



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|             |                                  |
|-------------|----------------------------------|
| PROCESSO    | 10530.902475/2012-40             |
| ACÓRDÃO     | 9303-016.163 – CSRF/3ª TURMA     |
| SESSÃO DE   | 10 de outubro de 2024            |
| RECURSO     | ESPECIAL DO CONTRIBUINTE         |
| RECORRENTE  | MINERACAO FAZENDA BRASILEIRO S/A |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL                 |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.159, de 10 de outubro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10530.902476/2012-94, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF

nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte ao amparo do 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RICARF, em face do Acórdão nº 3301-009.467, de 16 de dezembro de 2020, assim ementado:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. Os recursos administrativos apresentados pela recorrente, demonstrando compreensão da descrição dos fatos contida na autuação e enfrentando as imputações que lhe são feitas, afastam a alegação de nulidade por cerceamento de defesa, não restando caracterizado óbice ao exercício do direito de defesa. Inexistindo qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ATIVIDADES INTERMEDIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE. Não há possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a contratação de serviços, quando sua prestação se dá em atividades intermediárias da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. NECESSIDADE DE JUNTADA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL COMPLETA. Na ausência de elementos probatórios que comprovem o pagamento a maior, torna-se mister atestar o inadimplemento dos requisitos de liquidez e certeza, insculpidos no art. 170 do CTN. E imperativa a juntada completa de elementos de escrituração contábil, apta a lastrear a compensação perquirida.

PRODUÇÃO ADICIONAL DE PROVAS. DESNECESSIDADE. TRANSCURSO REGULAR DO PAF E EXERCÍCIO PLENO DO DIREITO DE DEFESA. Havendo hígido transcurso do PAF, oportunizando-se ao Contribuinte a plena demonstração de seu direito e juntada de acervo probatório, não há que ser deferido pleito de diligência posterior. Esta se presta apenas a casos de última necessidade, em que há demonstração de razoável dúvida quanto ao direito vindicado e seu apontamento. Se o Recorrente não juntou provas suficientes ao longo da instrução processual, o fez por conta e risco e pura liberalidade Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Consta do dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário. Divergiram os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Salvador Cândido Brandão Júnior e Liziane Angelotti Meira para reconhecer o direito de crédito sobre energia contratada. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-009.459, de 16 de dezembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10530.900269/2012-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

No recurso especial, o Contribuinte suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente às seguintes matérias:

- (i) Nulidade da decisão de julgamento administrativo de primeira instância e da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, indicando como paradigmas os acórdãos nº 1401-002.822 e 1402-005.198.
- (ii) Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com os serviços de alimentação e transporte de funcionários, indicando como paradigma o acórdão nº 3302-006.736.
- (iii) Direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os gastos com energia elétrica, indicando como paradigmas os acórdãos nº 3201-007.440 e 3302-007.161.
- (iv) Encargos de depreciação e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, indicando como paradigmas o acórdão nº 3401-008.313.

O despacho de admissibilidade deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo em relação à matéria “direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre gastos com energia elétrica a título de demanda contratada”, apenas em

relação ao Acórdão paradigma nº 3201-007.440, na medida em que este não limitou o creditamento ao custo da energia elétrica efetivamente consumida, alargando-o inclusive para aos valores pagos a título de utilização do sistema de distribuição, em sentido oposto ao da decisão recorrida.

Preposto o agravo, o despacho determinou o retorno dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para as providências quanto ao seguimento do recurso especial relativamente à matéria “gastos com os serviços de alimentação e transporte de funcionários”.

Em novo despacho de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso especial quanto à matéria “gastos com os serviços de alimentação e transporte de funcionários”:

Verifica-se que o paradigma adotou o mesmo conceito de insumo que o acórdão recorrido, ou seja, o conceito trazido pelo REsp 1.221.170/PR. Assim a rigor, não há divergência sobre o conceito teórico de insumos, mas sim sobre sua aplicabilidade em situações fáticas. Resta verificar se as situações fáticas são similares, pois em caso positivo, haverá divergência na subsunção ao conceito teórico.

No paradigma, houve o reconhecimento de créditos sobre combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de funcionários na fase agrícola de uma agroindústria, o que se assemelha a despesas com alimentação e transporte de funcionários para minas de extração, para efeito de apreciar se consistem em atividades intermediárias ou inerentes ao processo produtivo.

Em seguida, os autos retornaram à Presidência para apreciação das alegações contra a negativa de seguimento das demais matérias agravadas. O despacho em agravo rejeitou-o e confirmou o seguimento parcial do recurso especial para duas matérias: “tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre gastos com energia elétrica a título de demanda contratada” e “gastos com os serviços de alimentação e transporte de funcionários”.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o não conhecimento do Recurso Especial, em razão de o acórdão paradigma nº 3302-006.376 ter analisado processos produtivos diversos. No presente caso, a empresa é de mineração. No acórdão paradigma, a empresa é agroindustrial.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Especial é tempestivo e atende aos pressupostos legais de interposição.

Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Passa-se à análise.

#### **GASTOS COM OS SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO E TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS**

O acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário quanto à tomada de crédito dos gastos com os serviços de alimentação e transporte de funcionários, por duas razões: falha na demonstração do binômio essencialidade/relevância e por considerar que esses dispêndios são “atividades intermediárias”, não integrantes do processo produtivo:

Conforme relatado, a DRJ manteve as glosas de despesas de alimentação e transporte de funcionários, por não ter relação com o processo produtivo da empresa. Noutro giro, o Contribuinte sustenta que tais despesas são essenciais e necessárias, enquadrada nos moldes do REsp nº 1.221.170/PR. Transcrevo alguns trechos da petição recursal: (...)

A despeito da bem elaborada tese do Contribuinte, não vejo como acolhê-la. Ressalto que, como visto alhures, o conceito de insumo foi balizado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com lastro no REsp nº 1.221.170/PR, que tem por conclusão: (...)

Somando-se a isso, **vejo que o Recorrente falhou em apontar o adimplemento ao binômio essencialidade/relevância, que é fundamental à pretendida reversão das glosas e em rebate ao teor do Parecer COSIT**. Portanto, assiste razão à DRJ, quando em seu teor decisório explana que:

Conforme já sintetizado, o novo entendimento de insumo — definido pelo STJ, por meio do Recurso Especial Repetitivo nº 1.221.170/PR (RESP), e delineado pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 — estabelece que, para serem considerados insumos geradores de crédito, não basta que os bens e serviços em discussão sejam empregados na consecução das atividades da empresa, como alegou o contribuinte, mas sejam utilizados no processo produtivo (direta ou indiretamente), e atendam os critérios de essencialidade ou relevância. (...) Portanto, diante do entendimento acima, a glosa de créditos de PIS e COFINS, referentes às despesas incorridas com a contratação de serviços de transporte e alimentação de seus funcionários, merece ser mantida, pois não tem relação com o processo produtivo da empresa.

(...)

**Além do mais**, como não poderia ser diferente, cito precedente desta própria Turma Ordinária, de lavra do insigne Conselheiro Valcir Gassen (Acórdão nº 3301-007.117, sessão de 20/11/2019), o qual destaca que as **despesas com os serviços considerados como “atividades intermediárias” não conferem ao Contribuinte o direito a crédito**: (...)

Por sua vez, o acórdão paradigma nº 3302-006.376 reverteu a glosa dos combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores, na atividade agrícola, pois entendeu que o motivo

da glosa foi a utilização dos dispêndios em cadeia verticalizada, o “insumo do insumo”. Segundo o voto condutor:

Mantendo o entendimento já esposado no supra referido julgamento, admite-se que a glosa imposta pela fiscalização deve ser revertida em relação aos bens e serviços mencionados, eis que tratam-se de custos essenciais à fase agrícola da atividade industrial, exceto os bens ligados à “administração”.

*“Contém despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, [...] [...] Conclusivamente, a fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.”*

Entendo que os créditos sobre combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de funcionários na fase agrícola de uma agroindústria se assemelham às despesas com alimentação e transporte de funcionários para minas de extração, por ambos discutirem atividades de cadeia verticalizada com difícil acesso dos trabalhadores ao trabalho: plantação de cana de açúcar e mina.

Contudo, entendo que o recurso especial não pode ser conhecido, em razão do fundamento autônomo de não comprovação de essencialidade e relevância posto no acórdão recorrido.

#### **TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE GASTOS COM ENERGIA ELÉTRICA A TÍTULO DE DEMANDA CONTRATADA**

Do cotejo entre as ementas dos julgados, há a aparência de divergência suscitada:

| Comparação                  | Acórdão recorrido                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Acórdão paradigma nº 3201-007.440                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tributo                     | COFINS não cumulativa                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | PIS/Pasep não cumulativo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Crédito de energia elétrica | <p>Efetivamente consumida. Constou da ementa:</p> <p>“Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, somente gera direito ao crédito a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, não são aptos a gerar o direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.”</p> | <p>Demanda contratada. Constou da ementa:</p> <p>“O dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia elétrica, tem caráter obrigatório, objetiva o efetivo funcionamento do estabelecimento e tem caráter social, tendo o sistema elétrico sido concebido de forma a atender satisfatoriamente toda a sociedade, razão pela qual ele deve ser incluído no desconto de crédito da contribuição não cumulativa.”</p> |

Contudo, não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles. O acórdão do recurso voluntário expôs argumento autônomo para negar provimento ao direito: a ausência de segregação da glosa

sobre a energia elétrica consumida daquela contratada. É o se vê do voto condutor:

Ressalto, outrossim, a ausência de elementos probatórios que fazem jus ao adimplemento da liquidez e certeza do direito creditório. Assim, além dos fatores acima descritos, o Contribuinte falhou em cumprir os ditames do art. 170 do CTN.

E, por fim, assevero que não se debate sobre a possibilidade de limitar o crédito de energia elétrica ao setor produtivo ou comercial, tema este já abordado nesta Turma Ordinária (Acórdão 3301- 006.987, Rel. Cons. Salvador Cândido Brandão Junior, sessão de 23/10/2019); **o que se discute em tela é a possibilidade de segregação da glosa sobre a energia elétrica consumida daquela contratada.** De modo que adoto a hermenêutica da Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso IX, e Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso III, segundo a qual só merece direito creditório tocante a energia elétrica efetivamente consumida.

Por essas razões, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator