



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

Processo n° 10280.722268/2009-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.516 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2015
Matéria DCOMP-PIS
Recorrente ALUNORTE - ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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. São exemplos de insumos, no caso analisado, ácido sulfúrico (assim como o frete relativo a seu transporte), óleo combustível BPF, e serviços de transporte de rejeitos industriais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito em relação a aquisições de ácido sulfúrico (assim como ao frete relativo a seu transporte) e de óleo combustível BPF, e em relação a serviços de transporte de rejeitos industriais. Sustentou pela recorrente o Dr. Victor André Teixeira Lima, OAB/PA nº 9.664.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Fenelon Moscoso de Almeida, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Versa o presente sobre **Pedido de Ressarcimento/Restituição - PER** de nº 35361.91866.230807.1.1.08-6264 (fls. 5 a 8)¹, com transmissão em 16/08/2007, referente a créditos de Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa- exportação/1º trimestre de 2007, em saldo de R\$ 6.442.070,58 (com base no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002), sendo o montante utilizado em compensações (DCOMP de fls. 9 a 36, nos valores de R\$ 4.867.500,13, R\$ 1.266.290,39, R\$ 10,33, R\$ 1.128,43, R\$ 19.278,18, R\$ 8.969,73 e R\$ 2.043,42).

Iniciada a ação fiscal tendente a verificar o direito creditório demandado, em 03/09/2010 (fls. 40/41), a empresa é intimada a apresentar documentos e esclarecimentos, culminando a análise fiscal no relatório de fls. 411 a 415, no qual são relacionadas as glosas de créditos efetuadas pelo fisco (detalhadas em planilhas anexas ao relatório): (a) combustíveis e carvão energético utilizados como energia térmica no aquecimento de caldeiras, equipamentos e fornos, considerando que a Lei nº 11.488/2007 só admitiu créditos a partir de 15/06/2007 (os combustíveis/carvão energético utilizados na queima de caldeiras não podem ser considerados como insumos antes de 15/06/2007 por não agirem diretamente no processo produtivo; (b) produtos/bens que não são aplicados diretamente no processo produtivo; (c) produtos/bens considerados como ativo imobilizado; (d) produtos/bens que não contêm descrição detalhada ou informação sobre sua aplicação no processo produtivo; (e) fretes referentes aos produtos/bens glosados; (f) serviços considerados pela fiscalização como não utilizados na produção dos bens; e (g) bens do ativo imobilizado que não se enquadram como máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda e edificações.

Com base no relatório da fiscalização é emitido o **Despacho Decisório** de fl. 421 (em 05/12/2011), deferindo-se crédito no montante de R\$ 2.606.465,92, e o **Auto de Infração** de fl. 419 (com ciência à empresa em 15/12/2011), no valor glosado, de R\$

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

3.835.604,67. Em relação às compensações (homologadas parcialmente, o despacho decisório figura à fl. 423.

A empresa apresenta sua **manifestação de inconformidade** em 11/01/2012 (fls. 510 a 545), sustentando que: (a) na não cumulatividade (que não foi restrita pelo texto constitucional), geram créditos os custos, despesas e encargos relativos à receita de exportação, e consideram-se **insumos**, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos os gastos gerais da pessoa jurídica necessários para a produção dos bens ou prestação de serviços; (b) não foi feita qualquer visita na empresa, dificultando a análise da efetiva aplicação dos bens no processo produtivo; (c) os custos com **transporte de rejeitos** são geradores de créditos, pois inerentes às atividades produtivas da empresa, assim como os custos de transporte dos insumos considerados glosados; (d) constituem insumos o **óleo BPF** (destinado à queima em fornos adequados para calcinação de hidrato e geração de vapor nas caldeiras), o **ácido sulfúrico** (para limpeza dos trocadores de calor por onde passa o licor rico em alumina, na neutralização de efluentes cáusticos), inclusive glosado em duplicidade, e o **inibidor de corrosão** (que forma uma película protetora contra corrosão nas tubulações de água de resfriamento); (e) há previsão expressa para desconto de créditos em relação a **edificações e bens do ativo imobilizado**, ainda que não enquadrados como insumos (incisos VI e VII da Lei nº 10.637/2002), embora no caso concreto tais bens sejam efetivamente utilizados na produção de alumina, e o aproveitamento possa ser feito em bases diferenciadas (1/12) para os equipamentos descritos no **RECAP** e depreciação acelerada para aquisições de bens de capital por empresas estabelecidas em microrregiões menos favorecidas nas áreas de atuação da **SUDAM** e da **SUDENE**, cabendo ainda destacar que o fisco considerou indevidamente (sem justificativa) como edificações algumas máquinas e equipamentos; e (f) não houve violação ao **REIDI**, que reduziu para 24 meses o prazo mínimo para utilização dos créditos decorrentes da aquisição de edificações. Demanda, por fim, produção de prova pericial, via auditoria suplementar.

Ainda em 11/01/2012 apresenta a empresa **impugnação** à autuação (fls. 439 a 474), basicamente sob as mesmas razões utilizadas para desconstituir as glosas.

Em 08/02/2012 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 574 a 592), no qual se decide unanimemente pela improcedência da manifestação de inconformidade e da impugnação (e pela improcedência da demanda por perícia), sob os argumentos de que: (a) o conceito de insumos para as contribuições deriva do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e da IN SRF nº 404/2004 (bens com ação direta sobre o produto em fabricação); (b) somente os serviços prestados por pessoa jurídica contribuinte geram créditos, desde que utilizados diretamente na linha de produção da empresa; (c) em relação a ativo imobilizado, as glosas estão todas especificamente motivadas (DT05 - glosados em virtude da data de aquisição/emissão nota fiscal ser anterior à previsão legal, que só reconheceu o benefício para bens adquiridos a partir de 2006; EDIF06 - glosados por serem considerados como edificações do ano de 2006; EDIF07 - glosados por serem considerados como Edificações do ano de 2007; N - glosados por não serem considerados como bens do ativo imobilizado e/ou não serem empregados no processo produtivo do adquirente; NCD - glosados por não estarem relacionados no Decreto nº 5.789/2006, mencionados no Decreto nº 5.988/2006; e NREB - glosados por serem vendas equiparadas a exportações, não gerando direito a crédito), não havendo cerceamento de defesa; (d) o encargo referente à depreciação somente é computável no resultado do exercício a partir da época em que o bem começa a ser utilizado; (e) as glosas em relação ao ativo imobilizado não alcançam a totalidade dos valores pleiteados, havendo a autoridade fiscal primeiramente identificado cada uma das glosas

efetuadas para, na sequência, refazer o cálculo das parcelas que deveriam ser levadas à base de cálculo do direito creditório, consideradas as depreciações adotadas pelo sujeito passivo; e (f) as glosas em relação a “bens considerados como edificações” estão com a perfeita e individualizada identificação do bem ou serviço glosado (v.g., bens e serviços explicitamente destinados ao setor administrativo ou caracterizados como obras civis, passando por gaveteiros, armários, poltronas, colchões, leitos, serviços de paisagismo e de fornecimento de refeições).

Cientificada do acórdão da DRJ em 15/02/2012 (AR de fl. 593), a empresa apresenta **Recurso Voluntário** em 16/03/2012 (fls. 595 a 638), basicamente reiterando as considerações expostas na manifestação de inconformidade, e acrescentando que: (a) não há disposição normativa que restrinja o aproveitamento dos encargos de depreciação/amortização a partir da utilização do bem; (b) a Lei nº 11.488/2007 não vedou nem autorizou o aproveitamento de créditos em relação ao óleo BPF (ou outro óleo combustível), que já era autorizado pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; e (c) são relevantes as decisões administrativas/judiciais trazidas aos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

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

Como relatado de início, a ação fiscal buscou verificar o direito creditório demandado neste processo e em outros (referentes a “PIS não cumulativo” e a “COFINS não cumulativa”, de 2005 a 2007). O presente processo se refere exclusivamente à Contribuição para o PIS/PASEP relativa ao 1º trimestre de 2007.

Cabe destacar que o processo congênere (de nº 10280.722277/2009-98, referente à COFINS relativa ao 1º trimestre de 2007) foi apreciado por esta Terceira Turma recentemente, acordando-se que:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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

CRÉDITOS. ÁCIDO SULFÚRICO, FRETES, SERVIÇOS DE REMOÇÃO DE REJEITOS INDUSTRIAIS. É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação às aquisições de ácido sulfúrico e respectivos fretes, óleo BPF utilizado como combustível e serviços de remoção de lama vermelha, areia e crosta, por integrarem o custo de produção do produto exportado (alumina).”(Acórdão nº 3403-001.956,

Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, maioria, sessão de 20.mar.2013) (grifo nosso) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-001.954 e 955, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, maioria, sessão de 20.mar.2013, que tratavam, respectivamente, da COFINS do quarto e do terceiro trimestres de 2007) (nos três julgamentos fui vencido quanto ao reconhecimento de créditos em relação à remoção de resíduos, ao lado do Cons. Robson José Bayerl)

Assim, prossegue-se na análise do presente processo, destacando-se que os assuntos em discussão são basicamente os mesmos já analisados pela turma nos Acórdãos mencionados: (a) aspectos constitucionais da não cumulatividade; (b) delimitação do conceito de insumo para as contribuições; (c) glosas de bens considerados como insumos (v.g., óleo BPF e ácido sulfúrico); (d) glosas de serviços considerados como insumos (transporte de rejeitos); e (e) glosas em relação a edificações e bens do ativo imobilizado, inclusive no que se refere a bases diferenciadas (1/12).

Preliminarmente a tais questões, no entanto, cabe efetuar considerações sobre o ônus probatório nos processos referentes a compensação, como o presente.

1. Considerações iniciais

O ônus probatório em processos de compensação é do postulante ao crédito, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito. Assim vem reiteradamente decidindo esta turma de forma unânime:

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

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

Não há dúvidas, assim, sobre ser o ônus probatório da recorrente, no caso em análise. E o fisco não se furtou a assegurar à recorrente a possibilidade de exercer tal prova, durante o procedimento de fiscalização. Incumbe à empresa a apresentação de prova de vínculo dos bens e serviços ao seu processo produtivo, sendo a visita às instalações da empresa medida que se faz necessária somente no caso de haver dúvidas em relação ao conteúdo probatório apresentado. Da mesma forma, a diligência se presta a esclarecer dúvida do julgador, e não à complementação probatória.

Feitos estes esclarecimentos, indefere-se, por desnecessária, a realização de perícia no caso concreto.

Aproveita-se ainda este tópico preliminar para aclarar que as decisões administrativas e judiciais prestam-se a auxiliar na formação de convicção de julgador administrativo, mas apenas em alguns casos excepcionais (v.g., as proferidas nas sistemáticas citadas no art. 62-A do Regimento Interno deste CARF) efetivamente exercem efeito vinculante no julgamento por este colegiado. Assim, indubitavelmente se toma em conta a jurisprudência apresentada na presente análise, ainda que dela se discorde eventualmente.

2. Do caráter constitucional da não cumulatividade

Impende-se destacar a impossibilidade de análise por parte deste CARF de eventual tese que sustente ser a não-cumulatividade expressa na Constituição Federal brasileira (art. 195, § 12) inatingível (ou não sujeita a restrições) pela legislação infraconstitucional, devendo eventual modulação ser feita tão-somente no próprio texto constitucional, o que culminaria no reconhecimento de inconstitucionalidade nas limitações estabelecidas essencialmente pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. O tema já é inclusive sumulado no âmbito deste tribunal:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Resta, assim, a análise da abrangência do conceito de insumos na legislação referente à contribuição, e a verificação da compatibilidade das glosas a tal conceito.

3. Da delimitação do conceito de insumos para as contribuições

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e nº 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange *“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 incluídos no ativo imobilizado”* e *“os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”*.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improfícua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado a partir da legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de “*despesas operacionais*”, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos em relação a:

“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)” (grifo nosso)

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda.

Há, assim, que se acolher a argumentação de que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, como vem reiteradamente decidindo esta Terceira Turma:

“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. (...)” (Acórdão nº 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime – em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-002.469 a 477; nº 3403-001.893 a 896; nº 3403-001.935; nº 3403-002.318 e 319; e nº 3403.002.783 e 784)

Isto posto, cabe analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI nem com a do IR.

As glosas discutidas ocorreram basicamente em três grupos: bens utilizados como insumo, serviços utilizados como insumo e bens do ativo imobilizado.

3.1. Bens utilizados como insumo

Em relação a bens utilizados como insumos, as glosas efetuadas foram (fl. 412):

“10.1 Combustíveis e Carvão Energético utilizados como energia térmica no aquecimento de caldeiras, equipamentos e fornos, considerando que a lei 11.488/2007 só admitiu créditos a partir de 15/06/2007. A utilização de combustíveis/carvão energético utilizados na queima de caldeiras não podem ser considerados como insumos antes de 15/06/2007 por não agir diretamente no processo produtivo;

10.2 Glosas efetuadas em produtos/bens por não serem aplicados diretamente no processo produtivo;

10.3 Glosas efetuadas nos produtos/bens por serem considerados como ativo imobilizado;

10.4 Glosas efetuadas em produtos/bens por não conterem descrição detalhada do bem ou informação sobre sua aplicação no processo produtivo;

10.5 Glosa dos fretes referentes aos produtos/bens glosados.”

Na planilha 10 (fls. 346 a 353) são detalhadas as glosas de bens, que abrangem: **óleo combustível BPF** (para geração de vapor das caldeiras para o processo de calcinação do hidrato), **ácido sulfúrico** (para limpeza ácida dos trocadores de calor e neutralização de efluentes líquidos), e **inibidor de corrosão** (para tratamento de água potável e resfriamento de água). São ainda glosados os **fretes relativos ao transporte de ácido sulfúrico**.

A empresa alega em sua defesa que consideram-se insumos, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos os gastos gerais da pessoa jurídica necessários para a produção dos bens ou prestação de serviços. Sobre o tema, remetemos ao entendimento já exarado neste voto a respeito da delimitação do conceito de insumos para as contribuições, reiterando que o insumo gerador de créditos deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

E, nesse contexto, cabe destacar que esta Turma já analisou dois dos itens sobre os quais se defende a empresa (em relação ao mesmo período), concluindo unanimemente que estes são enquadrados no conceito de insumos adotado:

“A descrição do processo produtivo permite identificar que o óleo BPF é aplicado no processo produtivo como fonte de energia para a calcinação do hidrato; a areia é utilizada no processo produtivo como elemento filtrante e depois de tratada é descartada como rejeito industrial; a lama vermelha se origina do processamento do underflow e é descartada como rejeito industrial, após ser devidamente tratada; e o ácido sulfúrico é utilizado para desincrustar linhas e trocadores de calor, para neutralizar efluentes e para desmineralizar a água das caldeiras. Na descrição do processo produtivo não foi possível verificar onde são aplicados e nem a função desempenhada pelos produtos inibidor de corrosão, antiespumante e aditivo dispersante. Entretanto, a fiscalização consignou na planilha 10 que a função do aditivo dispersante é eliminar borras do óleo combustível pesado.

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

A fiscalização considerou o ácido sulfúrico como material de limpeza.

*A descrição do processo produtivo revela que o ácido sulfúrico tem outras utilidades, além de servir como desincrustante. A limpeza de dutos e trocadores de calor, assim como a desmineralização da água das caldeiras e o tratamento de efluentes são procedimentos necessários para assegurar a eficiência das instalações fabris e a proteção do meio-ambiente. A empresa incorre em custos ao adotar esses procedimentos. É inequívoco que esses custos estão umbilicalmente correlacionados com o processo produtivo da alumina, enquadrando-se na disposição do art. 290, I do RIR/99. Assim, devem ser afastadas as glosas relativas ao **ácido sulfúrico e aos respectivos fretes**, uma vez que são insumos que integram o custo de produção (art. 290, I, do RIR/99). Integrando o custo de produção, o valor desses insumos deve ser considerado no cálculo do crédito da contribuição, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.*

Relativamente ao óleo BPF, não se questiona que ele é aplicado no processo produtivo para calcinar o hidrato. O que se questiona é que sendo ele fonte de energia térmica, a previsão legal para a tomada de crédito só surgiu a partir de junho de 2007 com a publicação da Lei nº 11.488/2007.

Não há como se concordar com os argumentos lançados pela autoridade administrativa e nem pela ilustre Procuradora da Fazenda Nacional, pois a interpretação acima é fruto de um equívoco que consiste em confundir a fonte da energia com a própria energia.

Vejamos.

É certo que a redação original do art. 3º, III, da Lei nº 10.833/03 só previa o crédito em relação à energia elétrica. Entretanto, o art. 3º, II, na mesma redação original, estabelecia o direito de crédito em relação a combustíveis, in verbis:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I – omissis...;

*II - 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;*

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;” (Grifei)

Com a nova redação do art. 3º da Lei nº 10.833/03, introduzida pela Lei nº 10.488/2007, o inciso III passou a prever o direito de crédito em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.”

A empresa, ao adquirir o óleo BPF, está adquirindo um combustível previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e não a energia térmica que passou a ser prevista no inciso III a partir de junho de 2007. E isto é assim porque o óleo BPF para poder gerar o calor necessário à calcinação do hidrato, deve sofrer uma reação química com o oxigênio denominada combustão. É a combustão do combustível (óleo BPF), que se dá na presença do comburente (oxigênio presente na atmosfera), que gera a energia térmica necessária ao processo produtivo.

O inciso III na redação da Lei nº 11.488/2007 prevê o direito de crédito em relação à aquisição da energia e não em relação à fonte de energia. Eis aí o equívoco cometido pela fiscalização e pela ilustre Procuradora da Fazenda Nacional.

Tratando-se as aquisições de óleo BPF de aquisições de combustível e não de energia térmica, o crédito no trimestre em questão tem amparo no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 na redação vigente à época dos fatos, devendo ser revertida a glosa efetuada pela fiscalização.

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

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

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

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

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

Tendo em vista, que não houve contestação específica em relação aos demais bens relacionados na planilha 10 - A e que os elementos existentes nos autos não permitem identificar nem a função e nem onde são aplicados aqueles produtos, há que se manter a glosa efetuada pela fiscalização.” (voto condutor do Acórdão nº 3403-001.956, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime em relação à matéria, sessão de 20.mar.2013)

Em relação ao terceiro item (inibidor de corrosão), a glosa é fundamentada no fato de a aplicação ser em água potável, e não em água destinada ao processo produtivo. Na manifestação de inconformidade a empresa até alega (fl. 514) que o inibidor de corrosão é utilizado para “*formar uma película protetora contra corrosão nas tubulações de água de resfriamento*”. Mas sequer esta informação é renovada em sede de recurso voluntário, restando carente de questionamento específico tal item.

Assim, mantenho o entendimento externado pela turma no referido julgamento, reconhecendo o direito ao crédito em relação às aquisições de **ácido sulfúrico** (assim como o frete relativo a seu transporte) e **óleo combustível BPF**. Não havendo questionamento específico, mantém-se a glosa em relação aos demais itens.

3.2. Serviços utilizados como insumo

Em relação a serviços utilizados como insumo, as glosas são as seguintes (fl. 412):

“CRÉDITOS DECORRENTES DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Ficha 06A/03): Pela análise dos arquivos magnéticos recebidos, referente a aquisição de serviços, constatamos a existência de Serviços, considerados pela fiscalização, como não utilizados na produção dos bens, conforme detalhamento das glosas relacionadas nas planilhas 08 e 09, anexas.”

Na planilha 8 (fls. 342 e 343) são detalhadas as glosas de serviços, que abrangem **troca de telha e montagem/desmontagem de andaimes**, entre outros, não questionados especificamente pela defesa, restrita aos serviços de **transporte de rejeitos industriais**.

E no único serviço especificamente questionado assiste razão à recorrente, conforme também já assentado unanimemente por esta turma recentemente. Transcreva-se excerto do julgamento que resultou no Acórdão nº 3403-002.764, no qual passamos a acolher a possibilidade de crédito em relação à remoção de resíduos, reformando posicionamento anterior, adotado nos Acórdãos nº 3403-001.954, 955 e 956:

“Deve ser reconhecido o direito de crédito em relação ao pagamento pela prestação de serviço de remoção de rejeitos industriais, visto que tal atividade deve ser considerada como inserida no contexto da produção, tal como sustenta o Recorrente (fl. 464/465).

Entendo que assiste razão ao Recorrente, pois os serviços de transporte dos resíduos industriais configuram atos que viabilizam e integram a atividade produtiva.

Não apenas o transporte de matéria-prima destinada ao processo produtivo, mas também o transporte dos resíduos decorrentes da produção configura ato que viabiliza e integra o processo produtivo.

Este tema foi enfrentado logo nos primeiros julgados deste Conselho a respeito do regime não-cumulativo, concluindo-se que “Quanto aos dispêndios realizados com o serviço de remoção de resíduos industriais, não há nenhuma dúvida de que este serviço é parte do processo de industrialização dos bens exportados e está vinculado à receita de exportação. Pela natureza da atividade da recorrente, sem este serviço não há produção.

Sendo um serviço diretamente vinculado ao processo produtivo, entendo que a recorrente tem direito ao crédito da Cofins incidente sobre a compra desse serviço e, como tal, tem direito ao ressarcimento desse crédito em face da exportação dos produtos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002)” (trecho do voto proferido no Acórdão 20181.139, Recurso 148.457, Processo 11065.101271/200647, Rel. Cons. Walber José da Silva, j. 02.06.2008).

Entendo, pois, que deve ser reconhecido o direito de crédito em relação aos serviços de remoção de resíduos em questão.

Quanto às demais aquisições de serviços, no entanto, tendo em vista que não houve a demonstração pelo contribuinte de sua participação no processo produtivo –precluindo a oportunidade de fazê-lo, eis que não fez tal demonstração nem na manifestação de inconformidade, nem no recurso voluntário-, deve ser mantida a glosa realizada pela Fiscalização.” (voto unanimemente acolhido no Acórdão nº 3403-002.764, Rel. Cons. Ivan Allegretti, sessão de 25.fev.2014) (grifo nosso)

Assim, novamente mantenho o entendimento externado pela turma, reconhecendo o direito ao crédito em relação a serviços de **transporte de rejeitos industriais**, mantendo-se a glosa em relação aos serviços não especificamente questionados pela defesa.

3.3. Bens do ativo imobilizado

Em relação ao ativo imobilizado, as motivações para as glosas (efetuadas em relação a bens com depreciação de 1/48 e de 1/12 foram, respectivamente (fls. 413/414):

*13.1 Por aproveitamento do crédito no prazo de 4 (quatro anos) correspondendo a **1/48 (quarenta e oito avos) do valor de***

aquisição do bem (Lei nº 10.833/2003, art 3º, § 14, introduzido pela Lei nº 10.865, art. 21 e Instrução Normativa SRF nº 457/2004, art. 1, inciso I do § 2º e art. 2º, § 2º, e inciso II do caput). Através (sic) dos arquivos magnéticos referentes a aquisições para o Ativo Imobilizado de maio/2004 a dezembro/2005, constatamos a existência de bens que não se enquadram como máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados a venda. Efetuamos a glosa dos bens separando-os em duas categorias: 1) Máquinas, equipamentos e outros **bens não utilizados na produção dos produtos destinados à venda. 2) Máquinas, equipamentos e outros **bens considerados como Edificações**, conforme detalhado nas **planilhas 01 a 07B**, em anexo. (...) Em relação à construção da Expansão II, o contribuinte informou que a mesma (sic) só entrou em operação a partir de janeiro de 2006 e a Expansão III somente em 2008. (...)**

13.2 Por aproveitamento do crédito no prazo de 12 (doze) meses, contados da data de aquisição, sendo calculado, mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor correspondente a **1/12 (um doze avos) do custo de aquisição do bem**. O benefício é aplicável às máquinas, aos aparelhos, aos instrumentos e aos equipamentos, novos, relacionados em regulamento e incorporados ao ativo imobilizado adquiridos entre 2006 e 2013, por pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional em micro-regiões menos desenvolvidas localizadas em áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam. (**Lei 11.196/2005, art 31, e Decreto nº 5.988/2006**).

Após análise dos arquivos contendo listagem dos bens com aproveitamento de crédito no prazo de 12 (doze) meses, constatamos diversas irregularidades na utilização dos referidos créditos.

Elaboramos a Planilha 07D onde constam todas as glosas efetuadas e as planilhas 07E, 07F e 07G resumindo os valores glosados.

Abaixo segue codificação adotada para as **glosas efetuadas** na planilha 07D:

DT05 - Glosados em virtude da data de aquisição(emissão nota fiscal) ser anterior a previsão legal que só reconheceu o benefício para bens adquiridos a partir de 2006

EDIF06 - Glosados por serem considerados como Edificações do ano de 2006.

EDIF07 - Glosados por serem considerados como Edificações do ano de 2007.

N - Glosados por não serem considerados como bens do ativo imobilizado e/ou não empregados no processo produtivo do adquirente.

NCD - Glosados por não estarem relacionados no Decreto 5.789/2006 mencionado no Decreto nº 5.988/2006.

NREB - Glosados por serem vendas equiparadas a exportações, não gerando direito a crédito.” (grifo nosso)

O primeiro grupo de glosas (depreciação de 1/48 - Lei nº 10.833/2003, art. 3º, § 14) é detalhado nas planilhas 01 a 07B (fls. 99 a 210). De fato, compulsando as planilhas percebe-se que os objetos das glosas são bens destinados a atividades administrativas (v.g., mesa de reunião, gaveteiro, armário, colchão, leitos e poltronas) ou tratam-se de obras civis, não atendendo aos pressupostos da matriz legal (serem máquinas e equipamentos e destinarem-se ao processo produtivo).

No segundo grupo de glosas (depreciação de 1/12 - Lei nº 11.196/2005, art. 31), a fiscalização expõe que ocorreram diversas irregularidades, detalhadas nas planilhas de fls. 211 a 341, dividindo-as em seis grupos: aquisição anterior à vigência da base legal; edificações de período posterior (2006 e 2007); ausência de qualificação como bens do ativo imobilizado ou empregados no processo produtivo; falta de previsão no decreto regulamentador; e vendas equiparadas a exportações.

E a recorrente, em ambos os casos, apresenta defesa genérica, não apontando objetivamente elementos que levariam a comprovar a adequação ao comando legal, ou sequer suscitar dúvida quanto ao registrado pelo fisco. São reproduzidos diversos dispositivos normativos e decisões, mas a defesa não consegue vinculá-los de forma eficaz à situação concreta narrada nos autos.

Como destacou o julgador de piso, “*não foi a autoridade fiscal, mas sim a contribuinte que não se desincumbiu do ônus mínimo de demonstrar razões de fato e de direito que pudessem corroborar suas afirmações*”. E a regra de que o encargo referente à depreciação somente é computável no resultado do exercício a partir da época em que o bem começa a ser utilizado encontra expressa guarida no art. 305, § 2º do RIR (por sua vez derivado de disposição legal - art. 57, § 8º da Lei nº 4.506//1964): “[A] quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir”.

Também em relação a tal tema já se manifestou esta Turma no processo congênere de COFINS relativa ao mesmo período, chegando às mesmas conclusões que aqui externamos:

“DA GLOSA DOS CRÉDITOS TOMADOS COM BASE NO ART. 3º, § 14 DA LEI Nº 10.833/04

Quanto à glosa dos créditos tomados sobre o valor de aquisição de bens para o ativo imobilizado, como opção à regra geral da tomada de crédito sobre a depreciação desses bens (art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/04), o exame das planilhas 1 a 7B revela que essas glosas foram motivadas pela fiscalização em dois fatos: a) os bens não se enquadram como máquinas e equipamentos ou não são aplicados diretamente na produção dos bens destinados à venda; e b) os bens, embora pertençam ao imobilizado, são edificações não abrangidas pelo benefício legal.

(...)

Os bens relacionados nessa planilha não se enquadram na hipótese legal do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/03, ou seja, não constituem “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.

O requisito legal que rende ensejo ao crédito é que as máquinas, os equipamentos ou os “outros bens” sejam passíveis de ativação e que sua destinação seja a locação a terceiros ou o emprego na produção, o que não é o caso dos produtos glosados pela fiscalização na planilha 1.

Por seu turno, os valores dos produtos relacionados nas planilha 2 e 5 foram glosados porque os bens ali descritos constituem edificações. Os bens descritos constituem partes de edificações, como estruturas metálicas, ou bens destinados à construção civil, como elevadores, mão-de-obra, “diversos materiais para construção civil”, e etc. A opção prevista no art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/04 só alcança os bens especificados no art. 3º, VI, da lei, que não inclui obras de construção civil e nem suas partes.

*Quanto à planilha 4, os bens relacionados constituem basicamente móveis como por exemplo: gaveteiros, colchões, painel divisor, armários, balcão de atendimento, mesa de reunião, mapoteca e cabideiro, (...). É óbvio que **tais produtos não possuem aptidão para gerarem créditos, pois nem sequer são utilizados na produção da alumina.***

Portanto, ficam mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

DA GLOSA DOS CRÉDITOS TOMADOS COM BASE NO ART. 31 DA LEI Nº 11.196/2005.

(...)

O que a fiscalização fez foi glosar bens que não se enquadram na previsão contida no art. 31 da Lei nº 11.196/2005.

Os requisitos estabelecidos nesse dispositivo legal são os seguintes: a) a pessoa jurídica deve ter projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados prioritários; b) localização nas áreas das extintas Sudene e Sudam; c) o crédito é gerado pela aquisição, a partir do ano de 2006, de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado; d) o desconto do crédito deve ser feito no prazo de 12 meses, contados da aquisição do bem; e e) o crédito é resultante da aplicação da alíquota de 7,6% sobre 1/12 do custo de aquisição do bem.

O exame da planilha 7D revela que a fiscalização somente questionou o item “c” acima relacionado, pois os códigos das glosas foram os seguintes:

DT05 – indica que o bem foi glosado em virtude da data de aquisição ser anterior à publicação da Lei nº 11.196/2005; EDIF06 E EDIF07 – indica que se tratam de edificações dos anos de 2006 e 2007, que não são contempladas pelo benefício; Nindica que os bens não são considerados bens do imobilizado ou não são empregados no processo produtivo do adquirente; NCDindica que os bens não estão relacionados no regulamento; NREB indica que o bem não possui aptidão para gerar crédito por ter sido adquirido em operação equiparada a exportação (que é desonerada das contribuições).

A recorrente mais uma vez não se desincumbiu do ônus estabelecido no art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, pois não contestou especificamente e nem trouxe documentação hábil a elidir nenhum dos motivos invocados para a glosa.

Sendo assim, devem ser mantidos os cálculos elaborados pela fiscalização.

A defesa invocou as soluções de consulta proferidas pela 8ª Região Fiscal, nas quais o órgão entendeu que materiais utilizados na manutenção dos bens de produção da empresa são passíveis de gerarem créditos das contribuições.

*Esse direito em momento algum foi contestado pela fiscalização ou pelo Acórdão de primeira instância. A questão é a mesma já constatada linhas acima, qual seja: **o contribuinte não apresentou contestação específica elencando quais itens foram destinados à manutenção do ativo imobilizado, não demonstrou se os bens aplicados eram ou não passíveis de ativação obrigatória e também não demonstrou onde e como foram aplicados.***

*Ao contrário do alegado pela defesa, **o art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza o crédito em relação a qualquer gasto vinculado à obtenção da receita de exportação**, pois o § 1º remete o cálculo do crédito ao disposto no art. 3º. Portanto, os eventos que dão direito ao crédito são os mesmos, independentemente de a venda da produção ocorrer no mercado interno ou externo.” (Acórdão nº 3403-001.956, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime em relação ao tema, sessão de 20.mar.2013) (grifo nosso) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-001.954 e 955, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânimes em relação ao tema, sessão de 20.mar.2013, que tratavam, respectivamente, da COFINS do quarto e do terceiro trimestres de 2007)*

Mantém-se, assim, novamente o entendimento já firmado na turma, restando hígidas neste tópico as glosas efetuadas pelo fisco.

4. Considerações finais

Cabe destacar derradeiramente que o presente processo inclui ainda um Auto de Infração (fl. 419). A autuação, no montante de R\$ 3.835.604,67 (não há indicação de multas ou juros) só é mencionada na referida folha, e foi expressamente lavrada “em obediência ao

disposto no art. 9º, § 4º do Decreto nº 70.235/72". Tal dispositivo, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, dispõe:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário".

Matematicamente, percebe-se que o valor da autuação (R\$ 3.835.604,67) corresponde exatamente (em verdade, com diferença de um centavo) ao crédito pleiteado no PER de fls. 5 a 8 (R\$ 6.442.070,58) subtraído do valor homologado das compensações pelo despacho de fl. 421 (R\$ 2.606.465,92). Ou seja, equivale ao valor glosado de créditos.

E se a empresa não detém os créditos, a providência a ser adotada pelo fisco é a não efetivação do ressarcimento ou da restituição. Caso já tenham os créditos sido utilizados em compensação declarada, mas não homologada, ainda assim não haveria que se falar em lançamento, mas na providência referida no art. 74, §§ 6º a 9º da Lei nº 9.430/1996 (encaminhamento para inscrição em dívida ativa).

Assim, entende-se que, pelo próprio fundamento adotado (art. 9º, § 4º do Decreto nº 70.235/72), não se está efetivamente exigindo crédito tributário, mas tão somente registrando o valor glosado. Não trata, portanto, o presente processo de exigência de crédito tributário, mas de análise de PER (no montante de R\$ 6.442.070,58) e de DCOMP (valores de R\$ 4.867.500,13, R\$ 1.266.290,39, R\$ 10,33, R\$ 1.128,43, R\$ 19.278,18, R\$ 8.969,73 e R\$ 2.043,42), com parcial deferimento na unidade local, como exposto. Entendimento diverso levaria ou a duplicidade de exigência ou a exigência via lançamento de crédito confessado.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o direito ao crédito em relação a aquisições de ácido sulfúrico (assim como ao frete relativo a seu transporte) e de óleo combustível BPF, e em relação a serviços de transporte de rejeitos industriais.

Rosaldo Trevisan

CÓPIA