



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

Processo nº 10280.904361/2012-23
Recurso nº 10.280.904361201223 Voluntário
Acórdão nº 3402-002.657 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria COFINS - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

RECURSO. CONHECIMENTO.

A parte, ao recorrer, deve claramente identificar o objeto e os motivos de sua irresignação. Não se conhece do recurso genérico e desprovido de fundamentação.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixe de formular quesitos.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Gastos com a aquisição de ácido sulfúrico, no contexto do Processo Bayer de produção de alumina, ensejam o creditamento das contribuições sociais não cumulativas.

Recurso Voluntário Provido em Parte
Direito Creditório Reconhecido em Parte

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas de créditos tomados sobre as aquisições de ácido sulfúrico, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Cilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Relator

Participaram ainda do julgamento os conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, João Carlos Cassuli Júnior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Alunorte –alumina do Norte do Brasil S/A transmitiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER nº 00604.05310.270112.1.1.09-7009, visando ao ressarcimento do saldo credor da Cofins acumulado no 4º trimestre de 2011, no valor de R\$ 36324155,890000001. A DRF/BEL deferiu o ressarcimento de R\$ 22686978,16.

De acordo com o Parecer SEORT/DRF/BEL N° 1024 (fls. 7 a 26), que amparou o Despacho Decisório, a glosa de R\$ 13637177,73, deveu-se aos seguintes ajustes:

- (i) no coeficiente de rateio dos créditos, previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei de Regência, pelo recálculo das receitas de vendas para o mercado interno, com acréscimos das receitas omitidas contribuinte;
- (ii) exclusão dos créditos sobre bens que não são empregados na produção de bens destinados à venda, ou descritos de forma imprecisa que não possibilita enquadramento para fins de aproveitamento do crédito;
- (iii) exclusão dos créditos tomados sobre ferramentas e equipamentos de segurança e proteção individual;
- (iv) exclusão dos créditos tomados sobre 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, que não atende aos requisitos para crédito, porque não são partes e peças de reposição que possam comprovadamente ser enquadradas como insumos diretos;
- (v) exclusão dos créditos tomados sobre itens empregados indiretamente na produção: a aquisição de bens e serviços não enquadrados como insumos diretos, porque

não sofrem alterações em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação;

- (vi) exclusão dos créditos tomados sobre combustíveis e lubrificantes, não aplicados em máquinas e equipamentos diretamente envolvidos na produção dos bens destinados à venda;
- (vii) exclusão dos créditos tomados sobre serviços que não guardam relação direta com as atividades produtivas;
- (viii) exclusão dos créditos tomados sobre serviços de manutenção de bens componentes do Ativo Imobilizado;
- (ix) exclusão dos créditos sobre serviços de hotelaria e sobre serviços prestados por pessoas físicas;
- (x) exclusão dos créditos tomados sobre o valor das despesas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica;
- (xi) exclusão dos créditos tomados sobre serviços não especificados adequadamente em relação ao processo produtivo;
- (xii) exclusão dos créditos tomados sobre as despesas de depreciação de bens destinados ao Ativo Imobilizado, mas que, pela sua descrição, não se destinam ao AI (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);
- (xiii) exclusão dos créditos tomados sobre as despesas de depreciação de bens destinados ao Ativo Imobilizado, não utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços: (compra de cadeiras para o restaurante, armários, condicionador de ar, válvulas);
- (xiv) exclusão dos créditos tomados sobre as despesas de depreciação de bens destinados ao Ativo Imobilizado, sem prova de que efetivamente destinem-se ao AI: aquisição de materiais diversos, fornecimento de materiais;

- (xv) recomposição dos créditos tomados sobre edificações, procedida pelo contribuinte à taxa de 1/12, quando o correto é 1/24., e;
- (xvi) exclusão dos créditos tomados em aquisições de bens com suspensão das contribuições sociais.

Todos esses ajustes foram detalhados, item por item, consolidados em planilha específica.

Sobreveio Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/BEL. O Acórdão nº 01-030.247, de 10/7/2014 (fls. 253 a 279), teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

PAF. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

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

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

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

PAF. PERÍCIA. REQUISITOS.

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

Cofins NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. DESCRIÇÃO E IDENTIFICAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE.

Em sede de ressarcimento, deve restar demonstrada de forma indubitosa a existência dos créditos alegados. A descrição precisa de bens e serviços, bem como a perfeita identificação de sua concreta aplicação ou consumo na produção ou fabricação do produto, é imprescindível ao reconhecimento da pretensão creditória.

Cofins NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS.

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

Cofins NÃO-CUMULATIVO. FRETE. CRÉDITOS.

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.

Cofins NÃO-CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Na não-cumulatividade do 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/BEL. O arrazoadado de fls. 287 a 332, após síntese dos fatos relacionados com a lide, repetindo integralmente os termos da Manifestação de Inconformidade, está estruturado em três capítulos. O primeiro, intitulado “DA BREVE SÍNTESE DO PROCESSO PRODUTIVO DA ALUMINA - DA APLICAÇÃO DIRETA DE ALGUNS DOS INSUMOS INEXPLICAVELMENTE GLOSADOS - DO INCABIMENTO DAS GLOSAS RELATIVAS AO ÁCIDO SULFÚRICO, CALCÁRIO CALDEIRA. INIBIDOR DE CORROSÃO E SERVIÇOS EMPREGADOS COMO INSUMOS - DESCRIÇÃO E JUSTIFICATIVA DE SUA INCLUSÃO NO COMPUTO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DA ALUMINA EXPORTADA - DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF QUE VEM REFORMANDO TAIS GLOSAS ESPECÍFICAS”, descreve o processo produtivo da alumina, controverte as glosas dos créditos tomados sobre as compras de ácido sulfúrico, calcário e inibidores de corrosão, explicando seu emprego no processo. Irresigna-se também contra as glosas dos créditos sobre os serviços de remoção de rejeitos industriais.

O segundo capítulo – DO INCABIMENTO DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS RELATIVOS AO ATIVO IMOBILIZADO/EDIFICAÇÕES SEGUNDO O REGIME PREVISTO NAS LEIS 10833/2003 E 10637/2002 - ART. 31. INCISO II. DA LEI 111.196/2005 E §14, DO ART. 3º DA LEI 10833/2003 E INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 457/2004 – pugna pelo direito de tomada de créditos sobre a depreciação acelerada, aplicável para as aquisições de bens de capital realizadas por pessoas jurídicas estabelecidas na área de atuação da SUDAM, com fundamento na Lei nº 11.196, de 2005, que instituiu o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP), ou

com fundamento na Lei nº 11.488, de 2007, que instituiu o Regime Especial de Investimentos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura (REIDI).

O último capítulo – DOS CONTORNOS LEGAIS. ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL RELATIVO AO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE APLICADO A COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS-PASEP – digressiona sobre a não cumulatividade das contribuições sociais.

Em conclusão, pede a reversão das glosas e reitera o pedido de realização de perícia, indicando e qualificando o perito.

A numeração das folhas refere-se à atribuída pelo processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 287 a 332 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-BEL-3ª Turma nº 01-030.247, de 10/7/2014.

MATÉRIAS CONTROVERTIDAS

Dentre os diversos ajustes procedidos pela Fiscalização, o recorrente ateve-se às glosas dos créditos tomados sobre as aquisições de ácido sulfúrico, de calcário e de inibidores de corrosão e sobre a contratação de serviços de transporte de resíduos industriais.

PEDIDO DE PERÍCIA

Transcrevo o pedido de perícia formulado na conclusão do recurso para maior clareza:

*Reitera-se, outrossim, o pedido e realização de perícia suplementar em que pese o material probatório que ilustra claramente, não somente a aplicação efetiva dos bens glosados como insumos que integram o custo de produção do produto final destinado à venda como ainda que não houve classificação e apropriação de créditos sobre "edificações" ao Ativo Imobilizado da companhia recorrente, senão de máquinas e equipamentos que, portanto, deveriam ter sido considerados como cabíveis para esse fim, **levando em consideração não ter sido realizada qualquer inspeção física presencial na industrial da Refinaria da Recorrente.** Na condição de assistente técnico, reitera a nomeação do Sr. Sebastião José Rosa inscrito no CRC/RJ, sob o n.º 039332/0-4, residente e domiciliada na cidade de Barcarena PA, sito na Tv. Lino José Gomes, 223, CEP 68447-000.*

A propósito, o § 1º do art. 16 do Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF determina que se considere não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do mesmo artigo. Embora tenha indicado e qualificado o perito, o recurso deixou de formular quesitos, de sorte que tenho como não formulado o pedido.

MÉRITO

Conceito de insumo adotado neste voto

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88. É verdade, da norma constitucional em referência **não** se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável às Contribuições Sociais ficaria afeta ao legislador ordinário. Foi o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, inc. II, com a redação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que pertine ao PIS, que regulamentou o direito de crédito da Contribuição sobre bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Autoridade Tributária veiculou, pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (redação alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003), e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, orientação necessária à sua execução, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "**insumo**", ao dispor:

IN-SRF nº 247, de 2002 - PIS/Pasep

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem 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 em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

IN-SRF nº 404, de 2004 - Cofins

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem 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 em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins foi restrita aos **bens** que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de **serviços** aplicados ou consumidos na fabricação do produto. A definição de "insumos" adotada pelo Fisco foi, nitidamente, contrabandeada da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada, atualmente pelo art. 226 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010. Compare-se:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]

Todavia, penso não ser possível que a sistemática das Contribuições Sociais não-cumulativas colha o conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI, porque o legislador ordinário simplesmente **não** fez essa importação. Cabe enfatizar: **nas leis que tratam do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, não há remissão a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos"**.

A não-cumulatividade das Contribuições Sociais apresenta perfil totalmente diverso daquela atinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para o IPI, tributo geneticamente informado pelo

princípio. As próprias Leis Instituidoras elasteceram a definição de "insumos", ao admitir que prestação de serviços seja considerada como tal, verdadeira heresia no regime do IPI. Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e 10 da Lei nº 10.833, de 2003), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI.

A utilização da legislação do IR, como pretende parcela da doutrina e a jurisprudência marginal do CARF, também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Com efeito, o conceito de "insumos" não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos "Custos de mercadorias ou serviços" e "Despesa Operacional". Sob o signo "Despesas Operacionais" se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de "insumos".

Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que **nem todos** os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;
- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) bens utilizados na prestação de serviços;
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de "insumos" para efeito de creditamento e conclui:

- a) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los - **pertinência ao processo produtivo**;
- b) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição - **essencialidade ao processo produtivo**; e
- c) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto **possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**.

Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

O Carf, ao menos majoritariamente, vem sufragando o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção. Ilustro:

Acórdão nº 3403-002.783, de 25 de fevereiro de 2014, Cons. Rosaldo Trevisan

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS .NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG.

Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art.62- A de seu Regimento Interno.

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/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais. Por outro lado, não constituem insumos os

combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários.

Acórdão nº 3403-002.656, de 28 de novembro de 2013, Cons. Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa. PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Particularmente, entendo ainda mais apropriado a especificidade do conceito deduzido pelo Min. Mauro Campbell Marques, plasmado no REsp 1.246.317-MG, segundo o qual (sublinhado no original):

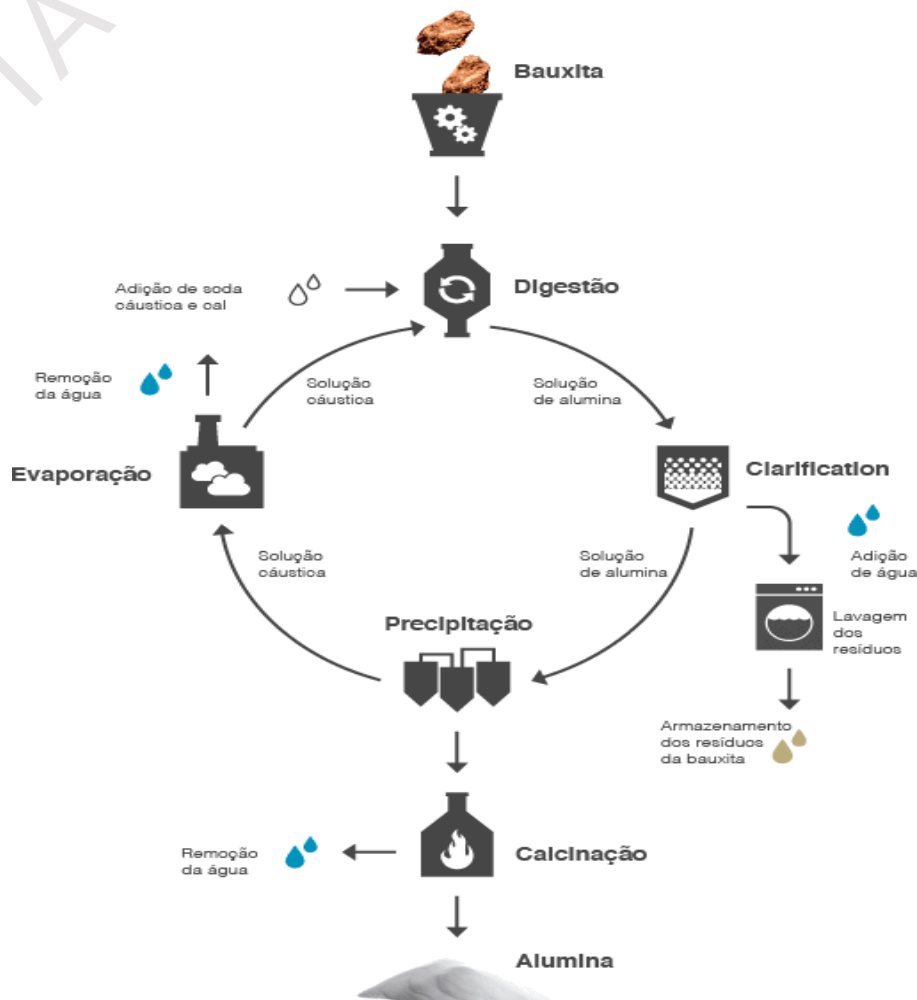
Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Portanto, **não** é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Com as disposições das Leis de Regência em vista e à luz do conceito acima deduzido, passa-se à análise do caso concreto.

A Alunorte dedica-se à extração da alumina (Al₂O₃) da bauxita por meio do processo Bayer. De 4 a 7 toneladas métricas de bauxita extraem-se 2 toneladas métricas de

alumina, que permitirão produzir 1 tonelada métrica de alumínio. As principais etapas desse processo são: moagem, digestão (extração com soda cáustica), separação e filtração de resíduos sólidos, precipitação e calcinação, obtendo-se então a alumina calcinada¹.



Fluxograma do Processo Bayer²

Em apertadíssima síntese, a alumina é separada da bauxita por meio de uma solução aquecida de soda cáustica (hidróxido de sódio) e de cal (óxido de cálcio). A mistura é bombeada para o interior de recipientes de alta pressão e aquecida. A soda cáustica dissolve a alumina, que se precipita da solução saturada. A alumina é, então, lavada e aquecida para a remoção da água. O material precipitado é filtrado e lavado, para remover e recuperar a solução cáustica. Todo o restante é eliminado por filtragem e a alumina é seca até atingir a forma de pó branco.

Mérito: glosa de créditos a título de insumos

No contexto do Processo Bayer, a recorrente explica que o ácido sulfúrico é usado em refinarias de alumina para desincrustar linhas dos trocadores de calor e outros

¹ Fonte: <http://slideplayer.com.br/slide/78211/>, visitado em 04/02/2015.

² Publicado em <http://www.hydro.com/pt/A-Hydro-no-Brasil/Sobre-o-aluminio/Ciclo-de-vida-do-aluminio/Refino-da-alumina/>, visitado em 04/02/2015.

equipamentos. É utilizado também para neutralização de efluentes e desmineralização da água para as caldeiras. O calcário (produto AL 200 – Carbomil) é empregado durante o processo de combustão nas caldeiras a carvão para absorção do enxofre, que é formado durante o processo de queima do carvão mineral. O inibidor de corrosão, por sua vez, é usado em refinarias de alumina para desincrustar linhas dos trocadores de calor e outros equipamentos. É utilizado também para neutralização de efluentes e desmineralização da água para as caldeiras.

Entendo que o recorrente demonstrou de maneira satisfatória, por meio de sua explicação, a relação de pertinência e essencialidade do ácido sulfúrico para com o processo produtivo da Alumina, nos termos do conceito de insumo que se adota neste voto, devendo-se reverter as respectivas glosas. Quanto ao inibidor de corrosão, compulsando o Parecer nº 1.024, fls. 17, contatei que não houve glosa de créditos tomados sobre este item. O produto AL 200-Carbomil, por sua vez, de acordo com o Parecer (fls. 18, item 9), foi adquirido com suspensão da Contribuição, ao amparo do art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. A aquisição de bens com o benefício da suspensão não gera, para o adquirente, direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei de Regência, consoante com o inc. II do § 2º desse artigo. Mantenha-se portanto a glosa respectiva.

No que pertine à glosa dos créditos sobre serviços, a insurgência recursal resumiu-se ao excerto abaixo transcrito:

Especificamente quanto aos serviços utilizados com insumos. a D. autoridade fazendária, glosara serviços inegavelmente empregados como insumos porque diretamente aplicados ao processo produtivo, particularmente o de Transporte de Rejeitos Industriais, Serviço de Limpeza Industrial. Ácido Sulfúrico e Serviços Portuários. Naturalmente, que não poderia furtar-se a impugnante do creditamento dos valores desembolsados com o transporte destes rejeitos, que são sabidamente inerentes ao processo fabril da alumina produzida e exportada por pessoa jurídica como a requerente. Os dispêndios com este transporte são, portanto, irrefutavelmente, dedutíveis.

Não obstante a variada gama de rejeitos produzidos – alguns relacionados com a atividade produtiva, outros não, o fato é que o recurso foi genérico, sem especificar a que resíduo industrial se referia, nem indicar como se dá a prestação do serviço de transporte, de modo que se pudesse aferir sua pertinência com o processo produtivo e certificar a satisfação dos demais requisitos para a tomada de créditos a título de insumo (e.g., ser prestado por pessoa jurídica).

Incidentalmente, convém também frisar que o Parecer nº 1024 não reporta qualquer glosa com a designação genérica “Transporte de Rejeitos Industriais”.

A teor do art. 17 do Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, é dever do contribuinte indicar as matérias contra as quais se insurge, bem como deduzir as razões de alegação, sendo-lhe vedado fazer contestações genéricas. Nesse sentido, não conheço dessa insurgência recursal.

Mérito – glosa dos créditos sobre as despesas de depreciação

Da planilha de créditos tomados sobre despesas de depreciação, além daqueles tomados sobre bens que **não** compõem o AI (e.g. 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 sítio da internet etc.) e que **não** são utilizados para utilização na produção de bens (e.g. cadeiras para o restaurante, armários, condicionador de ar, válvulas etc.), a Fiscalização glosou o creditamento em excesso, decorrente, ou do emprego do valor de aquisição do bem como base de cálculo do crédito, ou do emprego de taxa de depreciação acelerada (1/12), sobre bens relacionados a edificações, entendendo que, neste caso, deve ser aplicada taxa de depreciação em função da vida útil da edificação, ou seja, 25 anos ou 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 nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

A Recorrente, por sua vez, não contesta a classificação das operações, tal como realizada pela Fiscalização. O argumento recursal fundamental é o de que, em relação a DRS - Depósito de Rejeitos Sólidos; moto-bombas de diversas capacidades; válvulas angulares de diversos tamanhos; tanques de diversos tamanhos; empilhadeiras de bauxita e carvão; recuperadoras de bauxita e carvão; filtros hiperbáricos para polpa de bauxita; moinhos; Agitadores; aquecedores de polpa de bauxita; digestores pequenos e grandes; aquecedores de licor pobre; flash tanques; hidrociclones para remoção de areia; decantadores de licor rico; lavadores de lama vermelha; filtros de lama vermelha; válvulas-facas nos filtros de lama vermelha; filtros de pressão e licor rico; trocadores de calor de tubos; trocadores de calor de placas; precipitadores de hidrato; hidrociclones de hidrato; classificadores gravimétricos de hidrato; espessadores de hidrato; filtros de hidrato; calcinadores de hidrato/alumina; correias transportadoras de hidrato e alumina, e; silos de hidrato e alumina,

os gastos com a aquisição e montagem de tais equipamentos são evidentes passíveis de incorporação ao ativo imobilizado, e os créditos gerados sobre os valores de compra, naturalmente apropriáveis no período apuratório considerado pelos regimes especiais constantes do art. 31, inciso II, da Lei 11.196/2005 e §3º, do art. 14 da Lei 10.833/2003 e Instrução Normativa SRF nº 457/2004

Alega, a Recorrente, que a Lei de Regência teria assegurado o direito de crédito também para estas hipóteses, conforme previsto categoricamente no art. 3º, incisos VI e VII.

Ocorre que, nada obstante se esteja tratando de situação prevista pela Lei como hipótese de creditamento, trata-se de hipótese em que a Lei não permite o creditamento pelo valor da aquisição, mas na proporção de sua depreciação. O que fez a Fiscalização, portanto, foi glosar o crédito que o contribuinte apropriou pelo valor integral da aquisição, visto que, ao classificar-se a operação na hipótese do inciso VI, não poderia haver o creditamento tomando como base de cálculo o valor total pelo qual foi adquirido o bem. Não procede, pois, a alegação do Recorrente, devendo ser mantida a glosa.

O Recorrente também sustenta que a Lei nº 11.196, de 2005, concede aos beneficiários do RECAP a possibilidade de optar pela amortização de em periodicidade diferenciada de 1/12 para os equipamentos referidos pela Lei. A Lei nº 11.196, de 2005, foi regulamentada pelo Decreto nº 5.988, de 2006, que assim dispôs:

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, para bens adquiridos de 1º de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2013, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou

diversificação, enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, em microrregiões menos desenvolvidas localizadas nas áreas de atuação das extintas SUDENE e SUDAM, terão direito:

I - à depreciação acelerada incentivada, para efeito de cálculo do imposto sobre a renda; e

II - ao desconto, no prazo de doze meses contado da aquisição, dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na hipótese de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, destinados à incorporação ao ativo imobilizado.

O Recorrente, no entanto, não demonstrou o preenchimento dos requisitos para a fruição deste benefício de amortização acelerada, não tendo impugnado pontualmente os fundamentos específicos das glosas, nem detalhado as características de cada um dos bens glosados.

A arguição já foi apreciada pelo Conselheiro Ivan Allegretti por ocasião do julgamento do recurso voluntário interposto pela própria Alunorte, no processo nº 10280.722278/200932, idêntico ao que ora se analisa, resultando no Acórdão nº 3403-002.764, de 25 de fevereiro de 2014. Confira-se as ementas pertinentes, que corroboram a presente decisão:

MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E EDIFICAÇÕES. ART. 3º, VI e VII, e § 1º, III, DA LEI 10.833/2003.

Nada obstante se esteja tratando de situações previstas pela Lei como hipóteses de creditamento, trata-se de hipóteses em que a Lei não permite o creditamento pelo valor da aquisição, mas na proporção dos encargos de depreciação e amortização.

ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE IMPUGNAÇÃO CONCRETA DOS BENS ENVOLVIDOS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA PREVISTA NA LEI 11.196/2005. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Para a fruição da depreciação acelerada prevista na Lei nº 11.196/2005 é necessário demonstrar o atendimento de seus requisitos.

Conclusão

Com essas considerações, voto em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas dos créditos tomados sobre as aquisições de ácido sulfúrico.

Sala de sessões, em 24 de fevereiro de 2015

Processo nº 10280.904361/2012-23
Acórdão n.º **3402-002.657**

S3-C4T2
Fl. 459



Alexandre Kern

CÓPIA