



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

**Processo n°** 15983.000398/2009-81  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-005.542 – 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de agosto de 2017  
**Matéria** Auto de Infração - PIS/Pasep e Cofins  
**Recorrente** ECOPORTO SANTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DISSENSÃO JURISPRUDENCIAL. REQUISITO.

O conhecimento do recurso especial exige que se demonstre a dissensão jurisprudencial. É essencial que as circunstâncias fáticas identificadas no acórdão paradigma e no acórdão recorrido sejam passíveis de comparação. Se as decisões partem da mesma premissa, mas dispensam tratamento diferente aos casos, presume-se que as circunstâncias fáticas de uma e de outra sejam distintas. O ônus de demonstrar que não o eram é do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que conheceram do recurso.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte contra decisão tomada no Acórdão nº 3403-001.733, de 22/08/2012, que recebeu a seguinte ementa:

*Assunto: Contribuição para Integração Social PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.*

*Período de Apuração:*

*Ementa: CRÉDITOS TOMADOS SOBRE DESPESAS DECORRENTES DE OBRAS.BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS.*

*Certo é calcular o crédito sobre o valor da depreciação incorrida no mês. Não assiste razão a Recorrente de tomar o crédito sobre os valores relativos aos custos e despesas de manutenção e consertos efetivados em bens de terceiros pelo valor desembolsado, o que resta assegurado é o direito de tomar o crédito sobre a parcela da depreciação incorrida em cada mês.*

*Ementa: GLOSA. CRÉDITO TOMADO SOBRE AQUISIÇÃO DE PEÇAS, EQUIPAMENTOS.*

*A sistemática não cumulativa de apuração da COFINS e do PIS autoriza descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Impõe demonstração inequívoca da essencialidade dos insumos caso a caso, cabe ao contribuinte demonstrar.*

*Inexistindo prova cabal da essencialidade dos insumos, há de negar-se provimento ao apelo.*

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 21.689 e segs) refere-se **(i)** à nulidade da decisão de primeira instância por ter-se motivado em razões distintas das que motivaram o lançamento fiscal e **(ii)** ao conceito de insumo considerado por ocasião das glosas dos créditos decorrentes (1) das despesas com obras e benfeitorias em imóveis de terceiros e (2) com gastos na aquisição de peças, equipamentos, serviços e bens do imobilizado.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade às e-folhas 21.877 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 21.887 e segs. Requer que seja desprovido o recurso.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

### **Conhecimento do Recurso Especial**

#### **1 - Nulidade da decisão de primeira instância**

A demonstração do dissenso jurisprudencial necessário para o prosseguimento do pedido de nulidade da decisão recorrida e da decisão de primeira instância tomou como paradigma dois acórdãos proferidas pela primeira Seção de Julgamento deste CARF. As ementas são as seguintes:

*Acórdão n° 103-21.409*

*IRPJ - LANÇAMENTO ORIGINÁRIO - INOVAÇÃO PELA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - A competência do Órgão Julgador está circunscrita aos fundamentos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, sendo-lhe defeso aperfeiçoá-lo ou inová-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal.*

*Acórdão n° 108-08967*

*...IRPJ-NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ - FUNDAMENTO DISTINTO DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - É nula a decisão que mantiver o lançamento com fundamentos distintos dos que basearam o auto de infração, em razão de não permitir o amplo direito de defesa ao contribuinte em face da inovação após a sua impugnação.*

O assunto não consta na ementa da decisão recorrida, mas foi examinada pelo relator responsável, nos seguintes termos:

*A decisão vergastada reconhece o direito de tomar o crédito, desde que, seja calculado sobre a parcela de depreciação incorrida no mês. Em razão disso a Interessada alega nulidade face à motivação constante do auto de infração de que essas despesas e custos não integram os custos diretos de serviços previstos pela legislação do PIS e da COFINS.*

*Não vislumbro nulidade, a meu ver inexiste mudança de fundamentação entre aquela utilizada pelo agente fiscal atinente ao fato de que o contribuinte pretende tomar o crédito sobre o valor despendido e a decisão recorrida que limita a parcela de depreciação incorrida.*

*A motivação do lançamento decorre da inexistência do direito, no entanto, a decisão reconhece esse direito e diz em quais*

A comparação entre o enunciado das ementas das decisões paradigmas e os fundamentos presentes no acórdão recorrido não permite identificar divergência na interpretação da legislação tributária.

Todos partem de uma mesma premissa: a inovação nos fundamentos do auto de infração enseja a nulidade da decisão que, sob novos fundamentos, manteve a atuação. A diferença é que, no recorrido, chegou-se à conclusão de que não houve inovação, nos paradigmas entendeu-se que houve.

*A priori*, o que se vê ou são circunstâncias fáticas distintas ou interpretações diferentes dos mesmos fatos.

A recorrente não procedeu, como deveria, a uma análise crítica das divergências apontadas e nem mesmo carregou aos autos nenhum dos acórdãos paradigmas, apenas transcreveu suas ementas. Por essa razão, não há como atestar a identidade fática dos litígios, restando impossível precisar se a divergência encontra-se na interpretação do que venha a se constituir em uma inovação ou se ditas "inovações" (circunstâncias fáticas) são diferentes e, por isso, receberem tratamento diferente.

Se ocorreu a última hipótese, estaríamos diante de situações incomparáveis, uma vez que os cenários sejam distintos. Se foi a primeira, tratar-se-iam, de diferentes interpretações sobre o fato e não sobre o direito a ele aplicado.

De toda sorte, ainda que se admitisse que a interpretação do fato, no caso a alteração nos fundamentos da autuação, dependa da interpretação do alcance da expressão *cerceamento do direito de defesa* e, deste modo, passível de ser tomado como uma divergência na interpretação da lei tributária, seria essencial que a identidade dos fatos fosse detidamente examinada e demonstrada pela recorrente. Ao colacionar apenas as ementas dos acórdãos paradigma, ela não só deixou de atender aos requisitos formais do recurso especial mas comprometeu, ainda, a formação de juízo acerca da efetiva ocorrência do dissenso.

## **2 - Despesas decorrentes de obras e benfeitorias em imóveis de terceiros**

A seguir os fundamentos da decisão recorrida.

*No que concerne à tomada de crédito sobre o valor despendido com obras e benfeitorias em bens de terceiros, a decisão hostilizada deve ser mantida, pois o fato gerador dos créditos escriturais de PIS e de COFINS previstos no art. 3º, VII, da Lei nº 10.637; 2002 c/c da Lei nº 10.833 de 2003 ocorre no momento em que são apurados os encargos de depreciação e amortização, na forma do art. 3º, parágrafo 1º, III, e parágrafo 3º, III, dos mesmos diplomas retro citados, portanto, sendo indiferente a data de aquisição dos bens.*

*Assim, certo é calcular o crédito sobre o valor da depreciação incorrida no mês, de modo não assistir razão a Recorrente de tomar o crédito sobre os valores relativos aos custos e despesas de manutenção e consertos efetivados em bens de terceiros, e,*

*assegurar o direito de tomar o crédito sobre a parcela da depreciação incorrida em cada mês.*

O acórdão paradigma é bastante conhecido deste Colegiado. Defende entendimento de que a palavra *insumo* encontrada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02 deve ser interpretada à luz da legislação do Imposto de Renda, alcançando todo e qualquer custo ou despesa necessário à consecução das atividades da empresa. A própria ementa do voto não deixa dúvidas a respeito, observe-se.

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.*

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda a qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.*

O problema é que essa premissa, que denota, sem dúvida, a ocorrência de interpretações divergentes sobre o conceito de insumo e, portanto, da legislação tributária, não tem qualquer consequência em relação aos créditos apurados na forma dos incisos III, dos § 1º, dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, uma vez que eles não se refiram aos insumos utilizados no processo produtivo da sociedade empresária, mas aos créditos decorrentes da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc, que não são influenciados pela amplitude do significado da palavra *insumo* presente na legislação acima mencionada. Portanto não conheço do recurso especial também nesta parte.

**3 - Glosas de créditos tomados sobre a aquisição de peças, equipamentos, serviços e bens do imobilizado.**

Quanto a este item entendo também que não existe a comprovação da divergência jurisprudencial a justificar o conhecimento do recurso especial do contribuinte.

No meu entender embora o acórdão paradigma tenha adotado um conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade, um

---

pouco mais abrangente do que o acórdão recorrido, tal fato não é suficiente para comprovar a divergência.

A verdade é que em ambos o entendimento consubstanciado é que é possível o aproveitamento de créditos sobre a aquisição de peças, equipamentos e serviços de manutenção em maquinários utilizados na atividade produtiva ou na prestação de serviços, desde que não integrem o ativo imobilizado, situação em que a possibilidade de crédito recairia não sobre as aquisições, mas sobre a depreciação das referidas máquinas.

Embora o acórdão paradigma não tenha especificado nada a respeito da impossibilidade de aproveitamento de crédito caso haja a imobilização das peças ou serviços aplicados, a verdade é que mesmo na sistemática de apropriação de custos e despesas previstas na legislação do IRPJ, adotada no paradigma, não há possibilidade de o custo ou despesa ser apropriado nas situações em que tal item deva ser ativado.

Assim, ambos acórdãos caminharam em sintonia, no sentido de ser permitida a apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins sobre a aquisição de peças, equipamentos e serviços aplicados na manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo. No voto do acórdão recorrido esta conclusão é cristalina, sendo o crédito indeferido em vista da falta de comprovação de sua essencialidade ao processo produtivo.

Tal conclusão pode ser facilmente detectada da leitura de excertos do voto constante do acórdão recorrido, abaixo transcrito:

Há posição da Câmara Superior de que os custos essenciais para a atividade do contribuinte devem gerar créditos de PIS/COFINS na sistemática não cumulativa. Assim, há de perquirir a essencialidade dos insumos caso a caso.

No caso concreto, aquisição de equipamentos e bens do imobilizado o direito de tomar o crédito deve ser calculado sobre o valor da depreciação apurada no mês.

Peças de Reposição e Serviços – encontra em cartadas no item manutenção de bens.

Da análise da relação do anexo I e dos documentos de fls. 38/41 em diante constata-se a diversidade de peças de reposição, principalmente de veículos, empilhadeiras e quindastes, entre tantas, encontram: buchas, comando de válvulas de motores, pneus. Etc.

Assim, precisa-se perquirir e definir se essas aquisições a título de peças de reposição estão obrigadas a ser contabilizadas no Ativo ou são consumidas no processo da prestação dos serviços inerentes a atividade da recorrente.

Diante da extensa lista aquisições e prestação de serviços apresentada pela fiscalização em que a recorrente tomou crédito entendendo tratar de insumos, e, por cuidar-se de benefício, o ônus da prova a meu sentir cabia ao contribuinte demonstrar o desacerto da fiscalização.

De acordo com entendimento da interessada esses dispêndios foram realizados e contabilizados a título de custo operacionais o que autorizava a tomar o crédito

sobre esses bens de imediato. A prova acostadas autos é em relação à propriedade dos bens, equipamentos, utilizados na prestação de serviços por tratar de bens de leasing operacional, juntou DI e cópias de notas fiscais de entrada.

Diante da ausência de prova concreta no sentido de demonstrar a essencialidade dos produtos leva a não provir o recurso.

Portanto somente por questões de prova é que o recurso voluntário foi improvido, não em função do conceito de insumos adotado.

Diante do exposto, voto pelo não conhecimento do recurso especial apresentado pelo contribuinte.

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal

Processo nº 15983.000398/2009-81  
Acórdão n.º **9303-005.542**

**CSRF-T3**  
Fl. 10

---