicitado conforme resolução de fls. 928/932. Após a juntada do laudo, retornar a este Seort para prosseguimento".*

Em 07/05/2015, a Recorrente foi intimada da solicitação pela ARF/Abaetetuba(PA), conforme documento nº 21/2015 à fl. 937. Em 14/05/2014, consta do Aviso do Correios, a entrega da referida Intimação (fl. 938/939).

Ocorre que, transcorrido o prazo proposto na Intimação, constata-se que, conforme consta do Despacho da unidade de origem à fl. 941, a empresa ALUNORTE **não se manifestou**, ou seja, não atendeu a intimação. Veja-se:

"(...) O presente processo foi encaminhado para cumprimento de diligência. Tendo sido o contribuinte intimado a apresentar alegações a respeito desta, o mesmo cientificado em 14 de maio de 2015, o mesmo, até a presente data, não apresentou qualquer alegação a respeito. Diante do exposto, encaminho o presente ao CARF/DF, para as devidas providências".

Os autos, então, retornaram a este CARF, para prosseguimento do julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

Da admissibilidade do recurso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Como relatado de início, o presente processo se refere exclusivamente à pedido de ressarcimento de créditos da COFINS, relativa ao 2º trimestre de 2008.

Os assuntos em discussão são basicamente os mesmos já analisados por este CARF em diversos processos da mesma Recorrente: **(a)** delimitação do conceito de insumo para as contribuições; **(b)** glosas de bens considerados como insumos; **(c)** glosas de serviços considerados como insumos; e **(d)** glosas em relação a bens do ativo imobilizado e de edificações, inclusive no que se refere a bases diferenciadas (1/12 e 1/48, meses).

Do Conceito de Insumos

O núcleo da questão em combate concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos - bens e serviços adquiridos, que geram direito aos créditos da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Atualmente, este Conselho Administrativo, na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece

o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

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/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

(...)

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - que sejam aplicados na produção - de bens ou serviços, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Em resumo, especificamente falando, são **os custos de produção**, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo, como exemplo, as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa.

Nesse escopo, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da Cofins não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos.

Verifica-se no Estatuto Social que a Recorrente se dedica à produção e comercialização (exportação) de **alumínio** e outros produtos derivados e de transporte e serviços conexos aos objetivos citados (fls. 808/809). Ressalta-se ainda que sociedade empresarial é preponderantemente exportadora.

É com este enfoque que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos.

Processo produtivo - Descritivo dos Insumos

Destaca-se que quando de sua Impugnação, a Recorrente apresentou um documento demonstrando seu Processo de Produção bem como os respectivos descritivo de utilização dos insumos. Tais documentos estão anexados às fls. 767/802.

Sistemática das DCOMP

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, atribuiu à compensação efeito extintivo do crédito tributário, mediante apresentação de declaração de compensação, sob condição resolutiva de sua ulterior homologação. Verifica-se, dessa forma, que com tal mudança de sistemática a compensação deixou de ser um pedido submetido à apreciação da autoridade administrativa, tratando-se, antes, de procedimento efetivado pelo contribuinte, sujeito apenas à posterior homologação pelo Fisco, de forma expressa ou tácita.

Créditos decorrentes de Bens e Serviços adquiridos como Insumos

Aduz a Recorrente que o insumo não precisa ser diretamente utilizado na produção ou ter tido contato com o produto, mas sim que sejam tais despesas necessárias para se chegar ao produto final. Cita que o CARF admitiria créditos de Cofins para despesas mesmo

que não tivessem sido consumidas durante o processo produtivo. Afirmar que é ilegítimo a importação do conceito de insumo previsto na legislação do IPI, defendendo que o correto seria aproximar o conceito de insumo das despesas dedutíveis do IRPJ.

Por outro lado, o Fisco empreendeu glosas de insumos e serviços específicos por reputá-los fora do conceito de insumos sob o regime da não-cumulatividade da COFINS, traçado pela Lei 10.833/2003. Concluiu em seu Relatório o 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**.

No que diz respeito **a serviços**, ao definir “insumo” como “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”, embora tenha dado um caráter mais amplo ao conceito (na medida em que não exige a “**ação direta**” sobre o produto em fabricação, tal como o fez em relação a bens em geral), não afasta a condição de **que os mesmos sejam aplicados ou consumidos na industrialização**. Logo, somente os serviços prestados por pessoas jurídicas, domiciliadas no País, que **sejam utilizados diretamente na linha de produção** da empresa, poderão gerar direito ao crédito, de outro modo, não haverá o direito ao crédito.

DAS GLOSAS

Em linhas gerais, o recurso voluntário se dedica mormente a questionar o conceito de insumos adotado de forma genérica, sem fazer menção individualizada às glosas, transcrevendo dispositivos normativos e jurisprudência sem necessariamente relacioná-los ao caso concreto, salvo, **especificamente** (discutidas neste recurso voluntário), as que ocorreram basicamente em dois grupos: **bens do ativo imobilizado e edificações**.

Feitos estes esclarecimentos, segue-se na análise do contencioso, observando que as decisões administrativas e judiciais prestam-se a auxiliar na formação de convicção do julgador administrativo, mas apenas em alguns casos excepcionais (as proferidas nas sistemáticas citadas no art. 62 do Regimento Interno deste CARF) efetivamente exercem efeito vinculante no julgamento por este colegiado. Assim, indubitavelmente se toma em conta a jurisprudência apresentada na presente análise, ainda que dela se possa discordar eventualmente.

Dos Bens utilizados como Insumo

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento e posteriormente enviou DECOMP correspondentes a esse pedido. A DRF jurisdicionante, após análise, reconheceu parcialmente o crédito alegado, homologando as compensações até o limite creditório reconhecido. Dessa forma, não restaram valores a serem ressarcidos.

Entre os motivos para a homologação parcial do crédito temos a constatação pelo Fisco de irregularidades na consideração de créditos pela empresa, tendo em vista que considerou custos que não se caracterizariam como insumos, ocasionando as glosas correspondentes. Relaciona no Parecer SEORT/DRF/BEL nº 0424/2012, nesse sentido, os seguintes itens de acordo com as demonstrações em planilha (fls. 82 a 87): inclusão de **despesas que não se enquadravam no conceito de insumo** estabelecido pelo artigo 8º da IN nº 404/2004, ou seja, não eram aplicadas diretamente na produção, como, por exemplo, **materiais diversos e frete**; inclusão de despesas que **não apresentavam a descrição ou tinham uma descrição incompleta**; glosa de depreciação de bens que não compõem o ativo

imobilizado ou que não são utilizados diretamente na produção e glosa referente à aplicação errônea da taxa de depreciação no tocante aos custos de edificações.

Como já relatado, em sua contestação, em linhas gerais, o defendido pela empresa é um conceito mais amplo de insumos do que o considerado pelo Fisco. Com esse entendimento contrário a restrição de despesas que geram créditos de Cofins, argumenta que os valores glosados seriam também caracterizados como insumos. Se dedica em seu recurso a questionar o conceito de insumos adotado de forma genérica, **sem fazer menção individualizada às glosas**, transcrevendo dispositivos normativos e jurisprudência sem necessariamente relacioná-los ao caso concreto.

Como aqui já se esclareceu, o desgaste físico não é uma propriedade relevante para caracterizar insumos na legislação que rege as contribuições, **mas sim a relação com o processo produtivo**. E, nesse sentido, a Recorrente peca ao sustentar apenas genericamente a efetiva utilização dos bens glosados no processo produtivo.

Ressalta-se que foi solicitado a conversão destes autos em diligência, a fim de confecção de laudo técnico, visando a descrição detalhada do processo produtivo da Recorrente, apontando, discriminadamente, qual a utilização dos insumos ora glosados na produção dos bens destinados à venda, quais insumos objeto da autuação fiscal são de aplicação direta ou indireta na produção e se tais insumos possuem natureza essencial à produção, ou seja, se a sua exclusão importaria na impossibilidade da produção.

No entanto, conforme já relatado, a ALUNORTE não se manifestou nos autos sobre a referida diligência, não providenciando as referidas informações probatórias.

Desta forma, mantém-se a glosa em relação aos itens, que não foram questionados especificamente nas peças de defesa, por ausência de elementos probatórios que os mesmos se apresentam como custo de produção.

Dos Serviços utilizados como insumo

Em relação a serviços utilizados como insumos, percebe-se que o fisco efetua glosas em relação a serviços não aplicados diretamente no processo produtivo, conforme os especificados na Planilha de fls. 683/706.

A recorrente, por seu turno, novamente argumenta de forma genérica, **sendo a única menção em seu recurso voluntário o "serviço de remoção de rejeitos industriais, vinculados a recita de exportação" (fl. 866 do RV).**

Mais adiante infirma que, *"É categórico o entendimento do CARF, em relação à 'insumos', sendo os 'custos, gastos ou despesas' vinculados ao produto ou serviço vendido, como diz o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, de modo que além dos combustíveis e lubrificantes os dispêndios realizados com o serviço de remoção de resíduos industriais, enquanto vinculados à receita de exportação, gerariam créditos"*.

Aduz que os serviços de **transporte e co-processamento do resíduo**, revestimento gasto de cubas eletrolíticas - RGC, assim como com a limpeza da operação portuária e manutenção de seus equipamentos são cruciais, imprescindíveis à produção do alumínio que é comercializado, sobretudo exportado pela requerente. Sem tais serviços, a contribuinte não tem como consumir a produção do alumínio.

Quanto ao item questionado (*serviço de remoção de rejeitos industriais*) remete a matéria recorrentemente analisada por este CARF, em relação à mesma recorrente e ao mesmo processo produtivo (Acórdãos no 3403-003.512 a 518 e 3403-003.520), com pronunciamento favorável à tomada de créditos em relação a transporte de rejeitos industriais: Veja-se.

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 11065.101271/200647, Rel. Cons. Walber José da Silva, j. 02.06.2008).

Quanto às demais aquisições de serviços, no entanto, tendo em vista que não houve a demonstração pela Recorrente da prova de sua efetiva participação no processo produtivo, precluindo a oportunidade de fazê-lo, eis que não fez tal demonstração na manifestação de inconformidade, nem no recurso voluntário e tampouco quando da diligência, por isso **deve ser mantida a glosa realizada pela Fiscalização.**

Assim, não se desincumbe de seu ônus probatório a recorrente em relação às glosas operadas por sua própria deficiência, qual seja, por falta de apresentação de documentos ou especificações.

Concluindo, alinhando-se com entendimento já externado por este CARF, entendo **pela reversão das glosas referentes a serviços de transporte de rejeitos industriais**, mantendo-se as demais glosas referentes a serviços.

Bens incorporados no Ativo Imobilizado

1) Do cálculo dos índices de Depreciação do Ativo imobilizado

A Recorrente alega que são incabíveis as glosas de créditos relativos ao ativo imobilizado e edificações, tendo em vista que o ativo imobilizado compreende todo o complexo de bens e direitos da empresa, inclusive móveis, utensílios, veículos, instalações, prédios construídos e em construção, com base nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, que qualquer ativo imobilizado gera crédito das contribuições. Bastaria que tivessem sido adquiridos para a produção de bens destinados à venda, sendo que para edificações e benfeitorias, nem mesmo tal exigência é feita.

Informa que a ALUNORTE é uma refinaria de alumina e não haveria mais nada que se pudesse fazer com os móveis, ferramentas, instrumentos, veículos, outras máquinas e equipamentos genéricos glosados e que não há qualquer dispositivo legal que diga

que encargos de depreciação e de amortização somente possam ser computados no resultado do exercício a partir da utilização de cada bem considerado.

Cita que em relação à glosa das máquinas e equipamentos adquiridos pela Requerente e incorporados ao seu ativo imobilizado, cabe uma atenta leitura do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que a ALUNORTE é uma sociedade empresária comercial exportadora.

Afirma que com efeito, o art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/2003, previu que as sociedades empresárias poderão tomar créditos de **máquinas e equipamentos** adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados a venda, bem como outros bens incorporados ao ativo imobilizado, consoante sua depreciação:

"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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).

E, conforme o disposto na IN SRF nº 457/2004 veiculou a facultatividade do cálculo do crédito insculpido na aludida Lei ordinária, observada a periodicidade de 4 (quatro) anos, ou seja 1/48 meses sobre o valor da aquisição do bem destinado ao ativo imobilizado da pessoa jurídica. É ver o art. 1º da aludida IN, incisos I e II, §§1º e 2º.

Aduz ainda a Recorrente que com o advento da Lei nº 11.196/2005, o Decreto nº 5.789/2006, e o Decreto nº 5.988/2006, previram que sociedades empresárias, **beneficiárias de incentivos da SUDAM** poderiam optar por uma periodicidade diferenciada, de 1/12 (um e doze avos) para os equipamentos descritos no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para empresas Exportadoras - RECAP.

Afirma que a citada Lei nº 11.196, de 2005, instituiu o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital, que prevê em seus arts. 13 e 14 os incentivos fiscais para a inovação tecnológica. E, que o Decreto nº 5.789, de 2006, regula sobre os bens amparados pelo Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP, na forma do art. 16 da Lei nº 11.196, de 2005. Já o Decreto nº 5.988/2006, dispõe sobre o art. 31 da Lei nº 11.196/2005, que instituiu depreciação acelerada incentivada e desconto da Contribuição para o PIS/PASEP e 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.

Posto isto, aduz que a fiscalização, injustificadamente, glosou créditos gerados sobre **máquinas e equipamentos** adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado, sob o fundamento de que a mesma não teria observado as exigências constantes da Lei nº 11.196/2005, ou seja, **não teria considerado na periodicidade legal diferencial de apuração do crédito sobre ativo imobilizado**, apenas as máquinas e equipamentos adquiridos sob o regime incentivado do RECAP, utilizando-se ao revés da periodicidade excepcional dos 1/12

(um e doze avos) sobre a totalidade das máquinas e equipamentos adquiridos no período auditado.

Como se vê, a Recorrente cita a Lei nº 11.196/05, o Decreto nº 5.789/06 e o Decreto nº 5.988/06, os quais dariam incentivo de uma depreciação acelerada que lhe permitiria uma periodicidade diferenciada de 1/48 ao mês, ou seja, seria possível depreciar 1/12 dos respectivos imobilizados aí enquadrados.

Verifica-se no Parecer fiscal que havia sido considerado a depreciação de 1/48 ao mês para as aquisições de maio/2004 a dezembro/2005, e de 1/12 ao mês para os mesmo período de fevereiro a dezembro de 2007, conforme Tabela de fl. 85. Para o trimestre de abril a junho de 2008 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.

Em relação ao ativo imobilizado, no Parecer fiscal, remete-se parcialmente (fl. 84) a outro processo administrativo (nº 10280.722272/2009-65, que teve o recurso voluntário apreciado por este CARF, sendo as glosas (fl. 86) referentes a **bens que não compõem o ativo imobilizado e bens do ativo imobilizado que não são utilizados na produção** bens para os quais não se provou a ativação ou a utilização na produção e **edificações** com taxa de depreciação de 1/12, quando o correto seria em função da vida útil ou de 1/24.

Na planilha de glosas, estas são codificadas da seguinte forma: NP (para bens do ativo imobilizado que não são utilizados diretamente na produção da Alumina); NA (para bens que não compõe o ativo imobilizado); NSD (para bens em relação aos quais não se provou a configuração de ativo imobilizado para utilização na produção da Alumina ou com descrição incompleta); e EDIF (para edificações).

A recorrente não questiona a simples remissão ao outro processo, sem detalhamento da motivação da parcela correspondente das glosas nestes autos, e parece compreender bem a motivação quando se defende da mesma forma que naquele processo, discutindo os dois mecanismos de depreciação (1/48 e 1/12). Mas a defesa é novamente genérica, com reprodução de diversos dispositivos normativos e decisões, sem a eficaz vinculação à situação concreta narrada nos autos.

Já sobre o argumento de que qualquer bem do ativo imobilizado geraria crédito, não temos como concordar, pois nos termos do inciso VI, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, somente gerariam créditos 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 (*móveis, ferramentas, instrumentos, construção civil, veículos e outros não considerados máquinas ou equipamentos - bens que não poderiam integrar o ativo imobilizado dedutível como encargo de depreciação ou amortização ou simplesmente que não são empregados no processo produtivo*). A relação dos bens glosados estão especificados nas Planilha "Depreciação", anexada às fls. 88/313.

Reitere-se que este CARF, já apreciou exatamente esta matéria, quando do julgamento do PAF nº 10280.722272/2009-65 acima referenciado. Veja-se:

*“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 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, (...). 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.

(...)

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.”

(Acórdão no 3403001.954, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime em relação ao tema, sessão de 20.mar.2013) (grifo nosso) (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 já firmado naquele julgamento, restando hígidas neste tópico as glosas decorrentes efetuadas pelo Fisco.

Nos itens referentes aos meses de abril a junho de 2008, não assiste melhor sorte à recorrente. Pela simples leitura das listas de glosas às fls. 88/313, com as correspondentes codificações dos motivos das glosas, percebe-se que os bens relacionados enquadram-se objetivamente em cada uma das categorias descritas pelo fisco (NP, NA, NSD e EDIF).

E, ao contrário da fiscalização, que detalha e individualiza as glosas, a recorrente não traz qualquer questionamento específico de item glosado.

2) Das Edificações

Afirma a Recorrente que a fiscalização, imotivadamente, glosara máquinas e equipamentos adquiridos pela requerente aplicados diretamente na produção de bens destinados à venda, reputando-os como Edificações. Não há esclarecimento algum sobre a razão pela qual tais máquinas e equipamentos tenham sido consideradas como fossem edificações, por que não gerariam créditos, nem tampouco em que medida eventualmente a periodicidade de apropriação dos créditos sobre o maquinário volvido à produção de bens destinados à venda constante da Lei nº 11.488/2007.

Cabe um destaque a parte diante da alegação da empresa de que no caso das edificações e suas benfeitorias não haveria nem ao menos a exigência de que as mesmas tivessem sido adquiridas para a produção de bens destinados à venda.

Como bem asseverado pela decisão *a quo*, no tocante às edificações a fiscalização constatou que o contribuinte teria aplicado taxas de depreciação na modalidade de 1/12 ao mês sem fundamentação legal para tanto. A taxa de depreciação nos casos das edificações, em função da sua vida útil, seria de 25 anos, de acordo com o § 1º, do art. 1º, da IN SRF nº 457/04, ou de 1/24 ao mês na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, com base no art. 6º, da Lei nº 11.488/07 (grifamos):

IN SRF nº 457/04:

Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

...

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções

Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

Lei nº 11.488, de 15/06/2007

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

Desta forma, conclui-se que a glosa realizada tem fundamento, pois utilizou a Recorrente de uma taxa de depreciação não aplicável para essa situação. Portanto, caracterizado que ocorreu infringência ao disposto na Lei nº 11.488/07.

3) Do cálculo das taxas de Depreciação do Ativo Imobilizado

Aduz Recorrente que "quanto ao questionamento feito acerca dos encargos de depreciação e amortização, não há igualmente, com o devido respeito, qualquer fundamento para o mesmo, em aspecto algum a Recorrente descumpriu as disposições aplicáveis ao cômputo dos encargos de depreciação e amortização. Primeiro, não há qualquer dispositivo legal que diga que tais encargos somente possam ser computados no resultado do exercício a partir da utilização de cada bem considerado. Onde está prevista tal restrição?".

Pois bem. A Recorrente, como já dito, cita a Lei nº 11.196/05, o Decreto nº 5.789/06 e o Decreto nº 5.988/06, os quais dariam incentivo de uma depreciação acelerada que lhe permitiria uma periodicidade diferenciada de 1/48 ao mês, ou seja, seria possível depreciar 1/12 dos respectivos imobilizados aí enquadrados.

Quanto às taxas de depreciação para edificações, percebe-se que o Fisco não discorda do direito a crédito, **mas somente da taxa utilizada**, que devem ser aplicadas na forma do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (art. 1º, § 1º da IN SRF nº 457/2004) ou do art. 6º da Lei nº 11.488/2007 (art. 1º, § 2º da IN SRF nº 457/2004).

Quanto à menção recursal ao RECAP e REIDI, por fim, é desacompanhada de qualquer prova de que a empresa seja habilitada a tal regime, ou cumpra os requisitos para sua fruição, cabendo reiterar as considerações aqui já expostas sobre ônus probatório, enfatizando mais uma vez, que estes autos, foram convertidos em diligência pelo CARF, justamente para oferecer oportunidade à Recorrente de trazer aos autos provas (laudo técnico), deixando de fazê-lo no momento oportuno.

Especificamente sobre o argumento de que qualquer bem do ativo imobilizado geraria crédito, não temos como concordar, pois nos termos do inciso VI, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, somente gerariam créditos os bens utilizados na produção de bens

destinados à venda ou na prestação de serviços. Como foram glosados bens do ativo imobilizado que não são utilizados na produção de bens, como cadeiras de escritório, armários, condicionadores de ar, etc.

Corretas, portanto, as glosas envolvendo o ativo imobilizado, as edificações e as depreciações.

4) Da diligência

Os autos foram convertidos em diligência, conforme a Resolução CARF nº 3202-000.340, de 18/03/2015, com o seguinte teor:

"(...) Diante do exposto, entendo que deve ser propiciada a ampla oportunidade para as partes esclarecerem os fatos, em atendimento aos princípios da ampla defesa e do contraditório, e assim sendo, nos termos do que dispõem os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal competente da DRF – Joaçaba SC:

*1º) Intime a Recorrente a apresentar **laudo técnico** elaborado por instituição de reconhecida reputação técnica (IPT, INT, UNICAMP, ou outra similar), no qual deverá constar:*

a) A descrição detalhada do processo produtivo da Recorrente, apontando, discriminadamente, qual a utilização dos insumos ora glosados na produção dos bens destinados à venda;

b) Quais insumos objeto da autuação fiscal são de aplicação direta ou indireta na produção; e

c) Se tais insumos possuem natureza essencial à produção, ou seja, se a sua exclusão importaria na impossibilidade da produção.

(...).

A unidade de origem, intimou da Recorrente, No entanto, conforme consta do Despacho da unidade de origem à fl. 941, a empresa ALUNORTE não se manifestou, portanto não atendeu a intimação. Veja-se:

*"(...) O presente processo foi encaminhado para cumprimento de diligência. Tendo sido o contribuinte intimado a apresentar alegações a respeito desta, o mesmo cientificado em 14 de maio de 2015, o mesmo, **até a presente data, não apresentou qualquer alegação a respeito.** Diante do exposto, encaminho o presente ao CARF/DF, para as devidas providências".*

5) Do Ônus Probatório

Tanto para serviços quanto para bens utilizados na produção industrial e encargos de depreciação, vale consignar que em se tratando de pedido de ressarcimento e 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, notadamente por intermédio de sua escrita contábil e fiscal e respectiva documentação de suporte, que o direito invocado existe.

Assim, quanto a itens que não foram adequadamente descritos, importaria ao deslinde da suposta controvérsia que fossem trazidos aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório relativo a tais itens, capazes de demonstrar de forma cabal que incidiu em erro a unidade de origem ao glosá-los.

Neste ponto, acresça-se o que dispõem os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, como segue:

*“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; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (grifou-se)

Assim, o ônus probatório em processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito. Assim vem reiteradamente decidindo este CARF, veja-se:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.” (Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.”(grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

Não há dúvidas, assim, sobre ser o ônus probatório da Recorrente, no caso em análise. E o fisco não se furtou a assegurar à recorrente a possibilidade de exercer tal prova,

durante o procedimento de fiscalização e também nesta fase de julgamento no CARF, uma vez que foi solicitado diligência a fim de elaboração de Laudo Técnico, com o fim de esclarecer dúvida do julgador, e também como complementação probatória. A recorrente não se manifestou sobre esta diligência.

Portanto, figura como ônus do sujeito passivo trazer aos autos, já com sua manifestação de inconformidade, as provas hábeis a comprovar, de forma indubitosa, o seu direito, bem como sua oponibilidade, em concreto, à Administração Tributária (inclusive sob pena de, não o fazendo, atrair a incidência de preclusão temporal).

Desta forma, resta claro que incumbe à empresa a apresentação de prova de vínculo dos bens e serviços ao seu processo produtivo, sendo a visita às instalações da empresa medida que se faz necessária somente no caso de haver dúvidas em relação ao conteúdo probatório apresentado.

E na hipótese em análise, não é demais consignar que se afigura razoável concluir pelo fácil acesso da impugnante a documentos que, existindo, poderiam comprovar o direito creditório alegado, haja vista tratar-se de elementos que integram (ou deveriam integrar) o acervo pertencente à própria interessada.

6) Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para **reconhecer o direito ao crédito somente em relação aos serviços de transporte de rejeitos industriais.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra