



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.001162/2009-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.352 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARBONIFERA METROPOLITANA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NECESSIDADE DO GASTO PARA A ATIVIDADE PRODUTIVA.

O insumo passível de gerar créditos da não cumulatividade da Cofins deve ser aquele relativo a gastos necessários à atividade produtiva. Não é necessário que o gasto esteja relacionado a elemento que seja consumido ou sofra desgaste em função de contato com o produto fabricado.

No caso, deve ser afastada a glosa do crédito sobre o serviço de retífica de Motores.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE SIMILITUDE FÁTICA.

O conhecimento do Recurso Especial, de congnição restrita, demanda que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando a mesma matéria discutida na decisão recorrida, dê a ela tratamento jurídico diferente.

No caso, a decisão recorrida discutiu a possibilidade de créditos sobre a depreciação de bens usados, enquanto o paradigma discutiu a necessidade de vinculação dos bens depreciados à atividade da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao (i) conceito de insumo e (ii) aos gastos com o serviço de retífica de motores e, no mérito, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão de segunda instância, consubstanciada no acórdão nº 3803-005.218, que deu provimento em parte ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos da não cumulatividade da Cofins sobre (a) serviços de retificação de motores, que não acresçam vis útil superior a um ano e (b) despesas de depreciação de bens adquiridos usados.

Pedido e Despacho Decisório

Originalmente, a Contribuinte apresentou pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa, sobre insumos utilizados na extração, beneficiamento e comercialização de carvão mineral, cuja venda é sujeito à alíquota zero da contribuição, quando destinada à produção de energia elétrica. O referido pedido é relativo ao terceiro trimestre do ano de 2005. Adicionalmente realizou a compensação dos créditos alegados.

A Delegacia da Receita Federal em Florianópolis – SC – exarou Despacho Decisório reconhecendo apenas parcialmente o crédito pleiteado e, consequentemente, homologou parte das compensações. De acordo com o referido Despacho Decisório, foram glosados os seguintes valores:

- (a) Insumos sem ligação direta com a produção, tais como, terraplenagem, turfas ambientais, análise da água, conserto de máquina de escrever;
- (b) Gastos sem ligação com a atividade da empresa, tais como, cartão de natal, bicicleta, camisas oficiais do Criciúma, boné para brinde, serviço hospitalar;
- (c) Gastos com aquisição de bens usados, tais como, motores retificados;
- (d) Gastos com aquisição de equipamentos cujo crédito deveria ter sido calculado sobre a depreciação;
- (e) Gastos com aquisição de serviços e produtos originalmente não identificados e que, posteriormente, revelaram-se inadequados para o creditamento, tais como, comissões de vendas, assessoria fiscal e contábil, diversos cursos, alimentação dos trabalhadores, transporte dos empregados, vigilância e limpeza.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, requerendo o reconhecimento integral do crédito pleiteado e a consequente homologação das compensações.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada em primeira instância e em decisão consubstanciada no acórdão DRJ/FNS nº 07-28.868, foi considerada improcedente, para

manutenção do Despacho Decisório. No referido acórdão, foram considerados os seguintes fundamentos:

- não cabe à autoridade tributária inserir, na base de cálculo dos créditos, gastos não informados corretamente na DACON;
- o ônus da prova do crédito é da Contribuinte;
- somente geram créditos gastos expressamente previstos na legislação, independente de sua essencialidade para a atividade produtiva;
- são considerados insumos, para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Cofins, os elementos que sofrem desgaste em função de aplicação direta no processo produtivo.

Recurso Voluntário

Em seguida, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão de primeira instância, para reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado.

Em seu recurso, a Contribuinte afirma ter comprovado materialmente todos os créditos pleiteados. Em seguida, defende que toda e qualquer despesa necessária à atividade da empresa deveria ser considerada insumo passível de gerar créditos.

Aduz, ainda, que incorre em gastos obrigatórios para conservação e recuperação ambiental.

Entende não existir previsão legal que impeça o creditamento referente à aquisição de bens usados.

Por fim, pede o reconhecimento de créditos sobre gastos com: (a) transporte, alimentação, exames e tratamentos médicos, bem como uniformes dos empregados, (b) portaria vigilância e motoristas, para transportes e (c) pagamentos à GR Terraplenagem Ltda.

Decisão Recorrida

O Recurso Voluntário foi apreciado pela Terceira Turma Especial da Terceira Seção do CARF que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 3803-005.218 deu-lhe provimento parcial, para excluir a glosa do crédito decorrente de:

- serviços de retificação de motores que não acresçam vida útil superior a um ano;
- e
- despesas de depreciação de bens adquiridos usados.

Cumprir referir que, como fundamento para essa decisão, decisão, foi adotado o critério da necessidade do gasto para a atividade produtiva.

A seguir, para fins de esclarecimento, encontram-se reproduzidos a ementa e o dispositivo do referido acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, insumos são todos aqueles bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados no processo

produtivo, ou que o viabilizem, e na prestação de serviços, sem os quais não se realizem ou se incorra na perda substancial de qualidade dos produtos ou dos serviços prestados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ADMISSIBILIDADES.

Configuram insumos da atividade produtiva os custos dos serviços de retificação de motores que não acresça aos bens vida útil superior a 1 (um) ano, diretamente vinculados ao processo produtivo; e as despesas de depreciação incidentes sobre bens usados adquiridos e destinados ao ativo imobilizado quando acresça aos bens vida útil superior a um ano.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado o ônus da prova dos fatos que tenha alegado em seu favor. Na falta de provas o direito creditório deve ser negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas dos créditos decorrentes dos custos de serviços de retificação de motores diretamente vinculados ao processo produtivo, desde que não acresça aos bens retificados vida útil superior a 1 (um) ano, e para admitir o creditamento das despesas de depreciação de bens adquiridos usados com vida útil superior a 1 (um) ano.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Tendo sido cientificada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando divergência quanto a três matérias: (1) Conceito de Insumo, (2) Créditos sobre Serviços de Retificação de Motores e (3) Créditos sobre Depreciação do Imobilizado.

Com relação à primeira matéria, Conceito de Insumo, a Fazenda Nacional alegou divergência jurisprudencial em relação ao acórdão paradigma nº 203-12.448. Defende, a recorrente, que somente devem ser considerados como insumos passíveis de gerar créditos da não cumulatividade da Cofins os elementos consumidos ou que sofram desgaste em função de contato, na fabricação do produto vendido.

Com relação à segunda matéria, especificamente o crédito sobre gastos com o serviço de retificação de motores, a Fazenda Nacional alegou divergência jurisprudencial em relação ao acórdão paradigma nº 3802-000.341. Defende, a recorrente que o creditamento das peças utilizadas na retificação dos motores somente poderia ser admitido se tais partes e peças tivessem sido objeto de desgaste por ação direta sobre o produto em fabricação.

Com relação à terceira matéria, especificamente o crédito sobre o valor da depreciação do imobilizado, a Fazenda Nacional alegou divergência jurisprudencial em relação ao acórdão paradigma nº 3101-00.795. Defende, a recorrente que os bens cuja depreciação gera direito a crédito devem ser somente aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo.

Em despacho de análise da admissibilidade do recurso, o Presidente da Câmara deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Embargos da Contribuinte

Cientificada do acórdão 3803-005.218, a Contribuinte opôs Embargos de Declaração, alegando a existência de vícios, de omissão, contradição e obscuridade, na decisão. Em sua peça de embargos, argumenta que:

- (a) O fundamento da decisão embargada teria sido o de que os gastos necessários à atividade produtiva enquadrar-se-iam no conceito de insumos e, conseqüentemente, ensejariam créditos da Cofins;
- (b) Porém, vários gastos que a embargante entende como necessários não teriam sido acatados como geradores do crédito em discussão.

Os embargos foram rejeitados por despacho do Presidente da Câmara.

Contrarrazões da Contribuinte ao Recurso da Fazenda Nacional

Adicionalmente, a Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, requerendo o não conhecimento do recurso e, subsidiariamente, que a ele fosse negado provimento, para manutenção da decisão recorrida, quanto às matérias admitidas. Registre-se que, nessa peça, em que pese ter tecido críticas aos critérios utilizados pela autoridade fiscal na análise de seu pleito de ressarcimento, o pedido é claro, qual seja, a manutenção da decisão recorrida, conforme a seguir reproduzido:

3. Desta forma, ante todo o acima expendido, espera e requer dignem-se Vossas Senhorias de não acolher e/ou julgar inteiramente improcedente o Recurso Especial da Fazenda Nacional apresentado em seus respectivos termos, mantendo íntegro o acórdão assim recorrido em face deste acima demonstrado acerto em não considerar o direito ao creditamento na apuração não cumulativa das contribuições PIS e COFINS restrito aos princípios aplicáveis à apuração do IPI e do ICMS: créditos sobre a receita faturada e auferida pelo fornecedor de materiais e/ou de serviços à empresa contribuinte, igualmente sujeito à tributação por tais mesmas contribuições, vinculados e indispensáveis à operação e à produção da subsequente receita operacional dessa mesma empresa contribuinte.

N. Termos, P. Deferimento.

Criciúma/SC, 28 de julho de 2014.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Está em julgamento o Recurso Especial da Fazenda Nacional, interposto contra o acórdão nº 3803-005.218, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

Conhecimento

Em que pese o pedido de não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apresentado em contrarrazões pela Contribuinte, entendo que o recurso deva ser parcialmente conhecido.

Entendo que a matéria (3) *Créditos sobre Depreciação do Imobilizado* não teve a necessária divergência jurisprudencial comprovada, para fins de conhecimento do recurso.

O conhecimento do Recurso Especial, de congnição restrita, demanda que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando a mesma matéria discutida na decisão recorrida, dê a ela tratamento jurídico diferente.

No caso, entretanto, verifico que não foi esse o ocorrido.

Com efeito, a decisão recorrida discutiu a possibilidade de créditos sobre a depreciação de bens usados, tendo decidido não haver restrição legal para o creditamento. Por outro lado, o acórdão apresentado a título de paradigma discutiu outro assunto, qual seja, a necessidade da vinculação dos bens depreciados à atividade da empresa.

Ora, as razões de decidir utilizadas pelo colegiado que proferiu o acórdão paradigma não são suficientes para alterar a decisão da decisão recorrida. Portanto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação à matéria (3) *Créditos sobre Depreciação do Imobilizado*.

Quanto às demais matérias, o recurso preenche os requisitos de admissibilidade e concordo com os respectivos termos do despacho do Presidente da Câmara que lhe deu seguimento. Portanto, conheço parcialmente do recurso, em relação às matérias (1) *Conceito de Insumo* e (2) *creditamento dos gastos com o serviço de retífica de motores*.

Mérito

Para análise do mérito, entendo ser necessária a delimitação da lide.

Com efeito, inicialmente, a Fazenda Nacional insurge-se, de forma ampla, contra o conceito de insumo utilizado pela decisão recorrida. Em seguida, de forma específica, a Fazenda Nacional se insurge contra o creditamento dos gastos com o serviço de retífica de motores, sob a alegação de que os itens utilizados na referida retífica não seriam consumidos ou sofreriam desgaste por contato, no processo de fabricação do produto vendido.

Saliento que a primeira matéria deve ser considerada prejudicial à discussão da outra, pois caso a ela seja dado provimento, adotando-se o critério da necessidade de consumo ou desgaste, por contato, na fabricação do produto vendido, automaticamente a outra matéria deverá ser provida. Portanto, por questão de prejudicialidade, início pela análise da primeira matéria.

Esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

(1) Conceito de Insumo

O referido parecer, ao contrário do que defende a recorrente, adota a tese da necessidade do gasto para a atividade produtiva, na definição de insumo passível de creditamento, em detrimento da tese do desgaste por contato, conforme parágrafo 25 do parecer:

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

Portanto, é de se negar provimento quanto à primeira matéria.

(2) Serviços de Retífica de Motores

O referido parecer, ao contrário do que defende a recorrente, aceita o creditamento de gastos com manutenção de equipamentos utilizados em qualquer etapa da produção, conforme parágrafos 88 e 89 do parecer:

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Considerando que motores retificados, por uma inferência lógica, devem ser, normalmente, utilizados na produção do carvão mineral e que não encontrei prova nos autos em sentido contrário, é de se negar provimento quanto à segunda matéria.

Conclusão

Em vista do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial da Fazenda Nacional, com relação às matérias (1) *Conceito de Insumo* e (2) *Gastos com o Serviço de Retífica de Motores*, para, no mérito, negar-lhe provimento

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos