



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

**Processo n°** 13656.721158/2011-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.881 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2016  
**Matéria** PIS e COFINS  
**Recorrente** ALCOA ALUMÍNIO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

**NULIDADES.**

A existência de motivação clara e explícita do ato administrativo, que rende ensejo à interposição de defesa robusta, não rende ensejo à decretação de nulidade.

**ÔNUS DA PROVA.**

Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

**SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.**

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

**FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.**

Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem com custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

**FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA EMPRESA.**

Os fretes vinculados ao transporte de insumos ou de produtos inacabados entre os estabelecimentos da empresa geram crédito das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem como custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

#### FRETES VINCULADOS À OPERAÇÃO DE VENDA.

Somente se enquadram no disposto no art. 3º, IX da Lei nº 10.833/03 os fretes contratados e suportados pelo vendedor para efetuar a entrega dos produtos vendidos ao adquirente.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) reverter as glosas em relação a todos os produtos discriminados nas planilhas de fls. 5554/5769; 5770/5995; 5986/6935; e 6936/7885, exceto sobre os itens que, manifestamente, não se enquadram como custo de produção, os quais foram discriminados nas planilhas de fls. 8281/8559 apresentadas junto com a impugnação, devendo a autoridade administrativa imputar o pagamento parcial efetuado no prazo de impugnação ao crédito tributário lançado de ofício; 2) reverter as glosas em relação a todos os itens discriminados nas planilhas de fls. 7945/8003; 8004/8026; e 8027/8049, exceto em relação aos fretes e aos itens que, manifestamente, não podem ser enquadrados como serviços utilizados como insumos, os quais encontram-se discriminados no corpo do voto; 3) reverter as glosas em relação a todos os fretes, exceto quanto aos fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente; 4) reverter as glosas efetuadas nas planilhas de fls. 8120/8123 e 8124/8127, em relação aos itens importados. Vencido o Conselheiro Jorge Freire que, tendo em vista que o voto do relator se fundou em Parecer Técnico acostado aos autos com o recurso, votou no sentido de converter o julgamento em diligência para vistas à Fazenda Nacional do teor do referido Parecer. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, quanto às glosas de serviços utilizados como insumos e quanto às glosas sobre insumos importados, por entender que o ônus da prova da legitimidade dos créditos era do contribuinte. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Sustentou pela recorrente a Dra. Fabiana Carsoni Alves F. da Silva, OAB/SP 246.569.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência pessoal do contribuinte em 13/12/2011, lavrados para exigir o PIS e a Cofins no regime não-cumulativo, em razão de recolhimento insuficiente das contribuições no mês de janeiro de 2007.

Segundo o relatório de auditoria fiscal de fls. 8155 a 8170, a fiscalização glosou créditos das contribuições que teriam sido aproveitados indevidamente, conforme relacionado nas planilhas de glosas de fls. 5554 a 7944. Foram glosados os seguintes itens: 1) da linha 02 - bens utilizados como insumos, foram expurgados os valores relativos a itens que não foram consumidos em contato direto com o produto em fabricação; 2) na linha 03 - serviços utilizados como insumos, foram expurgados os valores relativos a serviços que não foram aplicados no processo produtivo; 3) na linha 07- despesas de armazenagem e fretes sobre vendas, foram expurgados os valores que não se identificam com despesas de armazenagem e fretes, bem como vários fretes que no entender do fisco não geram direito de crédito; e 4) quanto aos insumos relacionados à importação, foram glosados todos os relativos a partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, graxas, pinos, tarraxas, ferramentas e materiais relativos à manutenção e conservação das instalações industriais.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte: 1) nulidade do auto de infração por ausência de motivação e cerceamento de defesa; 2) discorreu sobre o conceito de insumo para o fim de apurar o crédito das contribuições não cumulativas, concluindo que o rol apresentado no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 é taxativo, mas que comporta uma interpretação abrangente, a fim de não ofender o direito do contribuinte; 3) no contexto das contribuições não-cumulativas é mais apropriado adotar para o termo insumo o conceito de custo por absorção descrito no Parecer Normativo CST nº 6/79; 4) discorreu sobre as diversas etapas de seu processo produtivo, apresentando desenhos e fotografias de algumas delas no corpo da própria impugnação e citou os diversos insumos e serviços consumidos em cada uma delas; 5) requereu o acolhimento da impugnação para o fim de que o auto de infração fosse declarado nulo ou julgado improcedente.

Por meio do Acórdão nº 39.461, de 14 de março de 2012, a 2ª Turma da DRJ - Juiz de Fora julgou o lançamento parcialmente procedente. Foi rejeitada a preliminar de nulidade do auto de infração, pois, segundo a DRJ, a fiscalização enquadrou corretamente as glosas na legislação (art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e IN SRF nº 247/2002 e 404/2004). No mérito, foi adotado o conceito de insumo estabelecido pelos atos administrativos da Receita Federal. Foi decidido que a fiscalização relacionou os itens glosados nas planilhas e apresentou a razão da glosa, cabendo à defesa o ônus de provar que os itens não poderiam ter sido glosados. Foi decidido que embora na impugnação a defesa tenha discorrido sobre alguns itens que, segundo ela dariam direito a crédito, tais itens não foram identificados nas planilhas o que impede a análise das argumentações. A exceção foi quanto ao aluguel de empilhadeiras, caminhões, retroescavadeiras, trados mecânicos e aluguel de prédios que puderam ser identificados nas planilhas de glosa. A turma de julgamento elaborou demonstrativo de fls. 8964, no qual foram relacionados e quantificados os valores das glosas que deveriam ser revertidas. Em face do pagamento parcial do crédito tributário lançado de ofício antes da impugnação, a DRJ determinou que a autoridade administrativa considerasse os valores pagos para abatimento do valor do principal e da multa.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 23/03/2012 (fls. 8970/8971), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 24/04/2012 (fl. 8972), alegando, sem síntese o seguinte:

1) A impugnação foi acompanhada de um DARF por meio do qual efetuou o recolhimento das contribuições em relação aos itens da glosa fiscal que realmente não geravam direito de crédito. Entretanto, o acórdão recorrido silenciou sobre esse pagamento, mantendo no cômputo da exigência fiscal o valor que foi pago pela recorrente;

2) Embora a decisão recorrida tenha reconhecido a improcedência da glosa em relação ao aluguel de empilhadeiras, retroescavadeiras, trados mecânicos, equipamentos em geral e prédios, acabou não excluindo alguns valores creditados pela empresa a tal título, como a NF 3704 e a 24740;

3) O auto de infração e o acórdão recorrido são nulos, em virtude de vício nas motivações. A fiscalização (e também a DRJ) se utilizou da classificação adotada pela recorrente para classificar as aquisições como "consumo" ou "insumo" e glosou indiscriminadamente todos os itens enquadrados na categoria "consumo" sem apresentar um motivo pelo qual o item glosado não daria direito ao crédito. A fiscalização glosou diversas espécies de créditos, sob o único fundamento de que os bens não se inserem no conceito restritivo de insumo. Entretanto, existem créditos que foram tomados pela empresa com base em outros incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como créditos sobre aluguéis, que não se identificam com os créditos sobre insumos, fato que comprova a precariedade do trabalho fiscal;

4) O fisco tentou inverter o ônus da prova, sob o argumento de que se a empresa utilizou créditos previstos na legislação, caberia a ela provar o seu direito. Entretanto, o art. 9º do PAF estabelece que na lavratura do auto de infração, cabe ao fisco instruir o lançamento com todas as provas indispensáveis à comprovação das irregularidades constatadas, o que não ocorreu no caso concreto. Ao fisco cabe o ônus da prova das acusações e ao contribuinte cabe o ônus da prova das alegações de defesa;

5) O Acórdão da DRJ incorreu em cerceamento de defesa, pois deixou de analisar as planilhas com a alocação dos insumos por cada unidade de produção e deixou de se pronunciar sobre todos os elementos de fato e de direito trazidos na impugnação. Não se pronunciou sobre (i) conservação e manutenção de instalações industriais e limpeza; (ii) equipamentos de proteção individual; (iii) tratamento de água e efluentes; (iv) fretes; e (v) outros negócios - produção de tampas de plástico para garrafas do tipo PET;

6) Quanto ao mérito, alegou que a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS não se identifica com a não-cumulatividade do IPI. Sendo assim, as restrições impostas pelo sistema de créditos do IPI não podem ser estendidas ao sistema de créditos das contribuições não cumulativas por meio de atos administrativos, como fizeram as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Sustentou que deve ser adotado o critério do custo por absorção, previsto no PN CST nº 6/79 a fim de definir os dispêndios aptos a gerarem o crédito das contribuições, além de outras despesas, que embora sejam contabilizadas fora do custo, podem ser consideradas como integrantes da referida rubrica, como o tratamento de efluentes e esgotos da fábrica, dentre outros semelhantes. Concluiu que os itens glosados pela fiscalização dão direito ao crédito porque podem ser considerados insumos, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

7) Discorreu acerca do processo de produção do alumínio, juntando Parecer Técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo - IPT, por meio do qual procurou demonstrar que os itens glosados guardam relação de pertinência com o processo produtivo. Alegou que durante as várias fases de produção da alumina, do alumínio metálico e de peças metálicas de alumínio, incorre em vários custos de produção. Muitos dos materiais envolvidos nesses processos se desgastam em contato físico direto com o produto em fabricação, sofrendo alterações derivadas de reações químicas ou de altas temperaturas. Esses produtos gerariam crédito ainda que se levasse em conta o conceito restrito de insumo adotado pela fiscalização, mas como a fiscalização efetuou o trabalho sem conhecimento do processo fabril, acabou incluindo bens na glosa que seriam contemplados pelas Instruções Normativas. Esse fato comprova a precariedade do trabalho fiscal. Outros bens que não se desgastam em

contato direto com os produtos em fabricação, geram crédito das contribuições por serem passíveis de enquadramento no conceito de custo de produção;

8) Pleiteou a reversão das glosas em relação aos serviços de manutenção, partes, peças e combustíveis utilizados em empilhadeiras, guindastes, retroescavadeiras e trados mecânicos. Alegou que a DRJ não analisou a questão relativa ao direito de crédito em relação a esses itens. A Solução de Consulta nº 81/2011 da 9ª RF e a Solução de Divergência nº 14/2007 da Cosit reconheceram o direito à tomada de crédito sobre partes, peças de reposição e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo;

9) Contestou o Acórdão da DRJ na parte em que não reconheceu o direito de crédito sobre alugueis de veículos, por entender que os veículos não se enquadram como máquinas e equipamentos mencionados no art. 3º, IV, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. Alegou que a fiscalização nem sequer cogitou dessa hipótese e que para negar o direito a DRJ inovou a fundamentação do lançamento. Sustentou que veículos podem ser enquadrados como máquinas no referido dispositivo legal, considerando-se o art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998 e a acepção da palavra máquina contida no dicionário Houaiss da Língua Portuguesa;

10) Pleiteou a reversão das glosas com manutenção de instalações industriais e serviços de limpeza, pois esses serviços se destinam a manter a continuidade do negócio, uma vez que visam preservar os sistemas fabris da recorrente;

11) Pleiteou o crédito sobre os equipamentos de proteção individual (EPI), pois no seu processo fabril as pessoas ficam expostas a vários produtos químicos de alta periculosidade, podendo ocorrer contaminação por contato físico ou por via respiratória (Máscara 3M, macacões, luvas, botas, óculos de proteção e capacetes). Além de indispensáveis à proteção da saúde dos empregados, existe obrigação legal de a empresa fornecer e obrigar os empregados a utilizarem essas proteções, conforme a Norma Regulamentadora nº 6 do Ministério do Trabalho;

12) Pleiteou a reversão das glosas sobre os créditos tomados em relação ao tratamento de água e de efluentes, aqui incluída a "lama vermelha". Disse que mesmo após o processo industrial, existem gastos incorridos com o tratamento dos resíduos industriais, a fim de evitar a contaminação do solo e danos ao meio ambiente. A recorrente é obrigada a tratar esses efluentes pela Portaria nº 237/2001 do DNPM.

13) Pleiteou a reversão das glosas sobre fretes de naturezas diversas, dentre os quais os fretes sobre vendas e os fretes sobre a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente. A DRJ se omitiu de analisar esses fretes, o que torna patente a nulidade da decisão recorrida. Entende a recorrente que o art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003 alberga juntamente com os custos de armazenagem e frete na operação de venda, os gastos com a chamada "demurrage" de navios e containeres, que é um pagamento adicional devido pelo afretador do navio ou do container quando ocorre atraso na partida do veículo ou na retirada do container. Além desse frete, a empresa arcou também com fretes sobre o transporte de matérias-primas e outros insumos, adquiridos de terceiros, os quais integram-se aos custos de aquisição dos insumos, devendo gerar créditos das contribuições. No que tange aos fretes sobre produtos acabados entre estabelecimentos, entende que o direito ao crédito está contemplado no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10833/2003. A defesa pretende uma interpretação mais ampla desse dispositivo para inclusão desses custos, pois a interpretação literal, no sentido de que o direito de crédito está restrito aos fretes contratados para a entrega da mercadoria aos clientes, **contraria o espírito da lei. O frete contratado para realizar a transferência dos produtos**

acabados entre os estabelecimentos da recorrente está relacionado à operação de venda, visto que tal dispêndio é incorrido para viabilizar a concretização dessa operação. Citou como precedente favorável à sua tese o Acórdão 3403-000.485. Sustentou que tem direito ao crédito por fretes incorridos na transferência de insumos e de produtos não acabados entre unidades de produção de um mesmo estabelecimento, entre estabelecimentos diversos da recorrente e com estabelecimentos de terceiros, pois esses gastos ocorrem na fase de produção e se enquadram no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

14) Pleiteou a reversão das glosas sobre bens aplicados na produção de tampas para garrafas tipo PET, embalagens para vinagre e óleo, pois os itens glosados guardam relação de pertinência com o processo produtivo.

Por meio da Resolução nº 3403-000.454 o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem a fim de que a fiscalização fornecesse as planilhas de glosa que se encontram anexadas ao auto de infração no formato Excel a fim de facilitar o estudo dos itens e sua manipulação, uma vez que as planilhas totalizam 65 mil itens glosados. A diligência foi atendida conforme informação de fl. 9433.

Em 12 de junho de 2013 a defesa anexou petição reforçando os argumentos de impugnação e de recurso, no sentido da vinculação de diversos bens e serviços glosados ao seu processo produtivo. Disse que os documentos ora anexados foram produzidos com grande esforço na tentativa de contornar a precariedade do trabalho fiscal e essa tentativa configura verdadeira inversão do ônus da prova, indevida e contrária ao disposto no art. 142 do CTN, o que reforça a já demonstrada nulidade dos autos de infração decorrente da insuficiente investigação dos fatos. Nesta petição citou inúmeros precedentes que reconheceram o direito de crédito em relação a inúmeros itens que integraram as planilhas de glosa do fisco (fls. 9423/9429).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

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

### **DAS PRELIMINARES**

Verifica-se nos autos que a defesa se conformou com a glosa procedida pela fiscalização em relação aos itens que manifestamente não dão direito ao crédito das contribuições, os quais discriminou nas planilhas de fls. 8281/8559, e cujo pagamento efetuou, dentro do prazo para impugnação, conforme DARFs de fls. 8560/8561.

A defesa estranhou o fato de o acórdão recorrido não ter reconhecido o pagamento e ter mantido o lançamento tributário em relação ao que o contribuinte pagou.

Não há nada de errado no procedimento da DRJ. Ao efetuar o pagamento por meio dos DARF de fls. 8560/8561, a defesa reconheceu a procedência do lançamento de ofício em relação aos itens discriminados nas planilhas de fls. 8281/8559. Sendo assim, foi correta a manutenção do auto de infração nesta parte, pois o contribuinte concordou expressamente com o lançamento. O pagamento efetuado será imputado ao débito lançado no auto de infração na fase de liquidação da decisão administrativa derradeira a ser proferida neste processo.

Outra queixa do contribuinte foi no sentido de que, embora a decisão recorrida tenha reconhecido a improcedência da glosa em relação ao aluguel de empilhadeiras, retroescavadeiras, trados mecânicos, equipamentos em geral e prédios, acabou não excluindo da glosa algumas notas, como as Notas Fiscais nº 3704 e 24740.

Relativamente à Nota Fiscal 24740, a alegação não procede porque a referida nota integrou o demonstrativo elaborado pela DRJ e, portanto, seu valor já foi considerado nos cálculos elaborados pelo julgador de primeira instância.

Quanto à Nota Fiscal 3704, com razão a recorrente. A descrição contida na planilha (fl. 8035) revela que se trata da locação de armazém destinado a abrigar matérias-primas diversas. Sendo assim, a referida Nota Fiscal deve ser incluída na planilha de glosa elaborada pela DRJ, a fim de que seja revertida a glosa desse valor.

Ao dizer que "algumas notas fiscais" não teriam sido incluídas no demonstrativo de exoneração do crédito tributário elaborado pela DRJ, a defesa sugeriu que poderiam existir outras notas além das duas que foram citadas expressamente. Deve ser esclarecido que no processo administrativo fiscal a impugnação deve ser específica, pois não cabe ao CARF cotejar a planilha de reversão das glosas da DRJ com as planilhas de glosa do fisco para verificar se todas as notas fiscais relativas a aluguéis de máquinas e equipamentos foram excluídas da glosa. O CARF é uma instância julgadora de recursos e não revisora de atos administrativos das DRF ou das DRJ. Não tendo a defesa citado de forma específica outras omissões no demonstrativo da DRJ, há que se retificar o referido demonstrativo apenas para incluir na reversão da glosa os aluguéis relativos à Nota Fiscal 3704.

A defesa alegou a nulidade do auto de infração em razão de vício na motivação e cerceamento de defesa. Essa nulidade foi estendida ao acórdão de primeira instância.

O exame do termo de verificação fiscal desmente as alegações do contribuinte, pois não estão presentes nenhum dos vícios alegados. Todas as glosas foram motivadas de forma individualizada, sem mistura de fundamentações, pelo Auditor Fiscal nas planilhas apresentadas. Vejamos.

Na planilha de glosas de fls. 5554-5769; 5770-5995; 5986-6935; e 6936-7885 a fiscalização glosou bens utilizados como insumos (linha 02 do DACON).

Nas planilhas de glosas de fls. 7886-7944; 7945-8003; 8004-8026; e 8027-8049, a fiscalização glosou serviços utilizados como insumos (linha 03 do DACON).

Para essas duas glosas a fiscalização declinou, basicamente, os seguintes motivos:

Os itens analisados foram incluídos nas planilhas da glosa, relativas às linhas 02 e 03, primeiramente pela verificação do seu não enquadramento no conceito de insumo, previsto na legislação, conforme já visto.

Foram glosados todos aqueles incompatíveis com os objetivos da empresa, tais como os já indicados, acima, e os diversos outros encontrados, e, ainda, os que possuem aplicação indireta na produção.

Destacamos, também, que o próprio contribuinte em suas planilhas apresenta diversos itens, com CFOP indicativo de serem material comprado para uso ou consumo. Inclusive, na coluna relativa à utilização, informa que foram efetivamente utilizados no consumo, mas foram lançados na linha 02 e 03 do DACON, como fazendo parte dos insumos.

Após o excerto acima referido, a fiscalização continuou seu discurso citando, a título exemplificativo, alguns itens que manifestamente não podiam ser enquadrados como insumos de uma pessoa jurídica que se dedica à exploração de jazidas minerais e à industrialização de alumínio.

Nas planilhas de fls. 8050-8080; 8081-8111; 8112-8115; e 8116-8119 a fiscalização efetuou glosas nas despesas com armazenagem e fretes, valendo-se da seguinte motivação (linha 07 do DACON):

Na linha 07, onde somente deveriam constar despesas sobre armazenagem e fretes sobre as vendas, foram glosados os seguintes itens: serviços de mudança interestadual, despesas c/ pedágio e estacionamento, diária de motorista, despesas de frete relativo à remessa e retorno de produtos para beneficiamento, despesa de transporte de resíduos, despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da empresa, serviços contratados para movimentação de insumos dentro dos estabelecimentos industriais ou entre as filiais da empresa, despesa de frete para armazéns gerais, transporte de plataforma para manutenção, remessa e retorno de conserto de prensa, transporte de mudanças domésticas de funcionários etc.

E nas planilhas de fls. 8120-8123 e 8124-8127 a fiscalização efetuou a glosa de itens importados, declinando os seguintes motivos:

Em relação aos itens importados, que foram incluídos no DACON como insumos, foram glosados aqueles relativos às partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, como também, graxas, pinos, tarraxas, ferramentas materiais relativos à manutenção e conservação de instalações industriais, por não constituírem insumos, conforme já mencionado.

Tendo em vista que antes dos textos acima colacionados a fiscalização já havia citado e comentado a legislação de regência, notadamente o art. 3º, I, II, IV, VI, VII, e VIII da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º, I, II, IV, VI, VII, VIII e IX da Lei nº 10.833/2003; IN SRF nº 247/2002 e 404/2004; considero o lançamento de ofício motivado.

As transcrições acima revelam que, embora a fiscalização também tenha levado em conta a classificação contábil adotada para os bens nas planilhas da empresa como "consumo" ou "insumo", este não foi o único critério norteador da glosa, pois o Auditor Fiscal disse com todas as letras que - a partir das planilhas entregues pela empresa - cotejou cada um

dos itens com o objeto social do contribuinte para verificar se o item podia ou não gerar créditos nos termos da legislação de regência.

É certo que a fiscalização efetuou seu trabalho apenas com base nas informações contidas em planilhas entregues pelo contribuinte, sem visitar as instalações dos estabelecimentos fiscalizados e sem ter profundo conhecimento técnico acerca da extração da bauxita e da produção do alumínio, mas isso de modo algum torna nulo o procedimento fiscal por vício na motivação ou por cerceamento de defesa.

A apresentação de impugnação e de recurso voluntário robustos, este último acompanhado do Laudo Técnico do IPT, bem demonstra que não houve cerceamento do direito de defesa, pois a defesa atacou todas as glosas, atacou o conceito de insumo adotado pela fiscalização e apresentou um Laudo Técnico para demonstrar a relação de pertinência entre os bens glosados e o processo produtivo, o que demonstra a exata compreensão do trabalho executado pela fiscalização.

Da mesma forma, não procede a alegação de nulidade do acórdão da DRJ só pelo fato dele ter chancelado o procedimento da fiscalização. O fato de o julgador de primeira instância ter considerado que o ônus da prova do direito aos créditos cabia ao contribuinte, não dá margem à decretação de nulidade daquela decisão. É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

Outra alegação da defesa contra o acórdão de primeira instância foi a omissão na apreciação de argumentos de defesa quanto (i) conservação e manutenção de instalações industriais e limpeza; (ii) equipamentos de proteção individual; (iii) tratamento de água e efluentes; (iv) fretes e (v) outros negócios.

Não houve a omissão alegada, pois a decisão recorrida fundamentou a negativa do direito ao crédito sobre esses bens com o conceito restritivo de insumo adotado pela Administração Tributária e refutou a argumentação contida na impugnação, sob o argumento de que a defesa não indicou em quais planilhas teriam sido glosados os diversos itens impugnados, conforme o seguinte excerto (fl. 8962):

Fica claro que não é toda aquisição de bens ou serviços da empresa que gera crédito de PIS/Pasep e Cofins, mas somente aquelas 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, ou que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Não se discute se esses bens e/ou serviços são necessários à atividade da empresa, e sim, se eles se enquadram no conceito acima, firmado na legislação de regência.

(...)

Na sua impugnação a empresa discorre sobre alguns itens que, segundo ela, dão direito ao crédito, porém não identifica esses itens nas planilhas o que impede a análise das argumentações, que portanto fica prejudicada.

Sendo assim, a DRJ manteve certas glosas com o argumento genérico de impertinência do bens e serviços ao processo produtivo e justificou a falta de análise de alguns argumentos de impugnação, sob o fundamento de falta de especificidade da impugnação.

Com esses fundamentos voto no sentido de rejeitar as preliminares arguidas.

## MÉRITO

A questão de fundo neste processo já foi objeto de inúmeros julgamentos no âmbito do CARF e versa sobre os bens e serviços que podem ou não gerar créditos das contribuições ao PIS e à COFINS no regime da não-cumulatividade.

No que tange aos bens e aos serviços aptos a gerarem créditos da contribuição, a discórdia entre a fiscalização e os contribuintes reside na conceituação do vocábulo “insumo” existente no art. 3º, II das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03. A fiscalização atribui a esse vocábulo o mesmo conceito de produto intermediário fixado pelo PN CST nº 65/79 para o IPI, enquanto que os contribuintes almejam adotar todos os custos e despesas operacionais previstos pela legislação do imposto de renda.

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

A defesa, por seu turno, alegou que a maioria dos 65 mil itens glosados são indispensáveis ao seu processo industrial, enquadrando-se perfeitamente no permissivo legal que dá direito ao crédito.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/02.

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

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

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

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

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

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

(Grifei)

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

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

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

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/04, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.833/04, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que

aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um significado adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99<sup>1</sup>.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Voltando ao caso concreto, a análise dos autos demonstra que a fiscalização efetuou as glosas pautando-se na regra geral da experiência do homem médio, que a defesa denominou como presunção *hominis*. A partir da descrição dos bens e serviços existentes nas planilhas oferecidas pelo contribuinte, o exator confrontou esses bens e serviços com aquilo que o homem médio conhece sobre a atividade de mineração e de produção de alumínio.

Conforme ficou assentado na análise da preliminar, este processo versa sobre a determinação e exigência de créditos tributários. Foi o fisco quem se dirigiu ao estabelecimento do contribuinte e disse a ele que determinados itens em relação aos quais ele havia tomado o crédito não eram aptos a gerarem aqueles créditos. E disse também que como os créditos eram indevidos, eles seriam retirados do DACON e, com isso, as diferenças das contribuições que deixaram de ser recolhidas seriam exigidas por meio de lançamentos de ofício, com os consectários inerentes a esse procedimento.

Entretanto, para executar esse procedimento a fiscalização está submetida ao que preceitua o art. 142 do CTN e aos arts. 9º e 10 do PAF. Em outras palavras: cabe ao fisco investigar a matéria tributável, declinar a motivação do lançamento e apresentar as provas dos fatos que alegar até o momento da notificação do auto de infração ao contribuinte, quando então encerra-se para o fisco a instrução processual.

Embora afirme o contrário em seu Relatório Fiscal, o exator fez uma investigação sumária, pois o procedimento ficou restrito ao cotejamento das planilhas do contribuinte com o objeto social por ele declarado, conforme demonstrado nos excertos colacionados neste voto quando da análise da preliminar. Além disso, muitos dos itens

---

<sup>1</sup> Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

glosados, poderiam ensejar o crédito, uma vez que são consumidos em contato físico direto com a alumina, com o alumínio metálico ou com as peças produzidas pela empresa. Outros itens poderiam gerar crédito sobre a despesa de depreciação e não sobre o custo de aquisição, mas a fiscalização não se ateu a essa particularidade de alguns itens, pois em momento algum utilizou esse fundamento para glosá-los. O ônus de provar que os itens não foram consumidos em contato físico direto ou que seriam de ativação obrigatória era do fisco porque este processo nasceu por iniciativa do fisco.

O exator provou que os créditos foram tomados e aproveitados pelo contribuinte por meio dos documentos fornecidos (as planilhas fornecidas pelo contribuinte e o DACON). Esse fato é incontroverso porque os valores lançados nesses documentos, especialmente nas planilhas (as originais e as complementares) foram tidos como corretos pela fiscalização.

Entretanto, o exator não trouxe nenhuma prova documental dos fatos jurídicos da pretensão fazendária. Não existe nenhum documento apresentado pelo fisco que comprove que determinado item glosado não sofre desgaste em contato direto com a bauxita, com a alumina ou com o próprio alumínio metálico. Também não existe nenhum documento trazido pela fiscalização que permita aferir se os diversos serviços glosados guardam ou não relação de pertinência com o processo produtivo da empresa. O mesmo se diga quanto às despesas de armazenagem e fretes e quanto aos insumos decorrentes de importação. Todas as imputações da fiscalização foram calcadas na regra geral da experiência do homem médio.

O exator atua profissionalmente em Poços de Caldas - MG, onde está localizado um dos estabelecimentos do contribuinte. E sendo assim, tem uma idéia razoável do que pode entrar ou não em contato físico com os produtos em fabricação e também dos serviços que possam, ou não, ser utilizados diretamente no processo produtivo. Com base nessa experiência de vida e à luz dos dizeres inseridos nas planilhas e notas fiscais, fez um confronto com o objeto social da empresa para chegar à conclusão do que poderia ou não gerar o crédito.

Observem senhores conselheiros, que o exator, sentado à sua mesa de trabalho em Poços de Caldas - MG, glosou créditos de estabelecimentos que estão em outras localidades, como São Luís - MA e Sorocaba-SP, o que comprova que não houve visita física às instalações do contribuinte, simplesmente mera análise documental.

Contudo, o método de inferência utilizado pelo exator não torna o lançamento nulo. Esse método funciona bem para aqueles itens em que é manifesta a impertinência do bem ou do serviço ao processo produtivo. É óbvio para o homem médio que "ingressos para jogos da Caldense do Campeonato Mineiro de 2007", "fraldas descartáveis", "doação de gasolina para a polícia por 12 meses" e "grama esmeralda incluindo o plantio", não são bens e serviços pertinentes à atividade de extração do minério de bauxita, nem do processo de produção da alumina e muito menos do processo de produção do alumínio metálico.

A partir do fato conhecido (tomada do crédito sobre determinado item), e com base na regra da experiência de vida (o que é e de onde provém o alumínio), a fiscalização inferiu o fato desconhecido (o item não se desgasta em contato direto com o produto em fabricação, ou o serviço é impertinente à produção). As conclusões do fisco foram empíricas, baseadas na experiência, e não em um documento produzido por um técnico que permitisse o confronto com o processo produtivo com o fim de identificar em qual fase o item é aplicado e como ele é consumido.

Mas esse processo empírico não funciona para outros bens e serviços cuja impertinência ao processo produtivo não seja tão evidente como, por exemplo, os seguintes itens: Fresa Topo 4 cortes plano (NF 12350, fl. 5770); cartucho de carvão ativado compacto para retenção de 100% de cloro (NF 259, fl. 5774); ou mesmo o Argônio Gasoso, grau 5,0 analítico, pureza 99,999% (NF 12260, fl. 5774).

Os senhores conselheiros acham que, com base na experiência comum do homem médio, é possível afirmar com total segurança que esses três itens (a fresa, o cartucho de carvão e o argônio) não se desgastam em contato físico direto com o produto em fabricação? Os senhores acham que é possível afirmar que esses três itens não participam diretamente do processo produtivo da alumina, do alumínio metálico ou mesmo de peças metálicas de alumínio? Os senhores sabem o que é e para que serve uma fresa? E o filtro de carvão? Filtra o quê? E o argônio? Qual sua função? Como esse gás é consumido no processo produtivo? Essas dúvidas também ocorrem em relação a inúmeros outros itens glosados pelo fisco e nem o Parecer Técnico do IPT, trazido pela defesa, foi capaz de elucidá-las em relação a todos os itens, conforme será visto no decorrer deste voto.

Por outro lado, a defesa, conhecedora da jurisprudência desta casa, interpretou as normas jurídicas que regem os créditos de uma maneira mais ampla do que a fiscalização e trouxe aos autos um Laudo Técnico elaborado pelo conceituado Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo- IPT, na tentativa de desqualificar o raciocínio engendrado pela fiscalização.

É com isso que lidaremos no julgamento deste processo: afastado o significado de "insumo" adotado pelo fisco, o trabalho deste colegiado ao analisar as planilhas de glosa em espécie se resumirá em confrontar o item glosado com os dados técnicos trazidos pela defesa para determinarmos se o item está apto ou não a gerar o crédito. A autuação só será mantida em relação aos itens que comprovadamente não atendam aos requisitos legais para gerarem o crédito.

No Parecer Técnico de fls. 9038/9378 o IPT descreveu os dois principais processos produtivos da recorrente: o processo Bayer e o processo Hall-Héroult. O Parecer apresenta diversas fotos das instalações industriais da recorrente, revelando a magnitude do empreendimento, a quantidade e as espécies de custos em que a empresa incorre.

Em apertada síntese, apenas para situar os senhores conselheiros, o processo Bayer tem por objetivo obter a alumina (óxido de alumínio) a partir do minério bauxita. O solo, que se encontra impregnado de bauxita e de outras impurezas, é moído e misturado com soda cáustica sendo transformado em uma pasta que é cozida a alta temperatura e sob pressão. Depois disso seguem-se as etapas de decantação, filtragem e calcinação. Entre a extração do minério e a fase de calcinação são utilizadas diversas máquinas, veículos, equipamentos, filtros, e etc. , além de produtos químicos, como flocculantes e soda cáustica. No final desta fase (após a calcinação) é obtida a alumina (o óxido de alumínio) e surge também o principal rejeito industrial, denominado de lama vermelha, que nada mais é do que o solo que resta após a extração do minério. Esse resíduo está impregnado de soda cáustica e outros contaminantes e, após sofrer os tratamentos adequados exigidos pelos órgãos de controle ambiental, é depositado em "lagos" que são reservatórios a céu aberto. No tratamento da lama vermelha também são aplicados insumos e serviços.

Já o processo de Hall-Héroult consiste em obter o alumínio metálico a partir da redução eletrolítica da alumina. A redução ocorre por meio de eletrólise em cubas eletrolíticas. A eletrólise acarreta a redução iônica o óxido de alumínio (alumina) transformando-o em alumínio metálico. Este processo exige uma grande quantidade de energia

elétrica e por tal motivo foi necessário construir uma linha de transmissão de energia elétrica circuito duplo (300 MVA cada circuito) exclusiva entre Furnas e a Alcoa, a qual também consome insumos e serviços para sua manutenção. Os produtos principais da Alcoa são a alumina e o alumínio metálico, sob a forma de lingotes, perfis ou folhas planas. Segundo consta dos autos, em Sorocaba são fabricadas também peças metálicas de alumínio.

Para a execução desses processos industriais o contribuinte utiliza instalações de grande porte onde as várias fases dos processos são executadas em prédios específicos e diferentes, conforme demonstram as fotografias inseridas ao longo do Parecer do IPT.

A conclusão do Parecer foi no sentido de que todo esse complexo industrial é necessário à produção da alumina e do alumínio metálico em escala industrial.

O anexo II ao Parecer Técnico, apresenta uma descrição acerca de como alguns dos itens glosados são aplicados no processo produtivo da Alcoa, em relação a cada uma de suas unidades industriais (fls. 9073-9378).

À luz das planilhas de glosa elaboradas pelo fisco e das informações trazidas pela defesa no Parecer Técnico do IPT, passa-se a analisar a pertinência dos itens glosados com o processo produtivo, a fim de verificar se podem ser enquadrados como custos de produção.

#### **DAS GLOSAS DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

Na planilha de glosas de fls. 5554/5769; 5770/5995; 5986/6935; e 6936/7885 a fiscalização glosou bens utilizados como insumos (linha 02 do DACON), sob o argumento de que esses itens não se desgastam em contato físico com o produto em fabricação.

Analisando as descrições dos produtos glosados nas notas fiscais na planilha denominada "DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS DAS NF" (fls. 5570/5985) existem produtos que seguramente não geram direito ao crédito das contribuições, quer pelo critério adotado pela fiscalização (contato físico direto com o produto em fabricação), quer pelo critério adotado por este colegiado (integrarem o custo de produção).

Enquadram-se nessa categoria os itens destacados pelo exator em seu relatório fiscal e os relacionados pela defesa na planilha de fls. 8281/8559, em relação aos quais o contribuinte já efetuou o pagamento do crédito tributário.

Na planilha de glosa de bens utilizados como insumos (linha 2 do DACON), o fisco glosou vários produtos químicos, pinos, porcas e barras, sob o argumento de que não seriam consumidos em contato físico com o produto em fabricação. Acontece que a leitura do Parecer Técnico revela que muitos desses produtos químicos são consumidos em contato direto com a bauxita/alumina em fabricação, seja em testes laboratoriais realizados na bauxita, seja no próprio processo Bayer, conforme descrito nas fls. 9046/9061. Já os pinos, barras e chapas metálicas são consumidas nas cubas eletrolíticas, onde é efetuada a redução iônica da alumina para obtenção do alumínio metálico, conforme se pode conferir nas fls. 9076/9077.

O próprio argônio, glosado pela fiscalização sob o argumento de não atender ao critério das Instruções Normativas, é consumido diretamente em contato com o alumínio em fusão, conforme se pode conferir na fl. 9108 do anexo ao Parecer.

Portanto, a defesa provou a alegação de que mesmo segundo o critério mais restrito da Instruções Normativas, o fisco glosou itens que se consomem em contato direto com o produto em fabricação.

Entretanto, o CARF vem adotando o critério do custo de produção, e levando-se em conta as informações constantes do Parecer Técnico do IPT, verifica-se que os demais itens descritos nessas planilhas de glosa guardam plena relação de pertinência com os processos desenvolvidos pela recorrente nos seus diversos estabelecimentos, possuindo a aptidão necessária para gerarem créditos por se enquadrarem como custos de produção. Exemplos desses itens são as válvulas solenóides, o kit para reparo de válvula solenóide, as peças de manutenção aplicadas em caminhões, correias, perfis, pinos, mangueiras, kits para vedação, e os equipamentos de proteção individual (EPI), entre outros.

Apesar da riqueza de informações contidas no Parecer do IPT, existem vários itens glosados que geram dúvidas quanto ao seu enquadramento como custo de produção. Em relação a esses produtos a glosa também deve ser revertida, pois a complexidade e a magnitude do empreendimento da recorrente, reveladas pelo Parecer Técnico, lançaram dúvida razoável quanto ao fato desses itens integrarem ou não o custo de produção. Quanto aos itens que geram essa dúvida, o processo deve ser decidido favoravelmente ao contribuinte porque no auto de infração o ônus de provar os fatos jurígenos da pretensão fiscal é da Administração Tributária e não da defesa.

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas em relação a todos os produtos discriminados nas planilhas de fls. 5554/5769; 5770/5995; 5986/6935; e 6936/7885, exceto sobre os itens que, manifestamente, não se enquadram como custos de produção, que foram discriminados nas planilhas de fls. 8281/8559 apresentadas junto com a impugnação.

#### **DAS GLOSAS DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

Nas planilhas de fls. 7945/8003; 8004/8026; e 8027/8049 a fiscalização glosou todos os itens que no seu entender não se enquadrariam como serviços utilizados como insumos, ou seja, que não seriam serviços ou que, sendo serviços, não teriam sido aplicados diretamente no processo produtivo (linha 03 do DACON).

Analisando-se a referida planilha em cotejo com o Parecer Técnico do IPT, mais uma vez nos deparamos com o dilema de manter ou não a glosa sobre determinados itens em relação aos quais não se pode estabelecer com segurança a relação de pertinência com o processo produtivo. Não há como afirmar se determinados serviços guardam ou não relação de pertinência como o processo produtivo, pois apenas pela descrição do serviço não é possível identificar onde e como eles são aplicados.

A título de exemplo, cita-se o "serviço aplicado na manutenção externa do VS-143" (fl. 8035) . O que isso significa? Seria um serviço que foi aplicado em algum dos processos da recorrente? O que é o VS-143? Será que o crédito pode ser tomado diretamente sobre o custo de aquisição do serviço, ou será que se trata de um gasto de ativação obrigatória? A fiscalização nem de longe cogitou sobre a hipótese de o item glosado caracterizar um gasto de ativação obrigatória (que geraria o direito de crédito sobre a cota de depreciação e não sobre o custo de aquisição).

Outro exemplo: a nota fiscal 14 (fl. 7947) menciona apenas "mão de obra". Não se sabe em qual processo essa mão de obra foi aplicada, nem o local onde foi utilizada. Sendo assim, como o exator chegou à conclusão de que ela não é um serviço vinculado ao processo produtivo da recorrente? Ainda que se conheça os processos industriais da recorrente,

apenas com a descrição "mão de obra", não é possível concluir absolutamente nada quanto à vinculação da "mão de obra" ao processo produtivo.

Outro exemplo: a nota fiscal 14829 descreve "Norma Técnica NBR 6869/89". O que é isso? A empresa comprou um exemplar impresso da NBR 6869 ou é algum serviço que foi necessário contratar para implementar algum procedimento ou especificação previsto nessa Norma Técnica? Apenas com a descrição contida na nota fiscal como o exator concluiu que não foi um serviço aplicado como insumo?

Mais um exemplo: em inúmeras notas fiscais estão discriminados serviços de lavagem de roupas e toalhas industriais. Como se tratam de macacões e roupas de brim, presume-se que são utilizadas pelos empregados da produção. Mas mesmo assim, a fiscalização glosou o custo do serviço, por entender que não tinham relação com o processo produtivo.

A fiscalização pecou por carência probatória, pois nesses e em muitos outros casos não provou o fato jurígeno da pretensão fazendária.

O Parecer Técnico do IPT também não permite saber nada sobre esses e muitos outros serviços discriminados na planilha da fiscalização.

Mas, por outro lado, a fiscalização também não provou coisa alguma, pois trouxe aos autos muito menos do que o Parecer Técnico do IPT.

E assim, como temos que resolver o caso concreto de alguma forma, partimos para a aplicação da regra da experiência, agora com um pouco mais de conhecimento de causa, pois o Parecer Técnico nos deu uma boa ideia da magnitude e dos processos industriais executados pela recorrente.

Sendo assim, tal como ocorreu com as glosas de bens utilizados como insumos, optou-se por identificar o que seguramente não configura serviço aplicado como insumo, excluindo-se da glosa os demais itens.

Segundo as informações contidas no Parecer Técnico, verifica-se que, manifestamente, os itens discriminados a seguir ou não configuram serviços, tendo sido incluídos na linha 03 do DACON indevidamente como tais, ou são serviços que não guardam relação de pertinência com o processo produtivo, uma vez que não se relacionam com as atividades de extração de minério, nem com os processos de Bayer e de Hall-Héroult, e nem com a fabricação de perfis, lingotes, folhas e outras peças de alumínio.

Os itens a seguir não guardam relação de pertinência com as atividades industriais da recorrente: lavagem (completa e de motores) e polimento de veículos utilitários; estacionamento a vulso; lavagem (simples e completa) de veículos leves; pacote de ingressos para jogos da Caldense do Campeonato Mineiro 2007 (fl. 7947); tratamento biológico em caixa de gordura e limpeza de coifas do restaurante (fl. 7948); resíduos do ambulatório (fl. 7948); assessoria em informação do mercado financeiro (fl. 7948); Trabalhos extraordinários da equipe HARD NET e prestação de serviços intranet, apresentações e treinamentos multimídia (fl. 7948); Análise de desempenho gestor treinador desenvolvimento de funcionários; Gestão do desempenho e prática assertiva da comunicação feedback lidando com resistência saber ouvir; serviço de consultas e exames laboratoriais admissionais ou demissionais; Serviço/Material de Reparos Sistema de Refrigeração e Ar Condicionado da Alcoa Pocos -

CETEST; despesas extras de viagens/hospedagem; Orientação "on the Job"; prestação de serviços de assistência médica (fl. 7950); serviço de corte e aceiro da área verde; serviço de poda, cortes e limpeza de árvores e arbustos; manutenção corretiva de aparelhos de ar condicionado; substituição de gás em aparelho de ar condicionado; remoção de pavimento asfáltico; massa asfáltica tapa buracos; aplicação de banho ligado a emulsão asfáltica; diárias de motoristas; despesas com pedágio e estacionamento (fl. 7956); manutenção e assistência PABX da central telefônica; envelopes grandes e pequenos com o logotipo Alcoa; limpeza de fossas e caixas de gordura; medicamentos e materiais para assistência médica; serviços de gráfica em geral (cópias xerox, encadernações, etc); assistência técnica em aparelhos de TV de diversas marcas; serviços diversos de Correios 1 ano; serviços de reparos em mesas de bilhar/pebolim; serviço de publicação em jornais dos processos de licenciamento ambiental; convênio medicamentos diversos para funcionários Sorocaba; serviço de jardinagem para a fábrica em Sorocaba; serviços administrativos de apoio à área de manutenção de planejamento (fl. 7965); expedição de produtos acabados; planejar/atualizar e divulgar treinamentos; formar operadores de empilhadeiras, tratores e pás carregadeiras; elaborar e divulgar o calendário mensal na Alcoa Poços; serviços de consultoria 1; serviços de paisagismo e manutenção de áreas verdes (fl. 7966); envelopes de correspondência interna; transporte executivo para visitantes da Alcoa dias 29, 30/11 e 01/12 (fl. 7969); exames laboratoriais admissionais e periódicos; provisão material de limpeza (fl. 7970); transporte e mudanças particulares de ex-funcionários; serviços prestados referentes à mudança de funcionários (fl. 7974); locação de copiadoras; cópias minolta P&B; complemento do saldo para o acordo 3059466/serviço de postagem de correspondências; consultoria para contratação de novos funcionários; despesas com cartório e cópias autenticadas; transportes executivos Sorocaba/Alphaville/Congonhas/Cumbica; pedágio; estacionamento; serviços de recepcionista, jardineiro, office-boy; serviço de consultoria e assessoria em ergonomia; vigilância patrimonial; acompanhamento de processos administrativos das áreas de lavra CGM, DNPM, SMA, IBAMA, CETESB E DPRN; prestação de serviços de assistência médica Sul América; manutenção no sistema de telefonia Alcatel (fl. 7993); prestação de serviços médicos para assistência médica; serviços de curier; diferença de dissídio coletivo; contribuição dos associados Operador Nacional do Sistema Elétrico (fl. 8035); Multa por cancelamento; processo seletivo de superintendente de segurança (fl. 8035).

Desse modo, nas planilhas de fls. 7945/8003; 8004/8026; e 8027/8049, devem ser mantidas as glosas dos itens acima discriminados, pois eles não se enquadram como custos de produção.

Em consequência, devem ser revertidas todas as demais glosas, com exceção dos fretes, os quais serão analisados no tópico a seguir.

Os fretes são uma estória a parte. Existem fretes glosados nessas planilhas de glosas da linha 03 do DACON, que estamos analisando, e também existem fretes glosados nas planilhas da linha 07 do DACON que são os fretes vinculados à operação de venda.

### **DAS GLOSAS DAS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES**

Nas planilhas de fls 8081/8111; 8112/8115 e 8116/8119 a fiscalização efetuou glosas na linha 07 do DACON, relativas a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. Outros fretes foram glosados nas planilhas de glosa da linha 03 do DACON, relativas a serviços utilizados como insumos.

No que tange aos fretes, tanto aos glosados nas planilhas da linha 03, quanto aos glosados nas planilhas da linha 07, o entendimento que está se cristalizando no CARF foi resumido com maestria pelo Conselheiro Marcos Trachesi Ortiz, no excerto a seguir transcrito:

"(...) Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido. (...)"

(Ac. 3403-001.556, 25/04/2012, rel. Marcos Tranches Ortiz, unânime)

Sendo assim, com base nesse entendimento, devem ser revertidas as seguintes glosas de despesas com fretes: (i) vinculados à aquisição de matérias-primas, materiais de embalagens e produtos intermediários aplicados no processo produtivo, sejam ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação; (ii) vinculados ao transporte de produtos inacabados entre os estabelecimentos industriais da recorrente e (iii) vinculados ao transporte na operação de venda, entendido este como aquele frete contratado para a entrega do produto ao cliente e desde que seja suportado pela recorrente.

Incluem-se na reversão da glosa aqueles fretes contratados para a remoção de todos os resíduos industriais resultantes dos processos desenvolvidos pela recorrente, por se enquadrarem como custos de produção.

A defesa argumentou em seu recurso com uma interpretação mais ampla do disposto no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, invocando como precedente favorável o Acórdão 3403-000.485, inclusive para abranger nesses gastos a "demurrage" de navios e containeres.

Quanto a este item, a fiscalização nem sequer cogitou dos gastos que a defesa denominou como "demurrage". O relatório fiscal não dedicou uma só linha a essa despesa. As planilhas de glosa também não mencionam esse tipo de gasto. Essas constatações conduzem à inevitável conclusão de que as despesas com "demurrage" não foram objeto de glosa pela fiscalização neste processo. Sendo assim, este acórdão não emitirá nenhum juízo sobre o cabimento ou não da tomada de crédito sobre esse tipo de gasto.

No que concerne ao Acórdão 3403-000.485, embora ele tenha sido decidido por unanimidade de votos, inclusive com o voto deste relator, a interpretação nele registrada foi revista pela extinta Turma 3403 em julgamentos que se sucederam. Isso porque não é correto o entendimento do relator daquele julgado, no sentido de que a concessão do crédito sobre os fretes decorrentes da compra de insumos estariam sendo interpretados de forma extensiva, enquanto que os fretes na operação de venda estariam sendo interpretados de forma literal.

Tanto os fretes vinculados à operação de compra de insumos, quanto aqueles vinculados à operação de venda de produtos acabados geram o crédito por interpretação literal dos dispositivos legais correspondentes.

No caso dos fretes vinculados à compra de insumos, eles integram o custo do insumo por disposição literal do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99. A conjugação desses dois dispositivos regulamentares deixa patente que o frete vinculado à operação de compra de insumos integra o custo desses insumos. Essa interpretação é baseada na letra da lei, e não em uma interpretação extensiva da lei.

Por seu turno, a inclusão dos fretes vinculados à operação de venda na base de cálculo dos créditos também decorre de previsão legal expressa do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. No referido dispositivo legal o legislador usou a expressão "frete na operação de venda". Ao utilizar o vocábulo "operação", o legislador quis contemplar com o direito ao crédito apenas o frete contratado para executar a entrega do produto ao adquirente do produto, ou seja, o frete vinculado à nota fiscal de venda emitida pela recorrente.

Sendo assim, os fretes decorrentes do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, ainda que os produtos sejam destinados ao estabelecimento que vai dar saída aos produtos vendidos aos clientes, não pode ser enquadrado na previsão do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, pois não são incorridos na operação de venda. Tampouco podem ser enquadrados no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, pois não podem ser considerados como custos de produção, já que os produtos já se encontram acabados.

#### **GLOSA DE INSUMOS IMPORTADOS**

Nas planilhas de fls. 8120/8123 e 8124/8127 a fiscalização disse que glosou vários itens importados, como partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, graxas, pinos, tarraxas, e materiais relativos à manutenção e conservação de instalações industriais, pelo fato de a fiscalização entender que não se enquadram no conceito restrito de insumo. Este relator não localizou nenhum item nessas planilhas que tenha a denominação de "graxa" ou de "tarraxa".

Cotejando os nomes dos itens discriminados nas fls. 8124/8127 com o Parecer Técnico do IPT e respectivos anexos, além de não se encontrar nenhuma despesa estranha (que manifestamente não se enquadre como custo de produção), verifica-se que todos os itens guardam uma relação de pertinência com os equipamentos passíveis de utilização nas instalações industriais da recorrente.

O problema aqui é que são partes e peças de bens de produção, as quais poderiam render ensejo ao crédito com base na despesa de depreciação, caso se trate de gasto cuja ativação seja obrigatória nos termos do art. 301, §§ 1º e 2º do RIR/99.

Entretanto, como o fisco não utilizou essa motivação para a glosa, não cabe a este colegiado fazer tal cogitação, sob pena de inovar os fundamentos da autuação.

Sendo assim, tendo em vista os nomes dos bens glosados listados nas fls. 8124/8127 sugerirem que esses itens guardam relação de pertinência com os processos industriais descritos no Parecer Técnico do IPT, devem ser revertidas todas as glosas relativas aos itens importados, pois todos eles são passíveis de enquadramento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

#### **DAS GLOSAS ESPECIFICAMENTE CONTESTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Ao longo da peça recursal a defesa citou especificamente vários itens em relação aos quais pleiteava a reversão das glosas.

Este voto, por estar lastreado basicamente na distribuição do ônus da prova e na teoria dos motivos determinantes do ato administrativo, manteve o lançamento tributário apenas em relação aos itens que manifestamente não possuem aptidão para gerarem créditos das contribuições, revertendo as demais glosas por exclusão.

Com esse critério, estão contemplados pela reversão todos os itens questionados de forma específica no recurso voluntário, como, por exemplo, as despesas com alugueis de veículos e os custos incorridos na fabricação de tampas para garrafas PET, de vinagre, óleo e etc.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

1) reverter as glosas em relação a todos os produtos discriminados nas planilhas de fls. 5554/5769; 5770/5995; 5986/6935; e 6936/7885, exceto sobre os itens que, manifestamente, não se enquadram como custo de produção, os quais foram discriminados nas planilhas de fls. 8281/8559 apresentadas junto com a impugnação, devendo a autoridade administrativa imputar o pagamento parcial efetuado no prazo de impugnação ao crédito tributário lançado de ofício;

2) reverter as glosas em relação a todos os itens discriminados nas planilhas de fls. 7945/8003; 8004/8026; e 8027/8049, exceto em relação aos fretes e aos itens que, manifestamente, não podem ser enquadrados como serviços utilizados como insumos, os quais encontram-se discriminados no corpo do voto;

3) reverter as glosas em relação a todos os fretes, exceto quanto aos fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente;

4) reverter as glosas efetuadas nas planilhas de fls. 8120/8123 e 8124/8127, em relação itens importados.

Antonio Carlos Atulim