



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

Processo nº 10242.720009/2015-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.469 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2019
Matéria PIS/COFINS
Recorrente AUTO POSTO IRMÃOS BATISTA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de combustíveis, os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma operação autônoma em relação à aquisição do combustível, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. BENFEITORIAS.

Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados em construção, benfeitoria ou reforma, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (artigo 79 e 81, inciso II do Código Civil). Dessarte, os dispêndios com materiais de construção, assim como se dá com as benfeitorias, somente geram direito de crédito da Contribuição ao PIS e COFINS na forma de depreciação.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS VINCULADOS A BENFEITORIAS.

Os dispêndios com aluguéis de máquinas e equipamentos destinados à realização de benfeitorias devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito de PIS e Cofins na forma de depreciação.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar os valores correspondentes às glosas referentes aos gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Fortaleza, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Contra o contribuinte retro identificado foram lavrados os autos de infração da Cofins (fls. 8/12) e do PIS (fls. 3/7), nos valores de respectivamente R\$ 54.394,41 e R\$ 11.809,04, já

incluídos multas e juros, totalizando na data do lançamento a importância de R\$ 66.203,45.

O procedimento de fiscalização teve por escopo a análise dos créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS e da COFINS escriturados pela empresa no ano calendário de 2010.

De acordo com o DACON, o contribuinte apurou os seguintes valores de créditos de PIS e Cofins vinculados a vendas não tributadas no mercado interno:

PIS

Período de Apuração	Crédito (R\$)
1º trimestre 2010	30.077,69
2º trimestre 2010	34.479,68
3º trimestre 2010	39.756,08
4º trimestre 2010	36.382,20

Cofins

Período de Apuração	Crédito (R\$)
1º trimestre 2010	138.539,65
2º trimestre 2010	158.815,50
3º trimestre 2010	183.118,91
4º trimestre 2010	167.578,60

Referidos créditos foram objeto Pedidos de Ressarcimento – PER, em valores parciais, conforme abaixo discriminados:

PIS

Período de Apuração	PER	Crédito (R\$)
1º trimestre 2010	31678.72811.291110.1.1.10-1683	20.399,15
2º trimestre 2010	29301.80004.291110.1.1.10-0053	23.074,51
3º trimestre 2010	03019.62231.171210.1.1.10-4598	29.610,09
4º trimestre 2010	22960.36861.280211.1.1.10-6408	20.104,61

Cofins

Período de Apuração	PER	Crédito (R\$)
1º trimestre 2010	09049.94390.291110.1.1.11-8326	93.959,69
2º trimestre 2010	03016.52216.291110.1.1.11-5586	106.282,54
3º trimestre 2010	30535.07410.171210.1.1.11-1397	136.385,86
4º trimestre 2010	12540.55831.280211.1.1.11-8127	92.603,02

Em procedimentos de fiscalização para a apuração dos créditos, foram realizadas as seguintes glosas:

- 1. créditos indevidos sobre gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda;***
- 2. créditos indevidos sobre gastos com a realização de benfeitorias;***

3. créditos indevidos sobre locações de máquinas e equipamentos utilizados em benfeitorias;

4. créditos indevidos apurados sobre a aquisição de bens para revenda sujeitos à incidência monofásica;

5. créditos indevidos apurados sobre a devolução de vendas de bens sujeitos à incidência monofásica;

Após as glosas e a recomposição, mês a mês, dos saldos de PIS e Cofins, o contribuinte apresentou saldos devedores nos meses de maio, agosto, novembro e dezembro, conforme valores a seguir discriminados, os quais foram objeto dos lançamentos de ofício de que trata este processo:

PIS

Fato Gerador	Contribuição (R\$)
31/05/2010	629,28
31/10/2010	83,86
31/11/2010	2.307,30
31/12/2010	2.504,49
Total	5.524,93

Cofins

Fato Gerador	Contribuição (R\$)
31/05/2010	2.898,79
31/10/2010	386,40
31/11/2010	10.627,69
31/12/2010	11.535,88
Total	25.448,76

O detalhamento e a fundamentação das glosas, bem como a apuração dos saldos devedores objeto de lançamento, constam do Relatório Fiscal de fls. 14 a 72.

A relação das notas fiscais objeto de glosa consta dos Anexos I a IV às fls. 73 a 195.

Em decorrência do mesmo procedimento fiscal e com fundamento [SIC] no mesmo Relatório (fls. 14 a 72), foram formalizados os processos abaixo relacionados, referentes a indeferimentos totais ou parciais de PER/Dcomps, objeto de Manifestação de Inconformidade por parte do contribuinte, a saber:

PIS

Processo	PER	Período de Apuração
13227.900.237/2014-93	31678.72811.291110.1.1.10-1683	1º Trimestre/2010
13227.900.238/2014-38	29301.80004.291110.1.1.10-0053	2º Trimestre/2010
13227.900.240/2014-15	03019.62231.171210.1.1.10-4538	3º Trimestre 2010
13227.900.241/2014-51	22960.36861.280211.1.1.10-6408	4º Trimestre/2010

COFINS

Processo	PER	Período de Apuração
13227.900.235/2014-02	09049.94390.291110.1.1.11-8326	1º Trimestre/2010
13221.900.236/2014-49	03016.52216.291110.1.1.11-5506	2º Trimestre/2010
13227.300.239/2014-82	30535.07410.171210.1.1.11-1397	3º Trimestre 2010
13227.900.242/2014-04	12540.55831.280211.1.1.11-8127	4º Trimestre/2010

Ciente dos lançamentos em 16/01/2014, o contribuinte apresentou em 16/02/2014 a impugnação de fls. 475/500.

Conforme já relatado, as glosas impostas pela fiscalização foram as seguintes:

1. créditos indevidos sobre gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda;
2. créditos indevidos sobre gastos com a realização de benfeitorias;
3. créditos indevidos sobre locações de máquinas e equipamentos utilizados em benfeitorias;
4. créditos indevidos apurados sobre a aquisição de bens para revenda sujeitos à incidência monofásica;
5. créditos indevidos apurados sobre a devolução de vendas de bens sujeitos à incidência monofásica;

Destas glosas, somente as correspondentes aos itens 1 e 3 foram expressamente impugnadas neste processo, tendo o contribuinte silenciado quanto às demais. Essa lacuna teria, em princípio, o efeito de tornar definitivas as glosas correspondentes aos itens 2, 4 e 5, mantendo-as independentemente de apreciação meritória, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Contudo, as glosas relativas aos itens 2, 4 e 5 foram expressamente contraditadas nos processos de Manifestações de Inconformidade acima identificados e, em se tratando dos mesmos fatos, reputo razoável importar para este processo as razões de defesa expressas naqueles processos, os quais, aliás, estão sendo julgados conjuntamente com este na presente sessão. O faço arrimado nos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Assim, na síntese dos argumentos de defesa que se segue constam não só as razões opostas na presente Impugnação, mas também as opostas nos processos de Manifestação de Inconformidade.

Seguem-se, em síntese, os argumentos de defesa apresentados neste processo, aditados com os opostos nos processos de Manifestação de Inconformidade conexos:

Do direito de crédito:

☐ *a impugnante realiza a venda de gasolinas, óleo diesel e demais combustíveis, sendo seus produtos destinadas ao mercado interno e tributados à alíquota zero para PIS e Cofins, conforme determina a legislação vigente;*

☐ *a Impugnante, com base no artigo 3º das Leis 10.637/2002 para PIS e artigo 3º da Lei 10.833/2003 para COFINS, realizou créditos sobre insumos e serviços necessários a atividade que exerce. No entanto, cabe ressaltar, que não se apropriou de créditos sobre a aquisição de combustíveis, já que estes são tributados pelo regime monofásico e não dão direito a créditos;*

☐ *considerando que seu produto final é tributado à alíquota zero, com base no artigo 17 da Lei 11.033/2004 e artigo 16 da Lei 11.116/2005 a empresa protocolou através do programa Perdcomp os pedidos de ressarcimento dos créditos vinculados a saídas para o mercado interno, bem como apresentou para o período a Dacon a fim de demonstrar a apuração das contribuições para o PIS e a Cofins;*

Créditos indevidos sobre gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda:

☐ *o agente fiscal transcreveu toda esta legislação para dizer que há vedação expressa para desconto de créditos sobre aquisições de combustíveis e, por extensão, também “não há como permitir o desconto de créditos em relação ao frete, o qual compõe o custo de aquisição de tais bens (combustíveis)” (cfe Relatório Fiscal – pg 21);*

☐ *a redação da norma que exclui os combustíveis da base de crédito é clara. E com base nesta norma que a Recorrente não tomou créditos de PIS e Cofins sobre as aquisições de combustíveis. No entanto, em momento alguma qualquer norma relativa ao PIS e Cofins disciplinou qualquer regra acerca de custo ou insumos/serviços vinculados;*

☐ *o artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza expressamente que as empresas submetidas ao regime não cumulativo poderão creditar-se de “bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, na produção, na fabricação de bens ou produtos destinados à venda”;*

□ o frete é um insumo necessário e imprescindível para a realização da atividade comercial a que se propõem a Recorrente.

□ o frete é uma operação comercial totalmente independente da compra do combustível, tem fornecedores distintos e documentos fiscais (NFs) distintos, de forma que o pagamento deste serviço independe da operação “compra de combustível”;

□ a Receita Federal, através da IN 404/2004, conceituou insumo para fins de créditos de Cofins e atribuiu o conceito que se aplica ao IPI, pois conceituou insumos apenas para empresas que realizam a fabricação de algum produto. Ao editar tal norma, a RFB foi além do seu dever de normatizar, ao tentar impor um conceito restritivo e oriundo das regras de IPI, já que o conceito estabelecido pela IN remete à fabricação ou produção, desgaste e alteração;

□ a questão já foi tema de decisões do CARF e de tribunais judiciais que em suas decisões entenderam que os créditos de PIS/Cofins devem abranger todo custo ou despesa necessária à atividade da empresa;

□ da mesma forma que vem decidindo o CARF e os Tribunais, as Soluções de Consulta da Receita Federal também dispõem neste sentido, reconhecendo inclusive o frete sobre compras como insumo.

Créditos indevidos sobre gastos com a realização de benfeitorias:

□ a empresa trata como benfeitorias as definidas nos §§ 2º e 3º do artigo 96 do Novo Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, a saber: “São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore” ou ainda, “podem facilitar seu uso”;

□ todas as manutenções e reparos necessários à conservação das instalações, prédio e reformas da estrutura física da empresa, necessárias e utilizadas para realização da atividade fim da empresa, são lançados a título de benfeitorias;

□ o regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 em seu artigo 301, define o tratamento dado as pequenas despesas e dita que os custos de aquisição cujo valor sejam de até R\$ 326,61 ou se de valor maior e que sua vida útil seja de até um ano podem ser lançadas diretamente como custos, sem serem imobilizadas;

□ as benfeitorias são de valores inferiores ao limite ou de vida útil menos que um ano, foram lançadas direto como custos no mês incorrido, portanto não sofrem depreciação;

☐ *para que funcione adequadamente e o cliente se sinta bem, constante-mente são realizados benfeitorias em todo o empreendimento;*

☐ *como há grande movimentação de veículos pesados no pátio, como o calçamento é a base de lajota, constantemente são realizados reparos no pátio e nos muros que cercam o estabelecimento, com a utilização de pó de pedra, areias, cimentos, brita, etc. e com geração de entulhos;*

☐ *na área de abastecimento, como já afirmado, caminhões de grande porte circulam nas rampas, constantemente há reparos, com a utilização de ferragens, cimento, brita, pinturas em geral, sinalizações, troca de telhas da cobertura, manutenção em forros de PVC, gerando entulhos, etc;*

☐ *no que se refere aos banheiros destinados aos motoristas, sempre ocorre quebra de pias e vasos sanitários, culminado com sua troca, manutenção de chuveiros, hidráulica, lâmpadas, instalações elétricas, pisos, revestimentos, telhados, peças de reposição do aquecimento solar, pinturas em geral, etc. com geração de entulhos;*

☐ *esta é a destinação dos materiais adquiridos pela empresa, a título de benfeitorias, em que são utilizadas na manutenção de todas as instalações e que são úteis e necessárias para a conservação do patrimônio e realização da venda;*

☐ *estas pequenas manutenções/reparos denominados benfeitorias no caso em análise são efetuados sem projeto de execução, de forma que os documentos que comprovam sua realização são as notas fiscais e cupons fiscais de pagamentos de materiais e serviços, todas já apresentados ao Auditor e integrantes a este processo;*

☐ *na verdade, benfeitorias são obras ou gastos realizados na coisa imóvel, com a finalidade de conservá-la, melhorá-la ou embelezá-la, com o intuito na atividade comercial, em dar boa aparência ao ambiente e atrair o cliente. Se essas obras ou gastos mudassem a natureza da coisa imóvel, aí sim deveria haver um projeto, não podendo então ser consideradas como benfeitorias e sim como imobilizações e sofreriam a depreciação ou a amortização em caso de bens de terceiros;*

Créditos indevidos sobre locações de máquinas e equipamentos utilizados em benfeitorias.

☐ *o Auto de Infração glosou integralmente os valores dos aluguéis de máquinas e equipamentos pagos à Pessoas Jurídicas;*

☐ *o art. 3º inciso IV das Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins) é expresso em admitir o desconto de crédito de de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”;*

☐ *no entanto, o agente fiscal fundamentou sua glosa no fato de tais máquinas e equipamentos terem sido alugados para realização das benfeitorias em prédios próprios e de terceiros e*

nesta condição deveriam estas despesas ter sido imobilizadas e os créditos tomados através dos encargos e depreciação e amortização;

☐ *a legislação é clara quando autoriza a realização de créditos sobre alugueis de máquinas e equipamentos, desde que pagos à pessoa jurídica. Somente isso;*

☐ *a legislação que autoriza o lançamento de créditos sobre alugueis de máquinas e equipamentos pagos a pessoas jurídicas não estabelece qual deverá ser a contabilização de tal serviço, tampouco determina o que deve ser imobilizado ou não;*

Créditos indevidos apurados sobre a aquisição de bens para revenda sujeitos à incidência monofásica:

☐ *a Recorrente equivocadamente considerou como tributadas alguns tipos de mercadorias que tem incidência monofásica para PIS e Cofins, conforme apontou o agente fiscal em seu relatório, no qual relacionou os itens excluídos;*

☐ *é correta a referida exclusão, se confirmada a tomada de créditos de produtos monofásicos. Mas também será correta a análise da base de débitos, já que a Recorrente oferecia a tributação todos os produtos sobre os quais tomava crédito;*

☐ *em momento algum, o Auditor Fiscal manifestou-se no Relatório Fiscal acerca dos pagamentos indevidos efetuados pela Recorrente. Também não apresentou qualquer demonstrativo de cálculo que pudessem contemplar tais ajustes;*

☐ *assim, para que a glosa de tais itens esteja correta é preciso que se analisem os tipos de produtos, se monofásicos ou não e, também a base de débitos, para que o ajuste seja correto;*

☐ *desta forma, é justo e correto que tais valores sejam revistos, tanto em relação ao débito quanto em relação ao crédito;*

☐ *desde já requer-se tal ajuste, para que a empresa não seja duplamente prejudicada, tendo em vista que o Despacho Decisório em debate excluiu o crédito e manteve o débito.*

Créditos indevidos apurados sobre a devolução de vendas de bens sujeitos à incidência monofásica:

☐ *indevidamente a recorrente tomou créditos sobre devolução de mercadorias que tem incidência monofásica para PIS e Cofins conforme apontou o agente fiscal em seu relatório, no qual relacionou os itens excluídos;*

☐ *a contabilização dos créditos na devolução de vendas de mercadorias sujeitas à incidência monofásica é prova de que a empresa tributou indevidamente esses produtos na saída;*

☐ *desta forma, é justo e correto que tais valores sejam revistos, tanto em relação ao débito quanto em relação ao crédito;*

☐ *desde já requer-se tal ajuste, para que a empresa não seja triplamente prejudicada, tendo em vista que o Despacho Decisório em debate excluiu o crédito e manteve o débito.*

Dos débitos lançados e da multa cobrada:

☐ *ficou claro em todo Relatório emitido pelo próprio agente fiscal que a Impugnante reconheceu e deduziu no Dacon os valores devidos a título da referida contribuição e que este débito somente existe porque ocorreu a glosa de créditos;*

☐ *a Impugnante não cometeu nenhuma infração sobre a qual deva sofrer sanção tão onerosa - de 75% - cujo percentual foi aplicado sobre um débito que sequer foi comprovado até o momento, um débito que decorre do entendimento equivocado e sem respaldo legal, já que, como exposto acima, trouxe a lide argumentos alheio aos Pis e a Cofins;*

☐ *a cobrança de multa pressupõe a existência de um principal, pois é de seu objetivo o reforço daquele; logo, inexistindo o principal não subsiste a multa;*

☐ *de qualquer forma, caso assim não se entender, o que não se espera, mesmo assim o crédito tributário merece repúdio; desta feita em face da inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada;*

Suspensão da exigibilidade dos débitos:

☐ *de acordo com o art. 151, inciso II do CTN, o débito deve ter sua exigibilidade suspensa;*

Vinculação de processos:

☐ *conforme largamente debatido nesta peça, este Auto de Infração decorre única e exclusivamente da análise dos pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos (mercado interno) efetuados pela Impugnante para o ano de 2010, cuja análise do fisco concluiu pela glosa de créditos lançados e consequente aumento dos débitos;*

☐ *sendo assim, requer a Impugnante que esta impugnação seja vinculada as decisões que serão emitidas sobre os Despachos Decisórios e Manifestações de Inconformidade sobre os referidos créditos, tendo em vista que um processo decorre do outro e não podem ser avaliados isoladamente;*

☐ *requer-se também a extinção do processo 10242-720.019/2015-71 em que a Impugnante figura em Representação Fiscal para Fins Penais, uma vez que todos os processos são relacionados e como já dito e frisado, um depende do outro.*

(...)

Sobreveio então o Acórdão 08-35.962, da 5ª Turma da DRJ/FOR, negando provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

PIS/COFINS. EMPRESA DISTRIBUIDORA OU REVENDEDORA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. Os distribuidores e varejistas de combustíveis, tributados à alíquota zero de PIS e Cofins nas vendas, em razão do regime monofásico, não podem creditar-se dos custos de frete incidentes na compra dos combustíveis.

BENFEITORIAS. Os dispêndios com benfeitorias, sejam elas necessárias, úteis ou voluptuárias, devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito de PIS e Cofins na forma de depreciação.

BENFEITORIAS. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO. Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados em construção, benfeitoria ou reforma, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (art 43 do CC).

ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS VINCULADOS A BENFEITORIAS. Os dispêndios com alugueis de máquinas e equipamentos destinados à realização de benfeitorias devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, como tais, somente geram direito de crédito de PIS e Cofins na forma de depreciação.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos em que se discute direito creditório, sua comprovação incumbe ao contribuinte, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência ou perícia a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONSTITUCIONALIDADE.

No caso de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento - DRJ não tem competência legal para pronunciarem-se sobre controvérsias referentes a Processo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls 540/570) a este Conselho, em que repisa os argumentos apresentados em sua impugnação. Contudo, não foram objeto de recurso, nem nestes autos nem nos pedidos de ressarcimentos: *i)* a exclusão dos créditos sobre bens para revenda sujeitos à incidência monofásica da Contribuição ao PIS e da COFINS; *ii)* a exclusão dos créditos sobre devolução de vendas de bens sujeitos à incidência monofásica da Contribuição ao PIS e da COFINS; *iii)* o pedido relacionado à representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

A Contribuinte teve ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 04/06/2016, conforme Termo de ciência por abertura de mensagem de fls. 536 e apresentou em 30/06/2016 o recurso voluntário de fls. 540/570, conforme o artigo 33 do Decreto 70.235/72. Assim, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, saliento que este processo está sendo julgado conjuntamente com os processos decorrentes de pedido de ressarcimento, aplicando-se àqueles as mesmas conclusões firmadas neste.

Assim, passo aos pontos relacionados ao mérito.

1. Créditos indevidos sobre gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda

A Recorrente é empresa dedicada preponderantemente ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, conforme se depreende do seu Contrato Social e é salientado pela autoridade lançadora no Relatório fiscal (fls 22), nos seguintes termos: "a atividade comercial da contribuinte, consiste, resumidamente, na revenda de combustíveis e lubrificantes (Matriz – Vilhena/RO e Filial 1 – Porto Velho/RO), com exceção da Filial 2 – Vilhena/RO, denominada “Fazenda Batista”, que tem como atividade principal o reflorestamento."

É então dentro desse específico setor da economia que deve ser analisada a tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS no presente caso.

Pois bem. Os combustíveis (gasolina, óleo diesel, querosene de aviação e outros) a partir de 1º de julho de 2000 são tributados pelas referidas Contribuições pela modalidade monofásica, incidindo uma única vez no fabricante ou importador, desonerando a receita da venda desses produtos nos distribuidores e varejistas.

Como é consabido, a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a incidência tributária, de modo que são aplicadas aos produtores ou importadores alíquotas diferenciadas, superiores às básicas, enquanto os demais (atacadistas e varejistas) são tributados à alíquota zero.

Cumprе destacar que a incidência monofásica não se confunde com o instituto da substituição tributária, uma vez que nesta última as receitas estão obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo, o que não acontece na primeira. Dessa forma, mesmo dentro da sistemática monofásica, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (presumido ou real, respectivamente).

Ou seja, a incidência monofásica não é exceção à aplicação do regime não cumulativo e, consequentemente, no desconto de créditos inerente à essa modalidade de tributação.¹ Contudo, há regras na legislação que precisam ser observadas.

Quando ocorre a tributação concentrada no início da cadeia produtiva, não haverá a apuração de créditos e débitos nas etapas posteriores.

Por isso é que, com relação aos varejistas, acertadamente o artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua o direito ao crédito da aquisição de combustíveis (dentre outros produtos), os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Assim, não há dúvida de que não poderia a Recorrente tomar crédito dos combustíveis que adquire para revenda. E corretamente não o fez.

Tal exceção ao creditamento dos produtos atingidos pela monofasia, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda. Explico.

Mas antes de tudo, ressalto que não se discute aqui o direito ao crédito segundo a regra do artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), na condição de insumo necessário.

Com efeito, a discussão em torno do que seriam insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das Contribuições não guarda relação com o caso dos autos, vez que o *inciso II* do artigo 3º cuida de hipótese de bens e serviços, utilizados como insumo, na *prestação de serviços* e na *produção ou fabricação de bens* ou produtos destinados à venda. Essa, contudo, não é a situação da Recorrente, que pagava o frete na aquisição de bem destinado para a *revenda*. A revenda, enquanto operação comercial (como o atacado e o varejo), não se confunde com a prestação de serviços ou com a produção de bens, como de longa data vaticinam a Receita Federal, este Conselho e o Poder Judiciário.

¹ BERGAMINI, Adolpho. et alii. Manual do PIS e da COFINS. São Paulo: Fiscosoft Editora Ltda, 2013, pp. 367 a 369.

O direito ao crédito do frete referente à compra de mercadorias para revenda, aplicável ao presente caso decorre, isto sim, do próprio *inciso I* do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS)

Tratando especificamente do frete de empresas varejistas, a doutrina já se manifestou em diversas ocasiões, exatamente no sentido do seu resguardo pelo supracitado dispositivo legal (inciso I do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.837/2002). As palavras de Marco Aurélio Greco² sobre o tema são as seguintes:

Assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico.

Realmente, só tem sentido adquirir para revender se o comprador receber o que comprou, pois, sem isto, não poderá garantir a entrega ao cliente.

Portanto, para quem compra para revenda, o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete pago para que o bem chegue em seu estabelecimento está abrangido pelo inc. I do art. 3º da Lei n. 10.833/2003.

A conclusão, de fato, não poderia ser outra. Afinal, o frete compõe o custo de aquisição do produto, conforme dispõe o artigo 289, §1º do RIR/99, vigente à época dos fatos:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou em algumas oportunidades sobre o direito ao crédito decorrente do frete contratado na aquisição de produtos para revenda:

Solução de Consulta Nº 234, de 13 de Agosto de 2007

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos da COFINS.

Dispositivos Legais: Lei Nº 10.833, de 2003, art. 3º; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF Nº 247, de 2002, art. 66.

² PIS e COFINS - Fretes pagos para o transporte de Mercadorias. in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (coords). PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013, p 356.

Assunto: Contribuição para o PIS

O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos do PIS.

Dispositivos Legais: Lei Nº 10.637, de 2002; Lei Nº 10.833, de 2003, arts. 15 e 16; RIR/99, art. 289, § 1º e Instrução Normativa SRF Nº 247, de 2002, art. 66. (grifamos).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 15 de 27 de Fevereiro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

EMENTA: FRETES NA AQUISIÇÃO Os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, integram custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, o contribuinte substituto do ICMS pode excluir da receita bruta o respectivo valor cobrado a título de substituição tributária destacado em nota fiscal, visto não ter a natureza de receita própria. (grifamos)

Daí é que a própria autoridade fiscal, ao lavrar o presente auto de infração, justificou a glosa no fato de que, por estar o combustível sujeito ao regime monofásico e não gerar direito a crédito de PIS e Cofins na aquisição pelo revendedor, do mesmo modo, não geraria direito a crédito o frete respectivo, já que compõe o custo de aquisição do combustível (fls 34). Ou seja, admite que, caso inexistente a questão da monofasia com a vedação ao crédito do produto, seria o caso de se reconhecer o crédito relativo ao frete contratado pela varejista. Assim, o raciocínio da autoridade é claro: o frete segue a mesma sorte do produto transportado, no que diz respeito ao direito ao creditamento.

Entretanto, há um erro na premissa adotada e, consequentemente, na conclusão que se chegou no lançamento tributário. Vejamos.

A Recorrente adquire mercadorias para revenda (combustíveis), porém a empresa vendedora não entrega os produtos no seu pátio - mais especificamente, em seus tanques. Dessa forma, ela precisa contratar serviços de fretes de outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ser destinado à venda. Este frete, enquanto receita da transportadora, é tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Em outras palavras, no caso do frete pago pelo comprador, há duas notas fiscais distintas. Uma para a distribuidora e outra para o transportador. A Distribuidora é sujeita ao regime monofásico, mas o transportador é tributado pelo regime não cumulativo.

Nesses termos, fica evidente que o frete é uma *operação autônoma* em relação a aquisição do combustível.

Trata-se, em verdade, de operação comercial com a transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade, sendo que, repita-se, a sua receita pela transportadora é tributada pela Contribuições. Veja-se que, efetivamente, a Recorrente contrata empresa transportadora para proceder o frete, emitindo nota fiscal específica para essa operação (distinta daquela emitida pela distribuidora de combustível), conforme informações constantes do Anexo I do auto de infração (fls 73 - 123).

Tais dispêndios, portanto, são custo de aquisição de serviços de fretes e não custo de aquisição de combustível. Ou seja, muito embora estejam relacionadas - como acima mencionado, já que o custo do frete integra o custo de aquisição do bem para revenda, nos termos do artigo 289, §1º do RIR/99 - são operações distintas, com fornecedores distintos, e o mais importante, regimes de incidência distintos. Dessarte, devem ser analisadas de forma separada no que tange ao direito crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.³

Traçada tal premissa, fica clara a conclusão no sentido de que, sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível, no modelo monofásico, pago ao distribuidor) e do frete (transporte, na não-cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria, como fez a autoridade fiscal ao fundamentar o lançamento tributário (fls 34). Pelo contrário. Justamente em razão da distinção de regimes, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assim como existe para qualquer outro atacadista ou varejista que trabalhe com produtos tributados na sistemática da não cumulatividade.

Não há na legislação nada que impeça tal creditamento para empresas como a Recorrente, já que inexistente critério de discriminação, *em relação ao frete*, do presente caso em comparação com qualquer outra empresa atacadista ou varejista.

Inclusive, o raciocínio aqui empregado é o mesmo daquele adotado em outros julgamentos deste Conselho a respeito da possibilidade de tomada de crédito das Contribuições relativamente ao frete de produtos não tributados. Destaco a seguir passagem do voto da Conselheira Maysa De Sá Pittondo Deligne, no Acórdão 3402-003.520, a respeito do tema:

"Entretanto, ao contrário do que afirmou a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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

³ Não é demais reavivar a passagem da doutrina de Marco Aurélio Greco alhures transcrita, que confirma que tecnicamente os dispêndios com o produto e com o frete não se confundem: "assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico."

serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)" (grifei)

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero, restrição esta não trazida na Lei.

Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/2009-94 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403-003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria - grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)

A mesma premissa adotada pela fiscalização no presente caso, mantida pela decisão de primeira instância, foi afastada com veemência e clareza pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente

processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).

Cito ainda no mesmo sentido, os Acórdãos nº 3403-001.944, de 09 de março de 2013 e 3302004.886, de 25 de outubro de 2017.

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de reverter as glosas referentes aos fretes de combustíveis.

2. Créditos indevidos sobre gastos com a realização de benfeitorias

A glosa aqui tratada se deu porque, segundo a fiscalização, a Contribuinte se creditou da Contribuição ao PIS e da Cofins na aquisição de bens do ativo imobilizado diretamente sob forma de custo no mês em que incorrido, quando na realidade, deveria creditar-se na forma de depreciação futura. De outra parte, Recorrente afirma que as compras eram destinadas à benfeitorias necessárias à suas atividades e que, como tais, geram direito de crédito na forma de custos.

Ou seja, a divergência repousa não no direito ao crédito em si, mas na forma de sua apropriação.

A matéria em discussão é disciplinada pelo artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcritos na parte que interessa à solução da presente lide:

Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002

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 TIPI

(...)

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

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

Lei 10.833, de 29 de dezembro de 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 TIPI

(...)

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:

(...)

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

Pela leitura dos dispositivos, vemos que existem duas formas de geração de crédito excludentes entre si. Os bens adquiridos como insumos (inciso II) geram direito de crédito diretamente sobre o custo incorrido no mês (§ 1º, inciso I). Enquanto isso, no caso dos bens do ativo imobilizado, o direito de crédito se dá na forma de futura depreciação (§ 1º, inciso III).

É certo que o ativo imobilizado (artigo 179, inciso IV da Lei n. 6.404/76)⁴ compreende os bens de natureza duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.⁵ Em outras palavras, o ativo imobilizado compreende os bens e direitos necessários ao exercício contínuo das atividades da pessoa jurídica (vide artigo 301 do RIR/99 e CPC n. 27), aí incluídos aqueles que tem finalidade unicamente administrativa, ou seja, que não são empregados diretamente na produção ou na comercialização de mercadorias e de serviços, ou ainda, na locação, integram o ativo permanente.

⁴ Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo: (...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

⁵ In: FIPECAFI. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. São Paulo. Atlas, p. 198.

Também não há dúvidas de que as instalações prediais da empresa e, por conseguinte, as benfeitorias nelas realizadas, se inserem no conceito de *ativos imobilizados*. Logo, seus créditos de PIS e Cofins devem, em regra, ser calculados sobre a depreciação, conforme preconiza o citado artigo 3º, §1º, inciso III das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Somente seria possível a contabilização de bens ativáveis como custos se o valor unitário do bem fosse inferior a R\$ 326,61 ou se sua vida útil inferior a um ano. No caso de bens valor unitário inferior a R\$ 326,61, a contabilização como custo depende ainda de que atividade exercida não exija utilização de um conjunto desses bens. Tudo isso nos termos do artigo 301 do RIR/99, vigente à época dos fatos aqui tratados. *In verbis*:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.

Portanto, e como bem posto pela decisão Recorrida, em se tratando de bens corpóreos adquiridos para a manutenção das atividades da empresa, sua contabilização deverá ocorrer obrigatoriamente em conta do imobilizado, pouco importando se a aquisição se destina a *manutenção, reparo, ampliação de instalações, com ou sem projetos, seja benfeitoria necessária, útil ou voluptuária*.

Ainda sobre o artigo 301 do RIR/99, friso que, conforme se verifica dos autos e se confirma nas palavras da própria Recorrente, os bens objeto de glosa são em sua grande maioria *materiais de construção* (areia, cimento, brita, ferragens, tintas, telhas, forros de PVC, vasos sanitários, instalações elétricas e hidráulicas, pisos, revestimentos, etc), aos quais não se aplica a regra do valor unitário prevista no art. 301 do RIR/99, tendo em vista sua utilização conjunta e/ou incorporação ao imóvel. É o que concluímos pela jurisprudência administrativa a respeito da matéria:

ACÓRDÃO 1º Conselho de Contribuintes nº: 101-93.676 de 07/11/2001

*IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. BENS DO ATIVO DEDUZIDOS COMO DESPESAS. Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, **materiais para instalações elétricas e hidráulicas**) utilizados na construção de muros de arrimo, **benfeitorias** e reformas, **devem ser ativados**, independentemente do custo unitário tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (art 43 do CC).*

Tal conclusão se alinha com os artigos 79 e 81, inciso II do Código Civil de 2002, os quais esclarecem que não perdem o caráter de imóveis os materiais provisoriamente separados de um prédio para nele se reempregarem.

Corroborando tudo quanto exposto, temos que permitir que os contribuintes tomem crédito dos gastos com os materiais para obras de benfeitorias no momento em que incorrem nessas despesas, significaria conceder o crédito em duplicidade, pois o mesmo será apropriado também no futuro, via depreciação da benfeitoria que estará contabilizada no ativo imobilizado, uma vez concluída a obra.

Finalmente, destaco que a jurisprudência desse Conselho vai no mesmo sentido das razões aqui adotadas, conforme se infere da ementa a seguir colacionada:

Ementa(s)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL, DO INFORMALISMO MODERADO E DA AMPLA DEFESA. OFENSA. INOCORRÊNCIA.

Inocorre ofensa aos princípios da verdade material, do informalismo moderado e da ampla defesa quando a Administração tributária atua em conformidade com a legislação tributária, material e processual, bem como com as informações e os elementos probatórios presentes nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

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, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

MATERIAL DE EMBALAGEM. DIREITO AO CRÉDITO. No regime da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da Cofins, há direito à apuração de créditos sobre as aquisições de bens utilizados na embalagem para transporte, cujo objetivo é a preservação das características do produto vendido.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. DIREITO A CRÉDITO. 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, abarcando as peças de reposição, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da contribuição não cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos legais atinentes à espécie.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. BENFEITORIAS. DEPRECIÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

*Em relação aos bens do ativo imobilizado, com expectativa de utilização no processo produtivo por mais de um ano, e aos serviços de mão de obra e **materiais da construção civil**, comprovadamente prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, **os créditos serão calculados com base no valor do encargo de depreciação/amortização incorrido no período, observados os demais requisitos exigidos pela lei.***

CREDITAMENTO. BENS CONSUMIDOS DURANTE O PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS.

Dão direito a crédito as aquisições de insumos consumidos durante o processo produtivo na marcação das matérias-primas e dos produtos finais fabricados, bem como na proteção das máquinas utilizadas no setor produtivo. (Acórdão 380303.205, Sessão de 17 de julho de 2012)

Assim, encaminho o meu voto no sentido de que, de fato, os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS foram apropriados de forma equivocada pela Recorrente, já que não poderiam ter sido tomados como custos no mês em que incorrido, mas sim na forma de depreciação futura. Portanto, deve ser mantida a glosa dos créditos sobre gastos com a realização de benfeitorias.

3. Créditos indevidos sobre locações de máquinas e equipamentos utilizados em benfeitorias

A glosa aqui tratada diz respeito à *locação* de caçambas, máquinas e outros equipamentos utilizados em construção civil.

Com efeito, em resposta à intimação da Fiscalização, a Contribuinte informou que tais bens foram locados para utilização na limpeza e preparação de realização de benfeitorias do imóvel, bem como na retirada de entulho de tais obras.

Diante desses elementos, entendeu a autoridade fiscal que os dispêndios *integram os custos de benfeitorias em imóvel próprio e de terceiro, portanto, deveriam ser contabilizadas no ativo imobilizado, para posterior depreciação*, e somente nesta condição seriam válidos os créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins. É a literalidade do TVF, o qual reproduzo abaixo (fls 44 e 45):

3.4.3 Créditos indevidos sobre locações de máquinas e equipamentos utilizados em benfeitorias.

*Analizando a documentação apresentada, verificou-se a existência de valores referentes a **locação** de caçambas, máquinas e outros equipamentos utilizados em construções civis, valores estes que foram informados no DACON na Linha 6 - “Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica” .*

Em função disso, intimou-se a contribuinte, por meio do TIF nº 3, de 08/12/14, para justificar em qual atividade da empresa é utilizado o bem locado. Em resposta, a contribuinte informou que tais bens foram locados para utilização na limpeza e preparação da realização de benfeitorias do imóvel, bem como na retirada de entulhos decorrentes de tais obras.

O Art. 3º, IV, da Lei 10.637/2002 e o Art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003 permitem o desconto de créditos apurados em relação à locação de prédios, máquinas e equipamentos, desde que pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades da empresa.

Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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

Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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

Entretanto, em que pese o permissivo legal acima transcrito, entendemos que tais gastos integram o custo das benfeitorias realizadas e que, portanto, deveriam ter o mesmo tratamento a elas atribuído, qual seja, a contabilização no imobilizado para posterior depreciação ou amortização. Com relação a benfeitorias, a estas cotas de depreciação e/ou amortização é que a lei permite a apuração de créditos de PIS e COFINS.

Desse modo, pelas mesmas razões expostas no tópico 3.4.2 - Créditos indevidos sobre gastos com a realização de benfeitorias, foram glosadas as despesas efetuadas com a locação de bens utilizados na preparação, limpeza e remoção de entulhos decorrentes das obras de benfeitorias realizadas pela contribuinte, cuja relação completa encontra-se no Anexo III desse relatório, que resultou nos valores mensais constantes da tabela abaixo. (...) (grifei)

Pois bem. É verdade que os valores gastos pela Recorrente com aluguel de máquinas e equipamento para a construção de benfeitorias deve seguir a mesma sorte das obras, ou seja, ser contabilizado no ativo imobilizado.

Isto porque nas normas contábeis a esse respeito (NBC TG 27), segundo o princípio do reconhecimento dos custos de um item do ativo imobilizado, "esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção a ele" (item 10).

Ademais, na parte de mensuração no reconhecimento - segundo a qual o reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo - está claro que integram os elementos do custo "*quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração*" (item 16, b). Dentre os exemplos de custos diretamente atribuíveis, estão os "custos de preparação do local" (item 17, b).

Por essas razões, assim como ocorre com os materiais de construção tratados no item anterior, os alugueis de máquinas e equipamentos para a edificação de benfeitorias deve ser contabilizado no ativo imobilizado tão logo a obra seja finalizada, iniciando-se o período de depreciação fiscal e, conseqüentemente, o direito a tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS segundo a legislação sobre o tema, qual seja o inciso VI do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, conjuntamente com o seu §1º, inciso III.

Com efeito, a legislação de regência da Contribuição ao PIS e da COFINS permite a apuração de créditos em relação a "máquinas e equipamentos" em duas situações distintas.

A primeira é aquela tratada no inciso IV do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, a qual versa sobre o aluguel das referidas máquinas e equipamentos, condicionando que os valores pagos a título da locação sejam destinados à pessoa jurídica, para a consecução de atividades da empresa. Aqui, a lei diz somente que os gastos com aluguel devem estar direcionados à atividade da empresa, de modo que o crédito não está necessariamente ligado ao setor fabril ou a prestação de serviços. Portanto, mesmo a despesa com aluguel relativa à área administrativa das empresas ou aquelas tidas por empresas comerciais pode gerar crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS (vide Solução de Consulta DISIT/SRRF 08 n. 492, de 31 de dezembro de 2009 ⁶ e Acórdão 3301-005.016, de 28 de agosto de 2018⁷). Na apropriação de créditos nos termos do inciso IV, estes serão calculados no

⁶ Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS.

No cálculo da contribuição para o PIS/Pasep apurada pelo regime não-cumulativo podem ser descontados créditos relativos ao valor dos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, aí compreendidas tanto suas atividades industriais, comerciais e de prestação de serviço, quanto suas atividades administrativas, desde que esses aluguéis sejam pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV e § 3º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS.

No cálculo da Cofins apurada pelo regime não-cumulativo podem ser descontados créditos relativos ao valor dos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, aí compreendidas tanto suas atividades industriais, comerciais e de prestação de serviço, quanto suas atividades administrativas, desde que esses aluguéis sejam pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IV e § 3º.

⁷ (...) REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.(...)

momento do dispêndio sobre o valor da locação, sendo que esse montante estará contabilizado como custo da sociedade.

Já a segunda situação vem disciplinada pelo *inciso VI* do mesmo artigo, o qual autoriza a apuração de créditos de “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”. Aqui, portanto, fala-se em máquinas e equipamentos *que serão contabilizados no ativo imobilizado da sociedade*. Nesse caso, o legislador restringiu o direito a tomada de crédito, ao estabelecer que as situações que permitem a sua apuração estão adstritas aos bens adquiridos ou fabricados para: *a) locação a terceiros; b) utilização da produção de bens destinados à venda; ou c) utilização na prestação de serviços*. Ou seja, não é todo e qualquer bem destinado ao ativo imobilizado que dará direito ao crédito das Contribuições, mas tão somente aqueles destinados a uma das três citadas finalidades estabelecidas pela lei (vide Acórdãos 3301-002.806 e 3102-002.166 deste Conselho).⁸ Apurar-se-á os créditos nos moldes do inciso VI de acordo com a depreciação dos bens corpóreos adquiridos, contabilizados no ativo imobilizado.

A decisão recorrida estabelece a distinção dos regimes, dando exemplos didáticos sobre sua aplicação. São seus dizeres:

A interpretação integrada do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins) deve levar à seguinte conclusão: os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, são sim, em regra, passíveis de créditos calculados a partir dos valores pagos nessas operações, desde que não ativáveis, hipótese em que o crédito será calculado sobre a depreciação.

À evidência, as máquinas e equipamentos a que se refere o inciso IV, passíveis de crédito, são aquelas utilizadas nas

⁸ A jurisprudência deste Conselho é tranquila a respeito do tema, conforme é possível depreender das ementas abaixo colacionadas:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2008 a 28/02/2008

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vincula o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado - além de seu emprego para locação a terceiros - a seu uso na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Portanto, o legislador restringiu o creditamento da contribuição à aquisição de bens diretamente empregados na industrialização das mercadorias (ou na prestação de serviços), não sendo razoável admitir que seja passível do cômputo de créditos a aquisição irrestrita de bens necessários ao exercício das atividades da empresa como um todo. (...) (Processo 13603.724612/2011-13, Acórdão 3301-002.806)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

(...)

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é admissível o direito à apropriação de créditos da Cofins não cumulativa sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado se não foi comprovado pelo contribuinte que os bens depreciados foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, ou utilizados nas atividades da empresa, no caso de edificações e benfeitorias, e que foram adquiridos a partir de 1/4/2004. (Processo n. 11080.931975/2011-16. Acórdão 3102-002.166).

atividades operacionais da empresa. Assim, por exemplo, se um posto de gasolina utiliza bombas de combustíveis locadas de terceiro, essa locação será contabilizada como custo e, por óbvio, poderá ser objeto de crédito de PIS e Cofins, calculado sobre o valor da locação, na forma do inciso IV.

Por outro lado, se esse mesmo posto de gasolina aluga andaimes de terceiros para a execução de uma obra de ampliação de suas instalações, o valor dessa locação deverá ser contabilizado no ativo imobilizado e, por conseguinte, não gerará direito de crédito de PIS e Cofins sobre o custo de locação, mas sobre a depreciação do imóvel.

Traçada tal conceituação, fica realmente claro que a fiscalização motivou o lançamento pelo fato de que as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos "integram o custo das benfeitorias realizadas e que, portanto, deveriam ter o mesmo tratamento a elas atribuído, qual seja, a contabilização no imobilizado para posterior depreciação ou amortização". Ou seja, atribuiu como fundamento jurídico da autuação o comando do inciso VI do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desse modo, assim como concluído no item anterior, encaminho o meu voto no sentido de que, de fato, os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS foram apropriados de forma equivocada pela Recorrente, já que não poderiam ter sido tomados como custos no mês em que incorrido, mas sim na forma de depreciação futura. Portanto, deve ser mantida a glosa dos créditos sobre gastos com o aluguel de máquinas para a realização de benfeitorias.

4. Dos débitos lançados

Como bem aponta a Recorrente, o auto de infração foi lavrado porque a autoridade fiscal não reconheceu os créditos pleiteados em seus pedidos de ressarcimento, julgados em conexão com os presentes autos.

Assim, não há dúvida de que, o quanto decidido em relação aos créditos implicará numa manutenção ou diminuição dos débitos calculados pela Fiscalização, e cobrados por meio do lançamento tributário ora sob apreço.

Desse modo, não há controvérsia sobre essa matéria, aqui simplesmente mencionada no intuito de evitar eventuais embargos de declaração.

5. Da multa de lançamento de ofício

A Recorrente brada ainda pela decretação do caráter confiscatório da multa que lhe foi aplicada, com base no artigo 150 inciso IV, além do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, todos estampados na Constituição Federal.

Entretanto, a argumentação da Recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, no âmbito do processo administrativo fiscal é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, por força do artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011.

Portanto, não merece conhecimento a alegação de que a multa seria confiscatória, desproporcional, não razoável e, portanto, inconstitucional.

6. Da suspensão da exigibilidade.

Com relação ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído nos presentes autos, com fundamento no art. 151 do CTN, o mesmo carece de objeto, pois atendido está.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar as glosas referentes aos gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda.

Thais De Laurentiis Galkowicz