



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

Processo nº 10280.901510/2012-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.259 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de junho de 2017
Matéria DCOMP - COFINS
Recorrente ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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.

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 Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Diego Diniz Ribeiro, que votou por dar

provimento ao creditamento dos equipamentos de proteção individual (EPI), e Carlos Augusto Daniel Neto, que votou por dar provimento aos equipamentos de proteção individual e ao ácido sulfúrico.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

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

Relatório

O presente litígio decorre de Pedido de Ressarcimento nº 30550.92183.190110.1.1.09-3033 (fls. 2 a 5), referente a créditos da COFINS não cumulativa - exportação, para o período de apuração do 4º trimestre de 2008 (outubro a dezembro de 2008), no valor de R\$ 53.538.132,17, cumulado com diversas declarações de compensações.

O Fisco reconheceu apenas parte do direito de crédito pleiteado (Despacho Decisório de fls. 41), realizando as glosas, descritas no Parecer SEORT/DRF/BLL nº 0546, de 14/06/2012 (fls. 45/74), deferindo um crédito parcial de R\$ 35.858.736,05, o qual não foi suficiente para compensar integralmente todos os débitos correspondentes as DCOMPs anteriormente.

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 30550.92183.190110.1.1.093033 (fls. 2 a 5) relativo a créditos oriundos de Cofins não cumulativa exportação para o período de outubro a dezembro de 2008, num valor total de R\$ 53.538,132,17, dos quais R\$ 50.965.191,35 passíveis de ressarcimento.

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

A DCOMP nº 31949.52021.110211.1.3.094929 (fls. 34 a 37) teve sua solicitação cancelada através do pedido nº 01642.14240.230211.1.8.093973 (fl. 38).

Para a análise desse pedido de ressarcimento solicitou a DRF ao manifestante uma série de documentos como arquivos contábeis e fiscais digitais, memórias de cálculo digital representativa dos valores lançados no DICON, descrição completa do processo produtivo, cópias dos atos aprovadores emitidos pela SUDAM, notas fiscais, entre outros.

Da análise desses documentos foram encontradas irregularidades, seja no rateio proporcional dos créditos de exportação, seja na utilização de créditos que não se caracterizariam como insumos.

Diante disso, a DRF jurisdicionante emitiu o Despacho Decisório de fl. 41, deferindo um crédito parcial de R\$ 35.858.736,05, o qual não foi suficiente para compensar integralmente todos os débitos correspondentes as DCOMPs anteriormente relacionadas.

As DCOMPs 29083.75194.160611.1.3.092400 foi homologada parcialmente, enquanto a DCOMP 09734.86186.120711.1.3.090246 não foi homologada.

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 0546/2012, tendo o mesmo sido fornecido ao manifestante (fls. 45 a 74).

A ciência foi dada ao contribuinte (fl. 79). O contribuinte apresentou, em 16/08/2012, manifestação de inconformidade às fls. 81 a 128. Inicialmente faz um resumo do processo produtivo da alumina. 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 inter-relacionados, temos, em síntese, as seguintes alegações:

QUE é inexplicável as glosas relativas ao calcário/carbonato de cálcio e aos serviços portuários. Os dispêndios com transporte de rejeitos industriais, óleo BPF, ácido sulfúrico, oxigênio e serviços portuários são irrefutavelmente dedutíveis. Não vê como possa ser acatada a glosa dos serviços de transportes dos itens em voga.

QUE há equívoco manifesto nas glosas sobre máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado (RECAP/REIDI/SUDAM).

QUE os insumos que geram créditos de Cofins não cumulativa não se restringem ao universo das matérias primas, produtos intermediários, e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda, como entende a fiscalização. Insumo deve ser entendido como cada um dos elementos imprescindíveis para a produção das mercadorias ou para a prestação dos serviços. Cita o Parecer Normativo CST nº 65/79.

QUE as glosas podem ser atribuídas ao fato de que tais insumos não integrariam os produtos aplicados ao processo de

industrialização por inexistir contato físico dos mesmos com o produto final (a alumina), mas defende que mesmo sem tal contato, sem tais insumos jamais se poderia chegar ao 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 materiais e serviços diversos ligados 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, exigiria-lhe uma conduta impraticável.

QUE não concorda com o entendimento de que o seu rol de máquinas e 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 ao desconto de créditos de edificações.

QUE não cabem as glosas sobre os bens considerados edificações e componentes do ativo imobilizado de acordo com o posicionamento da jurisprudência atual administrativa e judicial acerca do conceito de insumo para fins da contribuição. 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.

QUE destaca decisões oriundas do CARF assegurando o direito ao desconto dos créditos de quaisquer custos ou despesas que a empresa tenha suportado na produção do bem ou prestação de serviço, mesmo que não 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, 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\$ 15.106.455,30, e aproveitando-se dos créditos lançados nos pedidos de compensação do 4º trimestre, advindos da não cumulatividade de Cofins exportação, com a restituição integral do crédito pleiteado no PER/DCOMP nº 30550.92183.190110.1.1.093033, e como a homologação das compensações lançadas na DCOMP nº 09734.86186.120711.1.3.090246, afastando-se a cobrança constante no despacho decisório, 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 aos arts. 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. 227/241):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CRÉDITO EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. Para cálculo do rateio proporcional dos créditos de mercado interno e de exportação, devem ser incluídas todas as receitas.

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 (fls. 243/244 e 321). Inconformada, em 03/01/2014 (fl. 245), apresentou recurso voluntário ao CARF (fls. 245/292), argumentando, em resumo, o que segue:

- que as glosas são injustificáveis, bastando que se verifique que pela exposição do processo produtivo, os créditos pleiteados são reembolsáveis pela sistemática do desconto de créditos da COFINS não-cumulativa, muito embora 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, em entendimento "pro fisco", restringem a acepção 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 equivoco manifestado nas GLOSA de bens e serviços que se constituem em insumos diretamente aplicados ao processo produtivo;

- cita vários entendimentos e jurisprudências do CARF/CSRF, 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, a saber:

(i) 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 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 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, excluindo móveis, ferramentas, instrumentos, 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; e

(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.

- 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 também, a ALUNORTE, à apropriação desses créditos.

Requer, por fim, que seja deferido o aproveitamento dos créditos lançados nos pedidos de compensação, advindos da não cumulatvidade, sob pena de violação frontal ao art. 195, §12 da CR/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 julgamento em diligência, conforme a Resolução nº 3202-000.342, de 18/03/2015, com o seguinte teor (fl. 326):

"(...) 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".

A unidade de origem, cumprindo o contido na Resolução, solicitou a intimação da Recorrente, conforme decorre dos Despachos de fl. 330: veja-se:

*"(...) À ARF/ABAETETUBA, para intimar o contribuinte a apresentar o **laudo técnico** solicitado conforme resolução de fls. 322/326. Após a juntada do laudo, retornar a este Seort para prosseguimento.*

Em 06/05/2015, a Recorrente foi intimada pela ARF/Abaetetuba(PA), conforme documento nº 19/2015 à fl. 331. Em 14/05/2014, consta do Aviso do Correios (AR), a entrega da referida Intimação (fl. 332).

Conforme consta do Despacho da Unidade preparadora à fl. 333, a empresa ALUNORTE **não se manifestou**, e portanto, não atendeu a intimação. Veja-se:

"(...) Tendo sido intimado o contribuinte a apresentar laudo técnico, conforme despacho de fls. 330, e transcorrido o prazo de 30 dias, conforme AR de fls. 332, sem que tenha havido manifestação por parte deste, devolvo o presente processo ao SEORT/DRF/BEL, para as devidas providências."

Em 03/08/2015, a DRF/Belém em atendimento a Resolução do CARF, elaborou o Relatório Fiscal/Seort nº 003/2015, consignando o que segue:

"(...) 1. Trata o relatório de diligência solicitada pela Resolução nº 3202000.342–2ª Câmara/2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de 18 de março de 2015, fls. 322 a 326, nos autos do litígio sobre o pedido de ressarcimento de créditos de Cofins Não-Cumulativa Exportação, apurados no 4º trimestre de 2008, cumulado com declarações de compensações vinculadas.

2. A Resolução nº 3202000.342 do CARF, instava a Recorrente a se manifestar, apresentando laudo técnico, conforme se extrai dos trechos abaixo:

(...).

3. A Agência da Receita Federal do Brasil em Abaetetuba/PA, que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo, emitiu a Intimação ARF/ABA/PA 19/2015, de 06/05/2015, fls. 331, encaminhando, em anexo, a Resolução nº 3202000.342 – 2ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, para manifestação.

4. A correspondência foi recebida pelo interessado em 14/05/2015, conforme Aviso de Recebimento- AR de fls. 332 (...).

Conclusão

5. A Recorrente não apresentou o laudo técnico, elaborado por instituição de reconhecida reputação técnica, contendo descrição detalhada do processo produtivo; apontando, discriminadamente, qual a utilização dos insumos glosados na produção dos bens destinados à venda; indicando quais insumos são de aplicação direta ou indireta na produção; e quais possuem natureza essencial à produção, ou seja, se a sua exclusão importaria na impossibilidade da produção.

6. Assim, não foram trazidos aos autos elementos novos, que porventura alterem as conclusões, já esposadas no Parecer SEORT/DRF/BEL nº 546, de 14/06/2012, fls. 45 a 74, acerca da utilização efetiva, ou não, dos insumos ora glosados, em relação ao processo produtivo da Recorrente.

7. Com base no exposto, este Relatório Fiscal será encaminhando à Recorrente para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para julgamento.

A Recorrente foi então cientificada do Relatório Fiscal acima em 06/08/2015 (fls. 337/340 - Caixa Postal DTE). No entanto, não consta nos autos **que a Recorrente tenha se manifestado** sobre a referida intimação.

O processo, então, retornou a este CARF, para prosseguimento do julgamento do recurso (fl. 341).

Verifico também que foi providenciada ciência à PGFN a fim de que ela possa manifestar-se sobre o retorno da diligência (fl. 343); em seu Despacho à fl. 344, pronunciou-se inafirmando que, "(...) reitera e requer que seja aplicado o entendimento apresentado pela DRJ de Porto Alegre/RS".

Os autos, foram distribuídos a este Conselheiro, que aos analisar os autos, constatou que por mais que os itens glosados estejam categorizados e exemplificativamente arrolados no Parecer nº 546/2012 de fls. 45/74, o próprio texto do parecer apontava a existência de planilha “Glosa e Créditos – COFINS –4 tri_2008.ods”, onde estaria as glosas individualmente detalhadas. No entanto, compulsando os autos, não foi encontrada tais planilhas.

Diante desse fato, converteu-se novamente o processo em Diligência, para que a unidade preparadora (DRF-Belém-PA), juntasse aos autos a planilha “Glosa e Créditos - COFINS –4 tri_2008.ods”, permitindo assim, após o retorno destes autos ao CARF, a continuidade da apreciação do recurso voluntário.

O processo, então, foi encaminhado à DRF/Belém, que providenciou a juntada aos autos da referida planilha (arquivo não paginável), conforme despacho (fl. 359):

"(...) Fizemos a juntada da planilha Glosa_Creditos_COFINS_4trim2008, como arquivo não paginável, cujo documento pai é Documentos Diversos - Outros - DESPACHO glosa_CreditosCOFINS_4trim2008ods. Retornamos os autos para julgamento".

Posto isto, o processo retornou novamente a este CARF, para prosseguimento do julgamento e distribuído para este Conselheiro.

Ocorre que após o processo estar sob análise deste Relator e colocado em pauta para julgamento, em 20/02/2017 (fl. 361), a Recorrente protocolou petição solicitando a retirada de pauta da sessão de julgamento de fevereiro de 2017, tecendo novas manifestações - citando ponto a ponto as contrarrazões sobre as glosas efetuados pela fiscalização (denominado de Razões Finais - doc. fls. 364/378), e apresenta um Laudo intitulado "Análise Preliminar das Glosas de COFINS 2008" proferido pela empresa TYNO Consultoria (fl. 379/414).

Ao final, requer que o julgamento seja novamente convertido em diligência, alegando os seguintes motivos:

"(...) A recorrente entende que deva o processo em questão ser retirado de pauta adiando-se o seu julgamento, uma vez que, nada obstante a determinação na Resolução nº 3202-000.340 a qual Converte o julgamento em diligencia, conforme decisão relatada pelo então Conselheiro deste órgão colegiado, a prova técnica essencial ali determinada não fora produzida por causas alheias a vontade da requerente, visto que a empresa não fora notificada para tanto, protestando para tanto, por nova baixa de diligência". (grifei)

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.

Do pedido de nova diligência

Argumenta a Recorrente em suas "Razões Finais" à fl. 364 que, conforme determinado na Resolução nº 3202-000.342, de 18/03/2015, que converteu o julgamento em diligência, a prova técnica essencial ali determinada não fora produzida por causas alheias a sua vontade, visto que a empresa não fora notificada para tanto, e requer por nova conversão deste julgamento em diligência.

No caso da notificação, entendo que não assiste razão à ALUNORTE. Conforme já relatado, os autos foram convertidos em diligência, conforme a Resolução CARF nº 3202-000.342, de 18/03/2015 e a unidade de origem, em 12/05/2015, intimou regularmente a Recorrente para cumprimento da Diligência (fls. 331/332) e no entanto, conforme consta do Despacho - Relatório Fiscal Seort nº 003/2015 às fls. 334/336, a Recorrente não se manifestou sobre a Intimação para cumprimento da Resolução. Veja-se texto do Despacho à fl. 333:

"Tendo sido intimado o contribuinte a apresentar laudo técnico, conforme despacho de fls.330, e transcorrido o prazo de 30 dias, conforme AR de fls. 332, sem que tenha

havido manifestação por parte deste, devolvo o presente processo ao SEORT/DRF/BEL, para as devidas providências".

Considerando a informação acima, a DRF de Belém (PA), concluiu os trabalhos de diligência, consignando em seu parecer os seguinte:

"(...) 5. A Recorrente não apresentou o laudo técnico, elaborado por instituição de reconhecida reputação técnica, contendo descrição detalhada do processo produtivo; apontando, discriminadamente, qual a utilização dos insumos glosados na produção dos bens destinados à venda; indicando quais insumos são de aplicação direta ou indireta na produção; e quais possuem natureza essencial à produção, ou seja, se a sua exclusão importaria na impossibilidade da produção".

Com base no acima exposto, o Relatório Fiscal foi encaminhando à Recorrente para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para prosseguimento do julgamento neste CARF (fl. 337).

Consta dos autos que a empresa tomou ciência da Intimação, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTE (Portal e-CAC) perante a RFB, na data de **06/08/2015** (data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72) - fl. 340.

Em **10/09/2015**, após transcorrido o prazo de 30 dias, **NÃO** consta dos autos a manifestação da Recorrente. O processo, então, foi movimentado pela ARF/ABA/PA para este CARF dar prosseguimento (fl. 341).

Assim, ao contrário do alegado pela Recorrente, restou comprovado nos autos que a empresa foi regularmente cientificada para o cumprimento da Diligência solicitada pelo CARF. E mais, foi oferecido nova oportunidade para manifestação sobre o Relatório da conclusão da Diligência elaborado pelo Fisco. Mesmo assim, a empresa **NÃO** atendeu às notificações da fiscalização no momento oportuno, quedando-se silente.

Desta forma, quanto ao "aditamento do Recurso Voluntário" protocolado em 20/02/2017 (fl. 361) - mais de 1 ano após o término da diligência efetuada (cientificada em 06/08/2015), entendo que o mesmo não deve ser conhecido em razão de sua flagrante intempestividade, que opera a preclusão temporal, como também pela preclusão consumativa, tendo tido sua faculdade de recorrer utilizada anteriormente, não havendo no regramento do processo administrativo qualquer previsão de aditamento.

Desta forma, voto no sentido de que a nova diligência deve ser indeferida.

Contexto dos Autos

Como relatado de início, o presente processo se refere exclusivamente à pedido de ressarcimento de créditos da COFINS, relativa ao 4º trimestre de 2008 (PER de nº 30550.92183.190110.1.1.09-3033).

Os assuntos em discussão são basicamente os mesmos já analisados por este CARF em diversos processos da mesma Recorrente: **(a)** delimitação do conceito de insumos 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.

Filho-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. Ressalta-se ainda que sociedade empresarial é preponderantemente exportadora (fls. 129/156).

Portanto, os **custos de produção**, que são os gastos incorridos no processo direto de obtenção de produtos e serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo 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.

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 Manifestação de Inconformidade, 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. 188/220.

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 (**bens**) específicos por reputá-los fora do conceito de insumos sob o regime da não-cumulatividade da COFINS, traçado pela Lei 10.833/2003. Concluiu que o conceito do termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

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

Como relatado, 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.

Salienta-se que todos os elementos que, conforme os autos, foram solicitados por intimação da fiscalização e apresentados pela Recorrente, foram esclarecedores e suficientes para o entendimento da decisão administrativa que analisou o crédito em litígio, sendo eles: arquivos contábeis e fiscais digitais; memórias de cálculos digitais representativas dos valores lançados em DAICON; descrição completa do processo produtivo; atos aprovadores emitidos pela SUDAM para ampliação do empreendimento; faturas de energia elétrica; faturas de entradas de bens e de serviços utilizados como insumos, dentre outros.

Entre os motivos para a homologação parcial do crédito, temos a constatação pelo Fisco de custos que não se caracterizariam como insumos, ocasionando as glosas correspondentes. Dentre eles, destacam-se os seguintes (item **3.6.1** do Parecer SEORT/DRF/BL nº 0546/2012):

- itens não relacionados à atividade produtiva: determinado grupo de itens (como os exemplificados), que não são empregados na produção de bens destinados à venda; itens não adequadamente descritos; ferramentas e equipamentos de segurança e proteção individual; itens não enquadrados como partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; itens empregados indiretamente na produção; combustíveis e lubrificantes (não enquadrados como insumos); informações divergentes entre a Planilha de cálculo e o apurado nas notas fiscais e valores divergentes entre a Planilha de cálculo e o apurado nas notas fiscais.

A relação completa dos valores das glosas de bens e serviços, por mês, encontram-se detalhadas no Parecer SEORT/DRF/BL nº 0546/2012, e o rol de notas de serviços glosadas com as respectivas justificativas, encontra-se discriminado na Planilha **"Glosa e Créditos – COFINS - 4_tri_2008"**, apensado aos autos em **"arquivo não paginável"**, assim disposto: aba - "Glosa Insumos"; "Crédito Insumos"; "Glosas Imobilizado" e "Créditos Imobilizado", indicando as notas fiscais, o fornecedor, os itens e a base de cálculo.

Como já relatado, em linhas gerais, o defendido pela Recorrente 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.

À fl. 251 de seu recurso, por exemplo, elabora as seguintes argumentações:

"1) Insumos aplicados diretamente a produção: são aqueles bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Como por exemplo: alumina, fluorita em pó.

2) Combustíveis e Lubrificantes: Os combustíveis e lubrificantes adquiridos que sejam aplicados ou consumidos, em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela fabricação do produto destinado à venda, caracterizam-se como insumos. Exemplo Óleo BPF, GLP.

3) Partes e peças. As partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, que sofram desgaste ou dano ou a perda, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para a Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado.

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 (**custo de produção**). E, nesse sentido, a Recorrente peca ao sustentar apenas genericamente (sem as provas) a efetiva utilização dos bens glosados no processo produtivo.

É importante ressaltar 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 dos bens e serviços exportados.

Cite-se como exemplo, no que se refere ao item **Combustíveis e lubrificantes**, que não foram enquadrados como insumos, a fiscalização, no Parecer SEORT (fl. 64), informa que são enquadrados como insumos "apenas aqueles combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". No descritivo dos insumos entregue à fiscalização foi informado como insumo pela interessada apenas o Óleo BPF.

Não são insumos, portanto, porque não foram comprovadamente aplicados em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens destinados à venda, conforme o processo produtivo, sendo os seguintes os itens: **OLEO DIESEL FAB: PETROBRAS. OBS: 1º O MATERIAL DEVERÁ VIR ACOMPANHADO DA FICHA DE INFORMAÇÃO DE SEGURANÇA DO PRODUTO (FISPQ), COMPLETA, EM PORTUGUES, BEM COMO AS ESPECIFICAÇÕES DETALHADAS DOS E.P.I.'s E PROCEDIMENTOS NECESSÁRIOS PARA O M.** - **OLEO P/ LUBRIFICAÇÃO INDUSTRIAL, MINERAL, VISC: 141CST, ISO VG150, P/ REDUTOR IND, REF: MARBRAX TR 150, FAB: PETROBRAS, EMB. BALDE C/20 LT, C/ FICHA FISPQ, EM PORTUGUES, E ESPEC. DET. DOS E.P.I.'s E PROCED. P/ MANUSEIO.** - **OLEO LUBRICANTE LUBRAX TURBINA EP-46 . PETROBRAS. - OLEO P/ LUBRIFICAÇÃO INDUSTRIAL, MINERAL, VISC: 45,8 CST, ISO VG46, P/: MANCAL SIMPLES DE ROLAMENTOS, REF: MARBRAX TR 46, FAB: PETROBRAS, EMB. 200 LT. C/ FICHA FISPQ, EM PORTUGUES, E ESPEC. DET. DOS E.P.I.'s E PROCED. P/ MANUSEIO.**

No mesmo sentido, foram analisados os itens enquadrados como **partes e peças** de reposição de máquinas e equipamentos, **não** utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda e desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. "Esse grupo de itens, a exemplo dos demais listados, não atende aos requisitos para dar o crédito, porque não são partes e peças de reposição que possam comprovadamente ser enquadradas como insumos diretos" (fl. 63, do Parecer SEORT).

Como se vê, a fiscalização deixou muito claro essas e todas as demais glosas efetuadas com os seus respectivos valores detalhados, uma por uma, nos autos. A recorrente, por sua vez, contra-ataca genericamente e não traz especificamente quais os valores referentes a cada um dos itens que contesta em sua defesa, sendo que possuía todos os elementos necessários para isso. A ALUNORTE não se manifestou no processo quando das referidas diligências, não providenciando/trazendo aos autos as referidas informações probatórias.

Desta forma, mantém-se a glosa em relação aos itens glosados pelo Fisco, desses e os 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

Aduz a Recorrente em seu recurso que *"(...) a prestação de serviços que servem como insumo na produção dos bens destinados à venda, geram sim direito ao desconto de créditos, logo, evidenciado que ao lume da legislação específica e da própria Instrução Normativa da requerida, os serviços e bens diretamente utilizados como insumo no processo produtivo do alumínio garantem o direito creditório requerido pela Requerente"*.

Em relação a serviços utilizados como insumos, percebe-se que o fisco efetua glosas em relação a serviços não aplicados diretamente no processo produtivo. 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. Dentre eles, destacam-se os seguintes (item 3.6.2 do Parecer SEORT/DRF/BL nº 0546/2012): serviços não aplicados diretamente no processo produtivo; materiais empregados na manutenção de máquinas industriais, equipamentos e ferramentas incluídos no ativo imobilizado; falta de previsão legal; serviços de fretes; serviços não especificados adequadamente em relação ao processo produtivo.

A relação e os valores das glosas de bens e serviços, por mês, encontram-se detalhadas no Parecer SEORT/DRF/BL nº 0546/2012, e o rol de notas de serviços glosadas com as respectivas justificativas encontra-se discriminado na planilha "Glosa e Créditos – COFINS - 4_tri_2008", apensado aos autos em "arquivo não paginável".

Como aqui já se esclareceu, a Recorrente peca ao sustentar apenas genericamente (sem as provas) a efetiva utilização dos serviços glosados no processo produtivo. Veja-se o alegado em seu recurso à fl. 252:

"1) Serviços considerados como insumo: por conseguinte, quanto aos serviços utilizados na fabricação/produção de bens destinados à venda, foram enquadrados como insumos pela IN SRF nº 404/2004, apenas aqueles prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos. Tal conceituação, portanto, é a que deve ser levada em consideração ao analisar o direito creditório."

2) *Serviço de Manutenção: os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados a venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da PIS/PASEP não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie (sic)*".

A recorrente entende nesta esteira, que insumo não seria apenas o que restaria incorporado ao produto final a ser comercializado, mas tudo aquilo que concorresse na composição do processo produtivo desse produto. **"Insumo, por isso, deve ser entendido como cada um dos elementos imprescindíveis para a produção de mercadorias ou para a prestação de serviços"**, citando jurisprudência do STJ.

Como se vê, a recorrente, por seu turno, novamente argumenta de forma genérica, sendo a única menção específica em seu recurso voluntário foi quanto *aos combustíveis e lubrificantes e serviço de remoção de rejeitos industriais, que estão vinculados a recita de exportação*" (fl. 260 do RV).

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 em seu recurso que **os serviços de 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).

Contudo, mesmo alinhando-se com entendimento já externado por este CARF, entendo que não assiste razão a Recorrente quanto as glosas referentes a serviços de

transporte de rejeitos industriais, uma vez que não localizamos nos Parecer SEORT, que houve glosa referente a este serviço.

Quanto às demais aquisições de serviços, inclusive **os serviços de manutenção de seus equipamentos**, 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 solicitada, 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.

Máquinas e Equipamentos - Bens incorporados no Ativo Imobilizado

Argumenta a Recorrente que (fl. 264) "(...) *Em relação à glosa das máquinas e equipamentos adquiridos pela requerente e incorporados ao seu ativo imobilizado, a qual, com a devida vênia causou estranheza, considerando, de plano, a permissão constante da aludida Lei 10.833/2003, que rege as exações sociais incumulativas para que tal apropriação suceda.*

Com efeito, a lei 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. É ver o art. 3º, inciso VI, da Lei 10.833/2003".

Com isso 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.

Do cálculo dos índices de Depreciação do Ativo imobilizado

Afirma que com efeito, o art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/2003, previu que as sociedades empresárias poderão tomar créditos de **maquinas 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).

Aduz que, 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.

Informa 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 na 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.

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.

Em relação ao item **Depreciação** do Ativo Imobilizado, consta no Parecer SEORT nº 0546/2012 (fls. 67/68), remetendo o caso ao PAF nº 10280.722272/2009-65, que teve o recurso voluntário apreciado por este CARF, que a Administração Tributária considerou a Depreciação de 1/48 ao mês, para as aquisições de novembro/2004 a dezembro/2005, e de 1/12 ao mês para os períodos de novembro e dezembro de 2007, conforme Tabela 10 e 11, constante às fls. 67/68 do referido Parecer.

Informa o Fisco que em procedimento fiscal anterior, quando da análise do PER nº 23642.76343.130809.1.1.09-3430, referente ao 1º Trimestre de 2008 (janeiro a março), do PER nº 35071.05103.301109.1.1.09-1604, do 2º Trimestre de 2008 (abril a junho) e do PER nº 06004.59676.190110.1.1.09-1094 referente ao 3º Trimestre de 2008 (julho a setembro), a Administração Tributária considerou os valores conforme o disposto na "**Tabela 12, 13 e 14**" do Parecer SEORT (fls. 68/69).

Neste sentido, ao analisar a planilha referente ao 4º trimestre de 2008 (meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2008) - período sob análise, fornecida pela Recorrente, a fiscalização constatou o que segue:

1) Bens que não compõe o ativo imobilizado: Dispõe a Lei nº 10.833/2002 em seu art 3º, inciso V, que apenas as 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 geram direito a crédito.

Como por exemplo: serviços de hotelaria, sedex, locação de veículos, serviços de apoio administrativo, aluguel de imóvel residencial, serviços de intérprete e tradução francês-português, limpeza de fossa, fornecimento de combustíveis, serviços de paisagismo, serviços de transporte, desenvolvimento e implantação de site da internet etc.

2) Bens do ativo imobilizado, que não são utilizados para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços: Dispõe a Lei nº 10.833/2002, em seu Art 3º, inciso V, que apenas as 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 geram direito a crédito. Como por exemplo: compra de cadeiras para o restaurante, armários, condicionador de ar, válvulas etc.

3) Bens que não foram provados que pertencem ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços ou com descrição incompleta: da análise dos bens fornecidos, os itens abaixo não foram provados que pertencem ao ativo imobilizado utilizado na produção de bens destinados à venda. Como por exemplo: aquisição de materiais diversos, fornecimento de materiais. Além disso, existem bens na planilha sem descrições, sendo impossível a sua correta classificação.

4) Edificações - Aquisições de serviços e bens com descrições que indicam estarem relacionadas a Edificações. Embora haja previsão para crédito de PIS no artigo 3º da Lei 10.637/2002, a Recorrente aplicou aos mesmos, a taxa de depreciação na modalidade **1/12 avos, sem fundamentação legal para tanto.**

A taxa de depreciação, neste caso, deve ser aplicada em função da vida útil da Edificação, ou seja, 25 anos (§ 1º do Art. 1º da IN 457/2004) ou na modalidade 1/24 avos 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 (art. 6º da Lei 11.488/2007), e

5) Suspensão - Aquisições com suspensão de cobrança de PIS e COFINS confirmadas por meio de consulta aos sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil não sendo, por óbvio, geradoras de crédito.

Feito isto, as notas fiscais constantes da planilha “*Glosa e Créditos – COFINS – 4 tri 2008*”, relacionadas no anexo “arquivo não paginável”, foram glosadas. Além das glosas mencionadas, verificou-se nas planilhas de aquisição do imobilizado apresentadas pela Recorrente, que grande parte dos valores utilizados como crédito, são de notas fiscais utilizadas diversas vezes gerando créditos irreais, as quais foram desconsideradas, situações estas observadas na planilha elaborada durante o procedimento fiscal.

Na planilha de glosas, estas encontram-se 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).

Verifica-se que a Recorrente não questiona a remissão ao outro processo analisado, 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 como *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 na Planilha arquivo não paginável.

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 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 10.833/04 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 outubro a dezembro de 2008, não assiste melhor sorte à recorrente. Pela simples leitura das listas de glosas (arquivo não paginável), 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, qual seja, NP, NA, NSD e EDIF.

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

Por outro lado, é importante ressaltar que a fiscalização demonstrou que retirando as notas glosadas, as demais foram consideradas como gerando direito a crédito e que tais notas estão especificadas na planilha “Glosa e Créditos – COFINS – 4_tri_2008”, “arquivo não paginável”, em anexo. O resumo total das notas consta da Tabela 16 - Créditos

sobre Depreciação Considerados. Da mesma forma, na "Tabela 17" (fl. 71), demonstra os valores totais que podem ser utilizados como crédito de depreciação (de nov/2004 a dez/2008), bem como para cada um dos meses analisados: outubro a dezembro/2008.

Após as glosas dos itens explicados acima, e do aproveitamento das notas fiscais com direito a crédito, a fiscalização procedeu a recomposição da base de cálculo conforme "Tabela 18", onde demonstramos os valores da base de cálculo recalculada (fl. 72).

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.

Como bem asseverado no Parecer SEORT 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.

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.

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.

Assim, com relação aos imóveis, os gastos incorridos a partir de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de **edificações novas ou na construção de edificações que foram adquiridos ou construídos** para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, devem ser depreciados a taxa de 1/24 por mês, sendo aplicados a partir da data da conclusão da obra.

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.

Do cálculo das taxas de Depreciação do Ativo Imobilizado

Aduz Recorrente em seu recurso (fl. 291), 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 cálculo 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 (regime de incentivo pelas áreas de atuação das extintas SUDENE E SUDAM), 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.

Posto isto, entendo corretas, portanto, as glosas envolvendo o ativo imobilizado, as edificações e as depreciações.

Do resultado 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 e no entanto, conforme consta do Despacho 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".*

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.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário, mantendo-se na íntegra a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra.