



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

**Processo nº** 11516.001168/2009-95  
**Recurso nº** 940.913 Voluntário  
**Acórdão nº** **3803-003.387 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 21 de agosto de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL NÃO CUMULATIVA - PEDIDO DE RESSARCIMENTO  
**Recorrente** CARBONÍFERA METROPOLITANA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

**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.**

Ensejam direito a crédito, enquanto insumos da atividade produtiva: i) os custos da recuperação ambiental inerentes ao compromisso assumido em Termo de Ajustamento de Conduta firmado perante o Ministério Público, condicionante do exercício da atividade produtiva; ii) os custos dos serviços de retificação de motores de vida útil inferior a 1 (um) ano, diretamente vinculados ao processo produtivo; e iii) as despesas de depreciação incidentes sobre bens usados adquiridos e destinados ao ativo imobilizado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, para reverter as glosas dos créditos decorrentes dos custos da recuperação ambiental inerentes aos compromissos assumidos no TAC, e dos custos dos serviços de retificação de motores diretamente vinculados ao processo produtivo do ora recorrente, desde que os bens retificados tenham vida útil inferior a 1 (um) ano, efetivamente

comprovados nos autos; e, por maioria de votos, para admitir o creditamento das despesas de depreciação de bens adquiridos usados. Vencido o Relator. Designado para a redação do voto vencedor, quanto a esta matéria, o Conselheiro Belchior Melo de Sousa.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

# Relatório

CARBONÍFERA METROPOLITANA S/A formulou Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins não-cumulativa, no valor de R\$ 560.704,16, decorrente de operações no mercado interno não tributadas, referentes ao período de apuração de 01/01/2007 a 31/03/2007. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis-SC deferiu o pleito parcialmente, autorizando o ressarcimento de R\$ 473.630,14. Foram efetuados os seguintes ajustes no saldo credor passível de ressarcimento:

- a) glosa da base de cálculo do crédito a título de insumos de:
- i. custos de aquisições dos produtos e serviços que não se enquadram no conceito de insumos, arrolados nas planilhas juntadas às fls. 154 a 167 (terraplenagem, turfas ambientais, análise da água, conserto de máquina de escrever, comissões de vendas, assessoria fiscal e contábil, diversos cursos, despesas com alimentação dos trabalhadores, transporte dos empregados, despesas com vigilância e limpeza etc.);
  - ii. parte dos valores pagos a GR Terraplanagem Ltda., arrolados na planilha juntada as fls. 168 a 170;
  - iii. custos de aquisição de bens usados, como motores retificados;
  - iv. custos de aquisições de instalações, e máquinas ou motores novos, que somente geram créditos decorrentes de suas amortizações e depreciações
- b. glosa dos créditos sobre encargos de depreciação na hipótese de aquisição de bens usados, expressamente vedados no inc. II do §3º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 457, de 18 de outubro de 2004<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de

- c. exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas financeiras indevidamente incluídas.

Sobreveio reclamação, por meio da qual o requerente rechaça a aplicação das normas da Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404 de 12 de março de 2004, defendendo que, para fins de determinação e apuração dos créditos, bastam as normas e as disposições contidas na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Tacha de ilegal qualquer restrição ou ressalva ao conceito de insumo introduzidas pelas referidas instruções normativas.

Partindo deste pressuposto, defende que geram crédito todas as aquisições de bens e serviços aplicados na "produção de carvão mineral", "indispensáveis e obrigatórios" para "manter a mina em pleno funcionamento e operação". Explica que, na atividade de mineração, há vários itens a serem "observados e realizados tanto no interior como no exterior das respectivas minas", de "presença obrigatória para se produzir carvão mineral de forma regular e em estrita e perfeita observância às normas impositivas que se aplicam a este tipo de exploração econômica", os quais, ante as exigências de conservação e recuperação ambiental, devem "ser obrigatoriamente custeados e efetivamente realizados pela empresa mineradora, junto e concomitantemente a mineração do carvão propriamente dita, inclusive para que os órgãos estatais permitam que as minas permaneçam "abertas" e em funcionamento/operação". Cita os serviços de turfas ambientais, terraplanagem, análise da água dos córregos e rios e outros impostos por meio do Termo de Ajuste de Conduta celebrado ante o Ministério Público Federal e o Estadual, a FATMA e o DNPM.

Contesta a glosa dos valores referentes a **aquisições de bens usados**, que diz "intrinsecamente utilizados nas minas e assim na exploração e produção do carvão mineral", com base no argumento de que a lei não prevê vedação ao aproveitamento de créditos decorrentes destas aquisições. Em relação aos **bens do ativo imobilizado**, alega que há os que "têm duração efêmera nesta atividade de altíssima intensidade de utilização inerente à mineração de carvão", pelo que sustenta ser "regular o creditamento integral quando da sua aquisição ou construção". Quanto aos "que tivessem que ter regularmente os respectivos créditos apurados sobre os montantes de inerente depreciação ou amortização", reclama que a Autoridade Fiscal não podia simplesmente glosar a integralidade dos créditos correspondentes, e sim os ter apurado, considerando-os no cálculo do crédito reconhecido; assevera ser

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 3º Fica vedada a utilização de créditos:

I - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e

II - na hipótese de aquisição de bens usados.

"obrigação inarredável dos agentes fiscais a recomposição dos créditos daí decorrentes da maneira e no valor que então consideraram corretos, face à expressa disposição do artigo 142 do CTN, que os obriga a apurar e a determinar, na sua integralidade, a matéria tributável".

Em relação aos **gastos com mão-de-obra**, aduz que o que se encontra vedado em lei é exclusivamente a remuneração paga a pessoa física em contrapartida ao serviço prestado, não, havendo, portanto, vedação em relação a todo e qualquer outro custo pago a pessoas jurídicas, contribuintes da Contribuição, que esteja obrigada a fazer para manter esta mão-de-obra trabalhando regularmente e assim produzindo. Nesse sentido, defende o crédito em relação aos gastos com pessoal, de natureza não remuneratória, aos quais esteja obrigada por força de Convenção Coletiva de Trabalho, indispensáveis para manutenção da força de trabalho, tais como: transporte gratuito, controle e prevenção de pneumoconiose, equipamento de proteção individual, mudas de roupa, água potável e leite, exames médicos e laboratoriais, fornecimento de lanche, assistência ao trabalhador acidentado, vale alimentação e transporte dos empregados com ônibus e trajetos definidos em contratos específicos, além dos vales transporte.

Defende ainda o direito de creditar-se de gastos com **serviços** tomados de pessoas jurídicas, igualmente contribuinte da Contribuição Social, que sejam indispensáveis à manutenção de sua atividade produtiva, tais como: gastos com portaria, vigilância, motoristas para transportes e manutenção e conservação dos estabelecimentos das minas. Ainda em relação às glosas de gastos com serviços, a contribuinte defende que os prestados pela empresa GR Terraplanagem Ltda. consistem em insumos indispensáveis produção (que diz tratar-se de "uma espécie de mineração de superfície") dos rejeitos carbonosos finos depositados nas bacias de decantação (depósitos de carvão mineral já na superfície depositados, portanto, já anteriormente minerados e ali deixados), as quais adquiriu da Companhia Siderúrgica Nacional - CSN, para adequada entrega e fornecimento à sua cliente Tractebel. Na sequência, alega ainda que geram créditos os demais custos relacionados e indissociáveis à prestação deste serviço, no caso: os custos dos "serviços e os insumos de e para obrigatória recuperação ambiental assumida"; "custos de pessoal, materiais, vigilância, etc. desta GR Terraplanagem Ltda. como integrantes do preço de venda dos serviços cobrados por essa mesma empresa contratada".

A DRJ/FNS-4ª Turma julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 07-026.667, de 11 de novembro de 2011, 241 a 247, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2004*

*REPETIÇÃO DE INDÉBITO. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON*

*A apuração dos créditos das Contribuições para o PIS e da Cofins, não-cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.*

*REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE*

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

*No âmbito do regime não-cumulativo de apuração da contribuição, somente, geram créditos passíveis de utilização pelo contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à sua obrigatoriedade ou à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.*

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

*No regime da não-cumulatividade da contribuição, para fins de creditamento de valores, somente são considerados como insumos: 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 de sua aplicação direta no processo produtivo do bem destinado à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS. O arrazoadado de fls. 263 a 293, após síntese dos fatos relacionados com a lide, rechaça a assertiva de que os créditos controversos em questão não teriam sido materialmente comprovados e afirma que a suposta inexistência do direito creditório advém, única e exclusivamente, da assertiva de que os mesmos não seriam admitidos como créditos regularmente consideráveis e aproveitáveis para fins da apuração não cumulativa das contribuições sociais não cumulativas. Nesse passo, pugna por que se adote o conceito de insumo plasmado no Acórdão nº 3202-00.226, de 8 de dezembro de 2010, cuja ementa transcreve. Segundo o julgado citado, insumo para fim de creditamento de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Nesse contexto, ensejam direito à apuração e ao aproveitamento de créditos de Contribuição no regime da não-cumulatividade todas as aquisições de bens e serviços de outras pessoas jurídicas igualmente contribuintes da Contribuição, que sejam assim indispensáveis e obrigatórios à exploração, ao beneficiamento e à final produção do carvão mineral em que se constitui o objeto social da empresa aqui recorrente.

Na continuação, reproduz literalmente todos os argumentos expedidos em sua Manifestação de Inconformidade no tocante a:

- a) gastos obrigatórios e impositivos com conservação e recuperação ambiental;
- b) aproveitamento de créditos pela aquisição de bens usados, utilizados nas minas e assim na exploração e produção do carvão mineral, por se tratar de restrição carente de previsão legal;
- c) gastos com aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e à falta de creditamento pela depreciação desses bens;
- d) gastos com transportes, alimentação, lanche, leite, exames e tratamentos médicos e laboratoriais, uniformes etc., aos respectivos empregados;
- e) gastos com portaria, vigilância e motoristas para transportes;
- f) **os custos de produção de carvão** pagos a GR Terraplenagem Ltda.

Discorre ainda sobre o conceito de insumo para fim de creditamento de PIS e Cofins e pugna por que se releve os erros cometidos no preenchimento do DACON, em homenagem ao princípio da verdade material, para autorizar integralmente o ressarcimento pleiteado.

Pede provimento.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 263 a 293 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FLS-4ª Turma nº 07-026.667, de 11 de novembro de 2011.

*Conceito de insumo para fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas*

Já está pacificado nesta 3ª Turma Especial o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é aquele deduzido na jurisprudência do STJ, plasmado no REsp 1.246.317-MG, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.06.2011, segundo o qual (sublinhado no original):

*Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica*



*em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

O Min. Campbell Marques extraiu o que há de nuclear na definição de insumo para tal fim:

*1º O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);*

*2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e*

*3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).*

Saiba o recorrente que, embora não se possa reconhecer como insumo, no caso das contribuições em questão, apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem utilizados no produto industrializado (tal como no IPI), o fato é que também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial (despesas operacionais, no conceito do art. 290 e 299 do RIR) como pretende. A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a Cofins ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além do referido imposto incidir sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questões que, repita-se, oneram a receita obtida através de operações de venda de bens, prestação de serviços e outras previstas na lei<sup>2</sup>.

Com esse conceito em vista, passemos à análise do caso concreto.

Carbonífera Metropolitana S/A, estabelecida na cidade de Criciúma-SC, tem como objeto social a extração, beneficiamento e comércio de carvão, a produção e comercialização de coque, a produção e comercialização de concentrado piritoso e a comercialização de imóveis. Boa parte de sua produção, juntamente com um consórcio de empresas do mesmo ramo, é vendida a empresa Tractebel Energia S/A, conforme cópia de parte do contrato juntado aos autos.

#### *Gastos com recuperação/conservação ambiental*

É notório, a lavra de carvão mineral é atividade extremamente poluidora e degradante do ambiente natural. Não foi por outra razão, o ora recorrente viu-se constrangido a celebrar Termo de Ajustamento de Conduta o Ministério Público Federal, Ministério Público e

<sup>2</sup> Por essa razão é que se afasta, de plano, qualquer possível alegação no sentido de que o § 7º do artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03, ao se referir a “custos, despesas e encargos”, teria ampliado a noção de insumos prevista no inciso II do caput daquele mesmo artigo. Mas ainda que assim não fosse, não se deve esquecer que, tecnicamente, um parágrafo pode significar uma exceção ou uma explicação ao que foi dito no caput. Em outras palavras, um parágrafo pode estabelecer uma regra contraditória à do caput, aplicável apenas a situações específicas, pois regra especial derroga regra geral, o que não é o caso do § 7º, que apenas explica melhor a forma de creditamento no caso de empresas sujeitas, ao mesmo tempo, ao regime cumulativo e não cumulativo, que devem se creditar, APENAS, dos custos, despesas e encargos na aquisição de bens e serviços ou, ainda, nas demais hipóteses autorizadas de dedução das contribuições devidas, PREVISTOS NO CAPUT DAQUELE ARTIGO, e não amplamente, como podem vir a defender alguns contribuintes.

Departamento Nacional de Produção Mineral, como forma de internalizar os custos sociais de da recuperação ambiental das áreas impactadas pela atividade.

Como salientou o recorrente, as atividades de recuperação ambiental incluem análise da qualidade das águas, recursos hídricos, transporte, manuseio e destinação de rejeitos e respectivos depósitos, recomposição topográfica, bacias de decantação, recomposição da vegetação nativa - imprescindível a correspondente terraplenagem e turfas ambientais, etc., e outras tantas e impositivas obrigações consignadas neste TAC. Em função do TAC, essas atividades tornaram-se obrigatórias sob pena de interdição da atividade de lavra do carvão *lato sensu*.

Em face da obrigatoriedade dos gastos com a recuperação ambiental e sua estrita vinculação com a viabilização legal do processo produtivo do recorrente, julgo que os custos das atividades inerentes aos compromissos assumidos no TAC subscrito pelo ora recorrente devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos da Contribuição, pois atendem os critérios de pertinência e essencialidade.

Revertam-se as glosas procedidas a esse título.

#### *Custos de aquisição de bens usados*

O recorrente alega que tais gastos referem-se, na verdade, a serviços de conserto e manutenção de motores, conforme atestariam as cópias das notas fiscais, que a decisão recorrida afirma terem sido aportadas aos autos até a Manifestação de Inconformidade, emitidas por retificadores de motores.

Constata-se, portanto, que a própria Administração tributária concebe que as ferramentas e os serviços de manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo dão direito à apuração de créditos das contribuições na sistemática da não cumulatividade.

Tais serviços, em tese, subsumir-se-iam no conceito de insumo esposado nesta decisão, a depender da destinação dos motores retificados. Esse entendimento consta de algumas soluções de consulta, como a Solução de Consulta Disit08 nº 30/2010 e a de nº 420, de 5 de dezembro de 2010, publicada na Seção 1 do Diário Oficial da União de 2 de fevereiro de 2011, em que se registrou que “[os] valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.”

Nesse sentido, admitam-se, na base de cálculo dos créditos da Contribuição, o valor dos custos efetivamente comprovados nos autos dos serviços de retificação de motores diretamente vinculados ao processo produtivo do ora recorrente, desde que os bens retificados tenham vida útil inferir a 1 (um) ano – condição para a sua não imobilização.

Por outro lado, os custos dos serviços de retificação de motores não relacionados com o processo produtivo, que não estejam devidamente comprovados nos autos, não serão admitidos, ou que tenham vida superior a 1 (um) ano, não são admitidos.

#### *Custos de aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente*

O recorrente, em relação aos bens do ativo imobilizado, objeta que há entre eles os que *"têm duração efêmera nesta atividade de altíssima intensidade de utilização"*



*inerente à mineração de carvão", pelo que sustenta o "regular creditamento integral quando de sua aquisição ou construção". Quanto a isso, presume-se que, tendo sido objeto de ativação, são bens com vida útil superior a 1 (um) ano. Nesse caso, não há falar em creditamento com base no conceito de insumo como pretende a contribuinte.*

Nos termos dos incisos VI, VII e §1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as máquinas e equipamentos (novos) e edificações e benfeitorias geram crédito somente em relação aos encargos de depreciação e amortização, conforme o caso, e segundo a regulamentação posta pela IN SRF nº 457, de 2004.

A depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Referida perda de valor dos ativos, que têm por objeto bens físicos do ativo imobilizado das empresas, deve ser registrada periodicamente nas contas de custo ou despesa (encargos de depreciação do período de apuração) que terão como contrapartida contas de registro da depreciação acumulada, classificadas como contas retificadoras do ativo permanente, nos termos do art. 305 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999 – RIR/99). Regra geral, a taxa de depreciação é fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos. Até 31/12/1998, a SRF não havia fixado, para efeitos fiscais, o prazo de vida útil para cada espécie de bem. Admitiam-se até então as taxas anuais de depreciação, resultantes da jurisprudência administrativa. Todavia, desde 31 de dezembro de 1998, os prazos de vida útil admissíveis para fins de depreciação dos seguintes veículos automotores, adquiridos novos, foram fixados pela IN SRF nº162, de 1998:

No que diz respeito ao creditamento em razão das despesas de depreciação/amortização de bens adquiridos usados, que o recorrente diz "intrinsecamente utilizados nas minas e assim na exploração e produção do carvão mineral", o art. 311 do RIR/99 estabelece que o prazo de vida útil admissível para fins de depreciação de bem adquirido usado é o maior dentre os seguintes:

- a) metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo, e;
- b) restante da vida útil do bem, considerada esta em relação à primeira instalação ou utilização desse bem.

Nada obstante, a IN-SRF nº 457, de 2004, em seu art. 1º, § 3º, inc. II, veda expressamente o creditamento na hipótese de aquisição de bens usados.

Mantenham-se as glosas a esse título.

O recorrente repete a inconformidade já manifestada na reclamação no sentido de que a Autoridade Fiscal não podia simplesmente glosar a integralidade dos créditos correspondentes aos bens do Ativo Imobilizado, e que deveria ter apurado os encargos com depreciação/amortização, considerando-os no cálculo do crédito reconhecido. Entende ser, em seus próprios termos, *"obrigação inarredável dos agentes fiscais a recomposição dos créditos daí decorrentes da maneira e no valor que então consideraram corretos, face à expressa disposição do artigo 142 do CTN, que os obriga a apurar e a determinar, na sua integralidade, a matéria tributável"*.

A referência ao art. 142 é imprópria, posto que não se cogita aqui de constituição de crédito tributário. Tratando-se de ressarcimento de créditos, causa de exclusão do crédito tributário, o pleito é instruído por requerimento expresso, com o qual o interessado deve fazer prova das condições e dos cumprimentos das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para a sua concessão. A atuação do Fisco, nesses casos, fica restrita à vontade original do interessado, vedados os provimentos *extra petita*, pois não cabe à Administração suplementar a vontade do administrado.

Nada a reparar no procedimento fiscal quanto a esse aspecto.

*Gastos com o fornecimento de transporte, alimentação, lanches, leite, exames clínicos e laboratoriais e uniformes a empregados. Gastos com serviços de portaria, vigilância e motoristas*

Em relação aos gastos com pessoal, de natureza não remuneratória, aos quais o recorrente está obrigado por força de Convenção Coletiva de Trabalho, tais como: cartão de natal, bicicleta, camisas oficiais do Criciúma, boné para brinde, transporte gratuito, controle e prevenção de pneumoconiose, equipamento de proteção individual, mudas de roupa, água potável e leite, exames médicos e laboratoriais, fornecimento de lanche, assistência ao trabalhador acidentado, vale alimentação e transporte dos empregados com ônibus e trajetos definidos em contratos específicos, além dos vales transporte, bem assim aos gastos com serviços tomados de pessoas jurídicas, tais como: gastos com portaria, vigilância, motoristas para transportes, queda evidente, por sua própria natureza, que, muito embora importantes, os mesmos não guardam a necessária relação de pertinência e de essencialidade com o processo produtivo, nos termos do conceito de insumo adotado nesta decisão.

Mantenham-se as glosas procedidas a esse título.

*Custos de produção de carvão pagos a GR Terraplenagem Ltda.*

O recorrente explica que, em 07/11/2000, adquiriu, em área contígua à hoje Tractebel, em Capivari de Baixo/SC, grande quantidade/tonelagem de depósitos de carvão mineral depositados em superfície depositados (portanto; já anteriormente minerados e ali deixados) - rejeitos carbonosos finos depositados em bacias de decantação no local existentes - também de propriedade da CSN. Integrando o preço desta compra e venda de carvão mineral assim depositado já na superfície, o recorrente assumiu também o ônus e encargos relativos à obrigação de recuperação/reparação ambiental dessa mesma área. O carvão recuperado/retirado desta área é misturado ao carvão oriundo e produzido em suas minas no entorno de Criciúma/SC. Trata-se, pois, de carvão coletado e produzido a partir destas respectivas bacias de decantação, com somatório destes custos de produção inerentes a esta sua recuperação e processamento/beneficiamento já na superfície e não advindo do subsolo.

Nesse contexto, contratou os serviços de GR Terraplenagem Ltda. para recuperação/exploração, manuseio e transporte na produção e comercialização deste carvão de rejeitos carbonosos finos. Destacam-se os serviços de escavações, carga, transporte, empilhamento, blendagem dos rejeitos carbonosos lá existentes, com ainda final transporte e entrega à Tractebel, pelo que todos estes evidentes custos inerentes à produção e à recuperação dessas mesmas quantidades de carvão lá existentes (uma espécie de mineração de superfície).

Entende que tal serviço é insumo indispensável à produção e fornecimento à cliente Tractebel, perfeitamente ensejadores dos créditos correspondentes. Eventuais custos de pessoal, materiais, vigilância, etc. suportados por GR Terraplenagem Ltda., sujeitos à

incidência e ao recolhimento da Contribuição, também ensejariam o direito ao creditamento na Carbonífera Metropolitana S.A., posto que integrantes do preço do serviço contratado.

A propósito, as glosas procedidas pela Fiscalização restringem-se aos itens "DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA + FAXINA", "DESPESAS DE MATERIAIS" e "VIGILÂNCIA - 1/2 RD METRO" da Planilha DEMONSTRATIVO DE SERVIÇO MENSAL SERVIÇO GR/RD METRO, fls. 168 a 170, gastos que, segundo o conceito de insumo adotado, não geram créditos. Todos os demais itens da Planilha foram admitidos na base de cálculo dos créditos.

Portanto, os custos dos serviços de produção de carvão (aí incluídas as atividades de lavra de superfície, transporte e entrega do produto) foram admitidos no creditamento das contribuições.

Também nessa matéria, o procedimento fiscal e a decisão recorrida não merecem reparos.

### Conclusão

Com essas considerações, voto por que se dê provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas dos créditos relacionados apurados a partir de:

- a) dos custos da recuperação ambiental inerentes aos compromissos assumidos no TAC, e;
- b) dos custos dos serviços de retificação de motores diretamente vinculados ao processo produtivo do ora recorrente, desde que os bens retificados tenham vida útil inferior a 1 (um) ano, efetivamente comprovados nos autos;

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2012

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern

### Voto Vencedor

Conselheiro Belchior Melo de Sousa – Redator designado

A divergência aberta no presente julgamento está adstrita a apenas a um ponto: o creditamento da depreciação incidente sobre bens usados adquiridos para o imobilizado.

O Relator inicia o seu voto fixando as balizas dentro das quais expôs o seu entendimento na apreciação dos créditos admissíveis da contribuição em apreço incidentes sobre os insumos, consubstanciando o seu labor no meio termo entre a regência da legislação do IPI, relativamente ao ressarcimento do saldo credor deste imposto resultante da aplicação da técnica da não cumulatividade, e a regência da legislação do IRPJ, no tocante à dedução de despesas necessárias ao desenvolvimento da atividade empresarial, *verbis*:

*Saiba o recorrente que, embora não se possa reconhecer como insumo, no caso das contribuições em questão, apenas as*

*matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem utilizados no produto industrializado (tal como no IPI), o fato é que também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial (despesas operacionais, no conceito do art. 290 e 299 do RIR) como pretende. A autorização para a dedução de despesas operacionais equipararia o PIS e a Cofins ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que, além do referido imposto incidir sobre o lucro, e não sobre a receita, o IR onera o produtor, sem levar em consideração a especificidade de suas atividades, o que não pode ser aplicado para o caso das contribuições em questões que, repita-se, oneram a receita obtida através de operações de venda de bens, prestação de serviços e outras previstas na lei.*

Para negar a pretensão da Recorrente de ver reconhecido este direito ao creditamento pelo Colegiado *ad quem*, ora dissentido, ancorou-se na disciplina expressa do art. 1º, § 3º, inc. II, da IN SRF nº 457, de 2004<sup>3</sup>.

À míngua desse conceito esposado - que, adite-se, é possível apreender-lo da própria dicção do texto legal, numa leitura mesmo pouco detida - entenderam os demais conselheiros, na discussão antecedente à tomada dos votos, que a disciplina veiculada pela citada instrução normativa, de excluir expressamente os créditos ora em foco, não é consentânea com o disposto legal, seja na Lei nº 10.637/2002 ou na Lei nº 10.833/2003. Em torno disso, pode-se afirmar que existe nessa regência restrição não fixada no texto legal, e que erige um entendimento a que não se chega por meio de leitura integrativa do preceito legal com outros, por sinal em nada revelado. Veja-se o texto da Lei nº 10.637/2002, de conteúdo idêntico ao da Lei nº 10.833/2003, reguladoras, respectivamente do PIS e da Cofins, *verbis*:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

~~*I — bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;*~~

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

~~*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*~~

~~*a) no inciso III do § 3º do art. 1º; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008) Produção de efeitos*~~

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

~~*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*~~

<sup>3</sup> §3º. Fica vedada a utilização de créditos:

[...]

II - na hipótese de aquisição de bens usados.

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

~~II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;~~

~~II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; [\(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)~~

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - [\(VETADO\)](#)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

~~V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);~~

~~V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)~~

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

~~VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;~~

VI - 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)*

Dessarte, inclinou-se esta maioria a excluir das glosas de créditos os valores escriturados sob esta rubrica.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para incluir no cálculo do saldo credor do ressarcimento da contribuição os créditos de depreciação sobre os bens usados adquiridos para o ativo imobilizado, mantendo-se os demais provimentos já consignados no voto vencido.

Sala das sessões, 21 de agosto de 2012

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa



Processo nº 11516.001168/2009-95  
Acórdão n.º 3803-003.387

S3-TE03  
Fl. 330



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

### TERMO DE INTIMAÇÃO

**Processo nº:** 11516.001168/2009-95

**Interessada:** CARBONÍFERA METROPOLITANA S/A

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no Acórdão nº 3803-003.387, de 21 de agosto de 2012, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília - DF, em 21 de agosto de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

#### Ciência

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

#### Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração.

☐ \_\_\_\_\_

CÓPIA