



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13609.720561/2010-10
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.290 – 3ª Turma
Sessão de 22 de junho de 2017
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
KINROSS BRASIL MINERAÇÃO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS.

Para se creditar da Cofins em relação à aquisição de bens e serviços, no regime da não cumulatividade, deve-se comprovar que os insumos foram utilizados na fabricação do produto destinado a venda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

RECURSO ESPECIAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se presta para comprovar a divergência jurisprudencial, necessária ao conhecimento do recurso especial, acórdão paradigma cujo arcabouço fático seja diferente do acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que conheceram do recurso. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o

conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas (suplente convocado) não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Júlio César Alves Ramos na sessão anterior.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte com fundamento no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, contra ao acórdão nº **3803-006.454**, proferido pela 3ª Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito creditório de COFINS em relação a: (i) aluguel de máquinas e equipamentos, (ii) partes, peças (retentores, porcas, parafusos, rolamentos, anéis, baterias etc.) e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, (iii) “serviços de monitoramento e controle do espaço”, “serviços de eletricidade”, “serviços de fabricação de engrenagens”, “recondicionamento de equipamento utilizado no processo produtivo”, “transporte rodoviário de insumos importados”, “reforma de cesto inox industrial”, “manutenção em peças dos britadores” e “transporte de argila”, desde que não acarretem acréscimo de vida útil superior a um ano aos equipamentos e máquinas em que aplicados e (iv) encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (máquinas e equipamentos imobilizados e edificações e benfeitorias).

Reproduzo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"A Fiscalização reconheceu em parte o direito creditório pleiteado, tendo procedido à glosa de créditos apurados relativamente a (i) peças e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos (retentores, porcas, parafusos, rolamentos, anéis, baterias etc.), considerando que tais itens não se desgastam pela ação direta do produto em fabricação, (ii) equipamentos denominados "escavadeira hidráulica de esteiras" e "engrenagem bipartida", por se tratar de bens do ativo imobilizado e (iii) serviços e locação de máquinas e equipamentos, por não serem aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

O acórdão recorrido, restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos diretamente na produção, desde que atendidos os demais requisitos legais.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A lei autoriza o creditamento relativamente a aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, desde que atendidos os demais requisitos legais.

ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Há previsão legal que assegura o direito a creditamento dos encargos de depreciação e amortização de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo e de edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, calculados a partir da vigência do dispositivo legal, observados o período de apuração do pedido de ressarcimento, o prazo máximo permitido e os demais requisitos legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PEDIDO DE PERÍCIA E PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. DESNECESSIDADE.

Mostra-se despiciendo o pedido de realização de perícia e de produção de novas provas, uma vez que os autos já contêm informações suficientes ao deslinde da controvérsia. Informações adicionais que o contribuinte considera relevantes já poderiam ter sido trazidos aos autos desde a fase impugnatória, dado tratar-se de elementos relativos a seu processo produtivo, em relação ao qual se pressupõe a existência de controles, de escrituração contábil fiscal e de especificações técnicas.

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que:

"A decisão ora recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pelo art. 3º da Lei nº 10.637/2002 c/c o disposto na IN SRF nº 247/2002, em razão de uma interpretação equivocada, acabou criando uma dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser mantida a decisão de primeira instância a qual analisou a questão sob o prisma correto, mantendo-se todas as glosas ali ratificadas.

Seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, indeferindo-se o pleito do contribuinte, restabelecendo-se o entendimento da decisão de primeira instância administrativa".

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigma, o Acórdão nº **3101-00.795**. Em seguida, o recurso teve seguimento especialmente quanto ao direito ou não de crédito de Cofins, no regime não cumulativo, referente aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, que se destinavam diretamente na produção de bens destinados a venda, nos termos do Despacho de Admissibilidade, fls. 692/694.

Ainda assim, não conformada, a Contribuinte também interpõe Recurso Especial, defendendo que carece de reforma a decisão recorrida no que tange ao não reconhecimento do direito ao crédito de COFINS sobre despesas necessárias ("supervisão técnica", "fabricação de caixas" e etc), considerando que tais itens estão vinculados às atividades exercidas pela empresa, desse modo, enquadram-se dentro do conceito de insumo previsto na legislação.

Para respaldar a dissonância jurisprudencial, a Contribuinte colaciona como paradigma, o Acórdão nº **3202-00-226**. A divergência suscitada pelo sujeito passivo foi quanto ao direito ao crédito de Cofins, no regime não-cumulativo. A contribuinte não concorda com a glosa dos créditos sobre os gastos de "supervisão técnica" e demais itens não expressamente

admitidos no acórdão. Na seqüência, o recurso foi integralmente admitido nos termos do despacho de admissibilidade, fls.787/790.

As razões relevantes para admissibilidade do recurso foram as seguir extraídas do citado despacho:

"Entendo que foi comprovada a divergência jurisprudencial. Com efeito, em vários trechos do acórdão recorrido há a referência à necessidade de que os insumos sejam aplicados ou úteis ao processo produtivo, embora sem exigências da legislação do IPI. Confiram-se alguns excertos:

Acórdão recorrido:

*e-folha 646 - "Na não cumulatividade das contribuições, o elemento de valoração não é mais o produto ou mercadoria em si considerado, mas o total das receitas auferidas pelos contribuintes, o que engloba todo o resultado da **atividade operacional produtiva** da pessoa jurídica."*

*e-folha 649 - "No que se refere aos demais serviços glosados, considerando também o conceito de insumo acima abordado, **bem como a sua efetiva utilização no processo produtivo**, conclui-se pelo direito de creditamento..."*

A manutenção da glosa sobre "serviços técnicos" e "fabricação de caixas" deveu-se também a essa restrição:

e-folha 650 - "Quanto aos demais itens ("supervisão técnica" etc.), dada a sua generalidade ou a ausência de demonstração de sua imprescindibilidade ao funcionamento do fator de produção, conclui-se pela manutenção da glosa efetuada pela Fiscalização."

Por sua vez, o paradigma prescinde dessa condição, não restringindo os insumos somente àqueles aplicados na produção, mas alcançando a totalidade das despesas e custos operacionais:

É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99"

Regularmente intimadas, as partes apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

Os Recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recurso especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Com efeito, o Recurso Especial da Fazenda Nacional trata exclusivamente sobre o direito de crédito do PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, dos encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado. Para comprovar a divergência, foram apresentados acórdãos paradigmas, nºs **3101-00.795** e **203-12.046**, cujas ementas seguem abaixo transcritas na parte que interessa.

Acórdão Paradigma nº 3101-00.795

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005

(...)

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

Acórdão Paradigma nº 203-12.046

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998 Ementa: IPI. CRÉDITO GLOSADO. MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS.

É correta a redução do valor de crédito de IPI, quando se constatarem créditos indevidos relativos a produtos incorporados às instalações industriais, materiais de consumo e as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, que não se consomem em decorrência de uma ação exercida diretamente sobre o produto de fabricação, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização.

Em relação ao primeiro acórdão paradigma, entendo não estar demonstrada a divergência jurisprudencial. Como se observa no voto condutor da decisão recorrida, o recurso voluntário mereceu provimento quanto as despesas com depreciação sobre bens e serviços utilizados na produção nos seguintes termos:

"Somente os bens e serviços utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

A Lei nº 10.833/2003, aplicável à Cofins na sistemática não cumulativa, disciplina a matéria nos seguintes termos:

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

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 energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III 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)

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

(...)

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;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

III dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I de mão de obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

De acordo com os dispositivos legais suprarreproduzidos, é possível constatar que a lei prevê, de forma expressa, o direito de creditamento, independentemente da abrangência do conceito de insumo, relativamente a “energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, “aluguéis de (...) máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” e “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”.

Note-se que tais direitos não se restringem ao processo produtivo da pessoa jurídica, abrangendo a totalidade dos estabelecimentos, no caso do consumo de energia elétrica, e as atividades da empresa, no caso do aluguel de máquinas e equipamentos e de edificações e benfeitorias.

Por outro lado, a decisão indicada como paradigmática, acórdão nº **3101-00.795**, por sua vez, analisou a questão quanto a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado nos seguintes termos:

"As glosas de créditos sob a rubrica encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado efetuadas pela auditoriafiscal ocorreram em razão de os créditos estarem associados a "máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a produção de maçã".

O decisum guerreado elenca as condições para o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação: a) os bens incorporados ao ativo imobilizado devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo; b) para períodos de apuração até julho de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, independentemente das datas de suas aquisições; c) para períodos de apuração a partir de agosto de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, desde que adquiridos a partir de 01/05/2004. E pondera que independentemente da data de aquisição do bem do ativo imobilizado, uma condição deve sempre estar presente: os bens que geram os créditos relacionados com a depreciação, devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo".

Como se vê, as decisões paragonadas laboram a partir de circunstâncias fáticas e jurídicas distintas, o Acórdão Recorrido, bem como a DRJ deram provimento ao Recurso, em razão da lei autorizar expressamente o direito de creditamento, independentemente da abrangência do conceito de insumo, relativamente a “energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, “aluguéis de (...) máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” e “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”.

Por outro lado, o acórdão paradigmático, tratou de glosas de créditos sob a rubrica encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado efetuadas pela auditoria fiscal que ocorreram em razão de os créditos estarem associados a "máquinas e equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, no caso específico a produção de maçã".

Neste sentido, O Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (versão atualizada, pg.31) estabelece que:

"Tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Nesse contexto, também não há que se falar em divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que por sua vez atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria".

Diante do exposto, verifica-se que as dessemelhanças fáticas impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial. E em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão nº CSRF/01-0.956:

"Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é "tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência" ou que se "agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente" (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado."

Quanto ao segundo acórdão paradigma, conforme exame de admissibilidade, fls. 693/694, foi descartado, pois apesar de tratar de créditos de insumos, a legislação que motivou o indeferimento é relativa ao IPI. No paradigma os créditos de insumos foram indeferidos com fundamento no art. 147, I do RIPI/2008 (Decreto nº 2.637/98). É notório que a legislação que trata dos créditos do PIS e da Cofins, no regime da não-cumulatividade, é bem

diferenciada em relação ao IPI. No acórdão recorrido a discussão do direito ao crédito envolve as leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nestes termos, por ausência de comprovação de divergência jurisprudencial, não tomo conhecimento do Recurso da Fazenda Nacional.

No que tange o Recurso da Contribuinte, atende aos demais requisitos de Admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O dissenso jurisprudencial submetido ao crivo deste Colegiado cinge-se a possibilidade quanto ao direito ou não de crédito de COFINS, no regime não cumulativo, dos encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo, bem como, sobre despesas necessárias ("supervisão técnica", "fabricação de caixas" e etc), considerando que tais itens estão vinculados às atividades exercidas pela Contribuinte, enquadram-se assim, dentro do conceito de insumo previsto na legislação.

Com efeito, em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), todavia, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas

operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

In caso, a decisão recorrida reconheceu o direito a crédito de PIS em relação a: (i) aluguel de máquinas e equipamentos, (ii) partes, peças (retentores, porcas, parafusos, rolamentos, anéis, baterias etc.) e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, (iii) “serviços de monitoramento e controle do espaço”, “serviços de eletricidade”, “serviços de fabricação de engrenagens”, “recondicionamento de equipamento utilizado no processo produtivo”, “transporte rodoviário de insumos importados”, “reforma de cesto inox industrial”, “manutenção em peças dos britadores” e “transporte de argila”, desde que não acarretem acréscimo de vida útil superior a um ano aos equipamentos e máquinas em que aplicados e (iv) encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (máquinas e equipamentos imobilizados e edificações e benfeitorias).

Por outro lado, a Fazenda Nacional sustenta que a decisão recorrida, merece reforma, pois, ao alargar o conceito de insumos previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, c/c o disposto na IN SRF nº 247/2002, em razão de uma interpretação equivocada, acabou criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser mantida a decisão de primeira instância a qual analisou a questão sob o prisma correto, mantendo-se **todas** as glosas ali ratificadas.

Compulsando os autos, verifico que Contribuinte dedica-se ao segmento de exploração jazida de ouro e minerais a céu aberto, contendo uma usina de beneficiamento e uma área de rejeitos minerais, além da infra-estrutura superficial. A mina a céu aberto "*Morro do Ouro*" tem o menor teor aurífero do mundo- com uma média de 0,40 gramas de ouro por tonelada de minério. A empresa investe permanentemente em tecnologias de extração que viabilizam as operações em Paracatu, assegurando níveis médios de produção anual de até 15 toneladas.

Todo processo produtivo é monitorado de acordo com padrões de segurança, incluindo a utilização de insumos importantes para o processo produtivo. Desde o início dos anos 2000, a Contribuinte tem respondido por parte significativa da produção e das exportações brasileiras de ouro, respectivamente, entre 15% e 20%, em média, dos totais produzido e exportado.

A atividade de mineração extrativa é considerada complexa, em razão da demanda de uso de maquinário pesado, necessitando de reposição de peças e de manutenção constantes para manter o bom funcionamento do processo de produção.

Neste sentido, para fixar minhas razões de decidir, considero o Parecer técnico referente ao processo de produção apresentando pela contribuinte, o qual se demonstra o seguinte:

"A Kinross Brasil Mineração S.A possui em sua planta industrial 39 máquinas "fora de estrada", da marca Caterpillar, os quais são usados no processo de extração e movimentação do material minerado.

O ciclo de produção da Kinross Brasil inicia-se através do desmonte das rochas, podendo ser através de explosivos ou do uso de máquinas e equipamentos, o que depende da consistência da massa de onde o minério será extraído. Posteriormente o material minerado é transportado à planta de beneficiamento, o que ocorre através de equipamentos "fora de estrada", em sua maioria, por variáveis que envolvem a situação do seu parque produtivo e de sua mina, ou por correias transportadoras.

Como se depreende, a movimentação dos veículos "fora de estrada" dentro do parque industrial da Kinross Brasil, incluindo da mina, é necessária, tanto para extração do minério quanto para o transporte do material para a área de beneficiamento.

Em virtude dessas condições de trabalho a que são submetidas, as referidas máquinas sofrem desgastes tanto pelo contato direto com o minério, quanto pelo acionamento de suas engrenagens e comandos o que, conseqüentemente, ocasiona à Kinross Brasil grande gasto com a reposição de peças e partes destas máquinas".

Como se observa, a Contribuinte tem por objeto a exploração jazida de ouro e minerais, seu processo produtivo consiste no desmonte de rochas, podendo ser por meio de explosivos ou do uso de máquinas e equipamentos pesados, o que faz a Contribuinte suportar todo custo referente a extração dos minerais. Como bem decidido pelo Acórdão Recorrido, o que penso de igual modo, tais atividades estão integradas ao processo produtivo, ademais, os dispêndios relativos ao aluguel de máquinas e equipamentos, partes, peças (retentores, porcas, parafusos, rolamentos, anéis, baterias etc.) e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, “serviços de monitoramento e controle do espaço”, “serviços de eletricidade”, “serviços de fabricação de engrenagens”, “recondicionamento de equipamento utilizado no processo produtivo”, “transporte rodoviário de insumos importados”, “reforma de cesto inox industrial”, “manutenção em peças dos

britadores” e “transporte de argila”, desde que não acarretem acréscimo de vida útil superior a um ano aos equipamentos e máquinas em que aplicados e (iv) encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (máquinas e equipamentos imobilizados e edificações e benfeitorias) geram direito a crédito de COFINS não cumulativa, por serem extremamente essenciais ao processo produtivo.

Nesta toada, penso que o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento da COFINS não cumulativa, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, entendo para que se mantenha o equilíbrio normativo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, a Lei nº 10.833, de 2003, aplicável à COFINS não cumulativa, disciplina a matéria nos seguintes termos:

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

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 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)

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

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;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

III dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Deste modo, o conteúdo contido na Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretada de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS, no regime não cumulativo.

Por outro lado, discordo do conceito de insumo guerreado pela Fazenda Nacional, considerando a utilização do critério do IPI para fins de análise ao direito a crédito da referida contribuição.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, mas discordo de suas conclusões.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto o relator aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto a possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sobre os itens assim denominados: "Supervisão Técnica, fabricação de caixas, etc".

No Acórdão recorrido negou-se o aproveitamento do crédito em razão da falta de comprovação de sua imprescindibilidade ao processo de produção. Abaixo trecho do voto:

(...)

Quanto aos demais itens ("supervisão técnica", "fabricação de caixas" etc.), dada a sua generalidade ou a ausência de demonstração de sua imprescindibilidade ao funcionamento do fator de produção, conclui-se pela manutenção da glosa efetuada pela Fiscalização.

(...)

O contribuinte, por sua vez, pede a reversão desta glosa, em seu Recurso Especial, não pela demonstração da necessidade de referidos itens no processo produtivo, mas fazendo uma defesa mais ampla do que se entende por insumos na não cumulatividade do PIS e da Cofins. Nesse sentido também transcrevo trecho do seu recurso especial:

Conforme bem apontado no trecho do voto acima transcrito, enquadram-se no conceito de insumo não somente os custos diretamente vinculados ao processo produtivo, mas também gastos necessários à geração da receita, mesmo contabilizados como despesa.

No presente caso, nota-se que a glosa efetuada pela Fiscalização e mantida pela 3ª Turma Especial se refere à bens ou serviços claramente utilizados nas atividade da Recorrente.

Nesse passo, carece de reforma a r. decisão recorrida no que tange ao não reconhecimento do direito ao crédito de COFINS sobre despesas necessárias ("supervisão técnica", "fabricação de caixas" e etc.) uma vez que tais itens estão vinculados às atividades exercidas pela Recorrida e, desse modo, enquadram-se dentro do conceito de insumo previsto na legislação.

Veja que o contribuinte não contestou especificamente a conclusão do acórdão recorrido de que não havia provas da imprescindibilidade de referidos itens no processo produtivo. Nesse sentido, não havendo elementos da essencialidade dos itens ao processo produtivo, nem utilizando o conceito de insumos adotado pelo ilustre relator, penso que não poderia admitir estes créditos.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da essencialidade, adotado pelo relator.

Nesse sentido, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.

Lei 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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, 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 Tpi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda.

No presente caso, em momento algum, o recorrente demonstrou que as despesas incorridas com "supervisão técnica", "fabricação de caixa", "etc" (não especificadas) são imprescindíveis ao seu processo produtivo. Sequer demonstrou e comprovou que foram realizadas dentro do parque industrial. Observe que não há um mínimo de resposta ao que se entende por "supervisão técnica". Seria um serviço comprado de terceiros, já que não existe previsão legal para creditamento de salários ou mão-de-obra. Qual a destinação desse serviço? O mesmo se aplica aos serviços de fabricação de caixa e "etc". O contribuinte não se ocupou em demonstrar sequer sua essencialidade, caso se adotasse este conceito no presente voto, o que não é o caso.

Dessa forma, não tendo a recorrente demonstrado que as referidas despesas são imprescindíveis à fabricação/venda de seus produtos mantém-se as glosas dos créditos da contribuição, efetuadas pela autoridade administrativa.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal