



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

Processo n° 10280.901060/2012-48
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.518 – 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: 01/01/2008 a 31/03/2008

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: 01/01/2008 a 31/03/2008

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

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso analisado, ácido sulfúrico (assim como o frete relativo a seu transporte) 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 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 37041.64348.130809.1.1.08-4048 (fls. 2 a 4)¹, com transmissão em 13/08/2009, referente a créditos de Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa- exportação/1º trimestre de 2008, em valor de R\$ 9.742.929,58 (com base no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002), sendo o montante utilizado em compensações R\$ 9.450.000,00 (DCOMP de fls. 5 a 8).

A análise efetuada pela fiscalização culmina no parecer de fls. 333 a 337 (emitido em 22/03/2012), no qual são informadas as glosas de créditos efetuadas pelo fisco (detalhadas em planilhas anexas): (a) produtos/bens que não são aplicados diretamente no processo produtivo (como o ácido sulfúrico, que é material de limpeza), ou descritos de forma imprecisa que não possibilita enquadramento para fins de aproveitamento do crédito; (b) serviços considerados pela fiscalização como não utilizados na produção dos bens (Alumina, que é o produto final); e (c) bens do ativo imobilizado, considerando as glosas efetuadas no processo administrativo nº 10280722272/2009-65 (com depreciação de 1/48 para as aquisições de maio/2004 a dezembro/2005, e de 1/12 para as aquisições de fevereiro a dezembro/2007).

Com base no parecer é emitido o **Despacho Decisório** de fl. 339 (com ciência à empresa em 16/05/2012, cf. AR de fl. 341), deferindo-se crédito no montante de R\$ 7.066.333,76, homologando-se parcialmente a DCOMP, e exigindo-se o pagamento em relação aos débitos indevidamente compensados, com acréscimos legais.

A empresa apresenta sua **manifestação de inconformidade** em 14/06/2012 (fls. 343 a 387), 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,

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

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.

Em 26/03/2013 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 420 a 437), no qual se decide unanimemente pela improcedência da manifestação de inconformidade, 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) não há qualquer glosa, nos autos, de óleo BPF ou carvão energético; (d) as glosas em relação ao ativo imobilizado alcançam, de forma geral, produtos não utilizados na produção de bens destinados a venda e bens considerados como edificações, perfeitamente individualizados; e (e) o encargo referente à depreciação somente é computável no resultado do exercício a partir da época em que o bem começa a ser utilizado.

Cientificada do acórdão da DRJ em 03/06/2013 (AR de fl. 439), a empresa apresenta **Recurso Voluntário** em 03/07/2013 (fls. 441 a 486), basicamente reiterando as considerações expostas na manifestação de inconformidade, e acrescentando que: (a) ao contrário do que entendeu a fiscalização, o ácido sulfúrico é utilizado para limpeza dos trocadores de calor por onde passa o licor rico em alumina, sendo a limpeza fundamental para manter a eficiência de troca térmica e a estabilidade do licor para garantir a produtividade da planta; (b) não há disposição normativa que restrinja o aproveitamento dos encargos de depreciação/amortização a partir da utilização do bem; 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, o presente processo se refere exclusivamente à Contribuição para o PIS/PASEP relativa ao 1º trimestre de 2008.

Cabe destacar que o processo congênere (de nº 10280.901059/2012-13, referente à COFINS relativa ao 1º trimestre de 2008) foi apreciado por esta Terceira Turma recentemente, acordando-se pela baixa em diligência (Resolução nº 3403-000.545), em virtude de não constarem naquele processo as planilhas referidas no parecer que contém a motivação e a fundamentação do despacho decisório. Assim, cabe, preliminarmente, verificar se tais planilhas estão presentes no processo em análise.

No parecer de fls. 333 a 337 faz-se referência à “Planilha Insumos Glosas, item outros insumos”, no qual são indicados os itens glosados e a uma “Planilha Serviços Glosas”. Em relação a ativo imobilizado, há simples remissão ao processo administrativo nº 10280722272/2009-65.

Às fls. 9 a 130, há planilha inominada (aparentemente se referindo às glosas de bens efetuadas) contendo quatro colunas (“descrição do fornecedor/número da nota fiscal”; “nome do fornecedor”, “valor da nota fiscal” e “período”), destacando-se que há sobreposição de linhas em vários itens (embora sem prejuízos substanciais à leitura). Às fls. 131 a 252, aparentemente se encontram a quinta e a sexta colunas (“descrição da nota fiscal” e “insumo”) da mesma planilha, o que dificulta sobremaneira (embora não impossibilite) a identificação individualizada das glosas efetuadas.

Às fls. 253 a 269 há nova planilha inominada, com três colunas (“descrição do fornecedor/número da nota fiscal”; “nome do fornecedor” e “valor da nota fiscal”), havendo na última coluna algumas linhas com valores positivos, e outras com valores negativos destacados em vermelho. Às fls. 270 a 286, aparentemente se encontram a quarta e a quinta colunas (“período” e “descrição da nota fiscal”) da mesma planilha. Contudo, as descrições não são de serviços, mas de bens, inclusive o óleo BPF.

Às fls. 287 a 293, encontra-se uma terceira planilha inominada (aparentemente tratando de serviços glosados), tendo duas colunas “descrição do fornecedor” e “valor da nota fiscal”). E a terceira e a quarta colunas (“período” e “descrição”) de tal planilha se encontram às fls. 294 a 300.

Há, ainda, às fls. 301 a 310, vários “resíduos” de planilhas (provavelmente continuações de textos das planilhas anteriores).

Por fim, às fls. 311 a 318 surge nova planilha inominada com três colunas (“descrição do fornecedor”, “valor da nota fiscal” e “período”), sendo a quarta coluna (“descrição”) presente às fls. 319 a 332.

Temos, assim, logo de início, caracterizada uma situação lamentável, na qual o fisco anexa planilhas aos autos sem qualquer preocupação em relação a seu manuseio pela recorrente (e pelo próprio julgador). Diante de documentos sem nome, linhas sobrepostas, planilhas que começam e recomçam a cada dezena de páginas, sem indicação do número da linha correspondente (isso sem falar nos “resíduos de texto”, dificilmente passíveis de vinculação a alguma linha das planilhas, na forma em que estão dispostos), certo que há maior

dificuldade à análise (mas não impedimento, como no caso do processo congênere, no qual sequer constavam as planilhas).

Como a empresa, tanto em sua manifestação de inconformidade quanto em seu recurso voluntário sequer suscita dificuldades no manejo de tais planilhas, ou alega ter existido empecilho para saber exatamente quais as glosas, não vemos prejuízo à continuidade da análise do processo.

Os assuntos em discussão são basicamente os mesmos já analisados pela turma em diversos processos da mesma empresa: (a) aspectos constitucionais da não cumulatividade; (b) delimitação do conceito de insumo para as contribuições; (c) glosas de bens considerados como insumos (v.g., 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 improficua, 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/fabril, 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/fabril, 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, o texto que trata da justificativa para as glosas (fls. 334/335) é extremamente sintético, pelo que merece ser integralmente transcrito:

13) CRÉDITOS DECORRENTES DE BENS INFORMADOS COMO INSUMOS, OBJETO DE GLOSA: Em primeiro lugar cabe realçar que a legislação em vigor estabelece que a pessoa jurídica poderá creditar-se em relação a aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, inclusive combustíveis e lubrificantes (art 3º da Lei 10.637/2002). Todavia o bem para ser considerado insumo deve guardar relação com o conceito estabelecido no artigo 8º da IN 404/2004 que considera insumo a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

*O contribuinte apresentou uma extensa relação de bens adquiridos utilizados para crédito de PIS. Destacamos da **Planilha Insumos Glosas** os itens considerados **MATÉRIA PRIMA (MP)** pelo contribuinte, mas que não cabem no conceito de Insumo para gerar direito a crédito como o **ÁCIDO SULFÚRICO** que é utilizado como material de limpeza. As glosas demonstradas na **Planilha Insumos Glosas, item OUTROS INSUMOS** são de bens que não se enquadram como Insumos ou são descritos de forma imprecisa que não possibilita enquadramento para fins de aproveitamento de crédito. **Exemplo: MATERIAIS DIVERSOS.**”*

Veja-se que o conceito de insumo adotado pelo fisco (derivado da legislação do IPI) não corresponde ao aclarado no tópico anterior do presente voto. Assim, faz-se necessário verificar se os bens glosados são efetivamente necessários à produção de alumina (produto final fabricado pela empresa).

O fisco justifica expressamente somente dois itens glosados, a título exemplificativo: o ácido sulfúrico (que afirma ser material de limpeza, e não bem destinado ao processo produtivo) e os bens relacionados como “materiais diversos”, que, pela descrição, não permitem concluir se são destinados ao processo produtivo. E não junta aos autos nenhuma explicação em relação ao processo produtivo da empresa ou a outros elementos que afirma terem sido apresentados pela fiscalizada à fl. 333.

Em relação ao segundo item (“materiais diversos”), estamos de acordo que a descrição impossibilita a obtenção de crédito, pois não resta comprovado pelo postulante a utilização como insumo na produção de alumina.

No que se refere ao ácido sulfúrico, no entanto, o fisco simplesmente afirma que constitui “material de limpeza”. Na manifestação de inconformidade (fl. 347), a empresa literalmente afirma que o ácido sulfúrico é utilizado para “*limpeza dos trocadores de calor por onde passa o licor rico em alumina*”, e que tal limpeza “*é fundamental para manter a eficiência de troca térmica e a estabilidade do licor para garantir a produtividade da planta*”. E a informação é reiterada em sede recursal (fl. 444). Ou seja, não se está aqui a tratar de limpeza do chão, ou de mesas e cadeiras, mas da limpeza de trocadores de calor, inseridos no processo produtivo.

Não se sabe ao certo de onde o fisco tira a informação de que o ácido sulfúrico constitui simples “material de limpeza” (pois a fiscalização não anexa aos autos nenhuma resposta de intimação efetuada à recorrente, nem efetua visita à empresa, como se atesta na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário).

Mas, se peca o fisco em relação ao ácido sulfúrico, a heresia por parte da empresa é ainda maior em relação a todos os demais itens da planilha, sequer questionados especificamente. A empresa contenta-se em alegar em sua defesa que se consideram 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/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final).

Acrescente-se que esta Terceira Turma já apreciou diversos outros processos da mesma empresa, em relação a idêntico processo produtivo, restando configurado que o ácido sulfúrico se enquadra no conceito de insumo:

“A fiscalização considerou o ácido sulfúrico como material de limpeza e consignou na planilha 10 que o inibidor de corrosão e o dispersante de sais são aplicados no tratamento de água potável e no resfriamento de água.

(...)

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.*

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.

(...)

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 3403-001.955, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime em relação à matéria, sessão de 20.mar.2013) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-001.954 e 956)

“O Ácido Sulfúrico, conforme explica o Recorrente, é empregado na limpeza dos caloríficos por onde circula o licor enriquecido de alumina, dependendo deste procedimento a manutenção do sistema de trocas térmicas e a estabilidade dos reagentes.

(...)

Entendo que o contribuinte demonstrou de maneira satisfatória, por meio de sua explicação, a participação destes três bens no processo produtivo.

A atuação destes três bens configura o conceito de insumo para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pois atuam e colaboram no processo produtivo da indústria de alumina, devendo-se reconhecer o crédito pela sua aquisição.

(...)

Quanto às demais aquisições de bens, 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) (No mesmo sentido o Acórdão nº 3403-002.765)

Na linha que já vem adotando esta turma, assim, entende-se que são improcedentes as glosas em relação às aquisições de ácido sulfúrico (assim como dos correspondentes fretes). E, ainda acompanhando a recorrente jurisprudência da turma, mantém-se a glosa em relação aos demais itens, não questionados especificamente nas peças de defesa.

3.2. Serviços utilizados como insumo

Em relação a serviços utilizados como insumo, são igualmente sintéticas as motivações das glosas (fl. 335), aqui integralmente transcritas:

“15) CRÉDITOS DECORRENTES (sic) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS: Serviços glosados por não serem considerados como utilizados diretamente na produção da Alumina (produto final) conforme Planilha Serviços Glosas em anexo.”

Mas é novamente genérica a defesa. Sem embargo, 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, além de ser sintética a justificativa (fl. 335), novamente transcrita de forma integral, remete-se a outro processo administrativo (que teve o recurso voluntário recentemente apreciado por esta turma):

“16) CRÉDITOS DECORRENTES DO ATIVO IMOBILIZADO: O contribuinte apurou crédito de depreciação em duas modalidades: 1/48 avos para bens adquiridos de Maio/2004 a Dezembro/2005 e 1/12 avos para as aquisições posteriores. Consideramos as glosas realizadas em procedimento fiscal formalizado no Processo 10280.722272/2009-65 para as aquisições de Maio/2004 a Dezembro/2005 (1/48 avos) e de fevereiro a dezembro de 2007 (1/12 avos) da seguinte forma (...)”

Não há assim propriamente uma glosa, mas uma decorrência de glosa efetuada em outro processo da mesma empresa.

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

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”.

E, reitera-se, esta mesma Terceira Turma já apreciou aquele processo administrativo, exatamente em relação à matéria, concluindo que:

“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 3403-001.954, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime em relação ao tema, sessão de 20.mar.2013) (grifo nosso) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-001.955 e 956, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânimes em relação ao tema, sessão de 20.mar.2013, que tratavam, respectivamente, da COFINS do terceiro e do primeiro trimestres de 2007)

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

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

Processo nº 10280.901060/2012-48
Acórdão n.º **3403-003.518**

S3-C4T3
Fl. 499

sulfúrico (assim como ao frete relativo a seu transporte) e a serviços de transporte de rejeitos industriais.

Rosaldo Trevisan

CÓPIA