



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

Processo nº 16004.720677/2012-18
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-002.207 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2017
Matéria CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
Recorrentes LINDE GASES S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

COMPETÊNCIA DA 1ª SEÇÃO. AUTOS DE INFRAÇÃO DE PIS/PASEP E COFINS REFLEXOS DO IRPJ.

Cabe à 1ª Seção processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre a aplicação da legislação relativa ao PIS/PASEP ou à COFINS, quando apurados, no mesmo procedimento fiscal, elementos comuns de prova da prática de infração à legislação do IRPJ, juntados aos autos.

RECURSO *EX OFFICIO*. DILIGÊNCIA. EMPREGO DE METODOLOGIA INVÁLIDA. CONCLUSÕES DUVIDOSAS. CONSTRANGIMENTO DO COLEGIADO.

O emprego de metodologia inválida, pelo prisma da lógica, na apuração do crédito de PIS/PASEP e de COFINS sobre fretes, levada a efeito em diligência fiscal requerida pela instância julgadora *a quo*, conduziu o julgador da DRJ a conclusões duvidosas. Isso, entretanto, não pode prejudicar a Fazenda Nacional, em sede de recurso *ex officio*. Nessas circunstâncias, é impossível deferir ao contribuinte, no reexame necessário, valor de crédito superior ao que já havia sido deferido, no julgamento da impugnação. Por outro lado, a reprovação da metodologia empregada desautoriza o provimento do aludido recurso. Em face do mencionado cenário, não se pode avançar para um lado ou para o outro, pois as normas do processo administrativo fiscal, constrangendo o colegiado, impõem que se adote a solução que fora proclamada pela DRJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

INSUMOS. CRÉDITOS. LEIS Nº 10.637/2002.

A teor do artigo 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, é possível o reconhecimento do direito de crédito de PIS/PASEP em relação a bens e serviços utilizados em etapa prévia ainda não exatamente industrial e realizada no interior da própria pessoa jurídica, se essa etapa prévia faz parte do processo produtivo. Isso não significa que se deva alargar o conceito de insumos, para fins de apuração do PIS/PASEP do regime não cumulativo, de tal forma a abarcar as despesas operacionais de que trata o artigo 299 do RIR/99.

BENS DO ATIVO PERMANENTE. CRÉDITOS.

Os bens do ativo permanente, distintos de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, quando diretamente aplicados na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, podem gerar créditos de PIS/PASEP, desde que estes sejam apropriados com base nos encargos mensais de amortização ou depreciação.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS.

Máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, quando diretamente aplicados na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, podem gerar créditos de PIS/PASEP, desde que estes sejam apropriados com base nas parcelas mensais de 1/48 do valor de aquisição do bem.

MANUTENÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE. AUMENTO DA VIDA ÚTIL. POSTERGAÇÃO. PROVA.

Inferir-se a ocorrência de postergação do PIS/PASEP quando o contribuinte deduz, de uma só vez, crédito calculado sobre o valor integral dos bens adquiridos para emprego em serviços de manutenção de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, em relação a bem do ativo permanente diretamente aplicado na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou, ainda, em relação a máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Todavia, o argumento que defende a ocorrência de postergação, nesses casos, não pode prosperar, por si só, se inexistir prova do recolhimento do tributo efetivamente postergado.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Demonstrada a importância de seu transporte entre os estabelecimentos da recorrente, os fretes configuram serviços utilizados como insumo no processo de industrialização desenvolvido pela recorrente.

DESPESAS COM LOCAÇÃO DE CAVALOS-MECÂNICOS

Devem ser revertidas as glosas da fiscalização quanto ao item em comento, pois o cavalo-mecânico é indiscutivelmente uma máquina, pois se utiliza da energia produzida pelo motor para desempenhar as suas funções.

Os veículos alugados pela recorrente consistem insumos utilizados no processo produtivo e no transporte de seus produtos, pois sem o transporte dos referidos produtos, resta inviabilizada a atividade desenvolvida pela recorrente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

INSUMOS. CRÉDITOS. LEIS Nº 10.833/2003.

A teor do artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, é possível o reconhecimento do direito de crédito de COFINS em relação a bens e serviços utilizados em etapa prévia ainda não exatamente industrial e realizada no interior da própria pessoa jurídica, se essa etapa prévia faz parte do processo produtivo. Isso não significa que se deva alargar o conceito de insumos, para fins de apuração da COFINS do regime não cumulativo, de tal forma a abarcar as despesas operacionais de que trata o artigo 299 do RIR/99.

BENS DO ATIVO PERMANENTE. CRÉDITOS.

Os bens do ativo permanente, distintos de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, quando diretamente aplicados na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, podem gerar créditos de COFINS, desde que estes sejam apropriados com base nos encargos mensais de amortização ou depreciação.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS.

Máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, quando diretamente aplicados na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, podem gerar créditos de COFINS, desde que estes sejam apropriados com base nas parcelas mensais de 1/48 do valor de aquisição do bem.

MANUTENÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE. AUMENTO DA VIDA ÚTIL. POSTERGAÇÃO. PROVA.

Infere-se a ocorrência de postergação da COFINS quando o contribuinte deduz, de uma só vez, crédito calculado sobre o valor integral dos bens adquiridos para emprego em serviços de manutenção de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, em relação a bem do ativo permanente diretamente aplicado na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou, ainda, em relação a máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Todavia, o argumento que defende a ocorrência de postergação, nesses casos, não pode prosperar, por si só, se inexistir prova do recolhimento do tributo efetivamente postergado.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Demonstrada a importância de seu transporte entre os estabelecimentos da recorrente, os fretes configuram serviços utilizados como insumo no processo de industrialização desenvolvido pela recorrente.

DESPESAS COM LOCAÇÃO DE CAVALOS-MECÂNICOS

Devem ser revertidas as glosas da fiscalização quanto ao item em comento, pois o cavalo-mecânico é indiscutivelmente uma máquina, pois se utiliza da energia produzida pelo motor para desempenhar as suas funções.

Os veículos alugados pela recorrente consistem insumos utilizados no processo produtivo e no transporte de seus produtos, pois sem o transporte dos referidos produtos, resta inviabilizada a atividade desenvolvida pela recorrente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IRPJ. CSLL. DEDUÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE. POSTERGAÇÃO. PROVA.

Infere-se a ocorrência de postergação do IRPJ e da CSLL quando o contribuinte deduz, de uma só vez, na apuração da base de cálculo desses tributos, o valor integral de aquisição de bem do ativo permanente. Todavia, o argumento que defende a ocorrência de postergação, nesses casos, não pode prosperar, por si só, se inexistir prova do recolhimento do tributo efetivamente postergado.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

PRAZO PARA A DECISÃO ADMINISTRATIVA. DESCUMPRIMENTO. SUSPENSÃO DOS JUROS MORATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de suporte em lei a suspensão da incidência dos juros moratórios, para os casos de descumprimento, pela Administração Tributária, do prazo fixado no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, REJEITAR questão preliminar, suscitada da tributa pelo patrono da interessada, acerca da competência da 1ª Sessão de Julgamento para decidir sobre a matéria dos autos, vencido o Conselheiro Roberto Silva Júnior; (ii) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; (iii) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário em relação aos itens despesas “extras” (item 3.1.2 do TDF) e despesas com hospedagem, passagem rodoviária e diárias (item 3.1.6 do TDF); e (iv) por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar as exigências dos itens 1.1 (serviços de manutenção de pallets), 4 (frete entre estabelecimentos da fiscalizada), 5 (locação de cavalos mecânicos) e 8 (multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas mensais), vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que davam provimento em menor extensão, afastando tão somente a exigência correspondente ao primeiro desses itens. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)
Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(assinado digitalmente)
Flávio Franco Corrêa - Relator.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de autos de infração mediante os quais lavraram-se exigências de PIS/PASEP não cumulativo, COFINS não cumulativa, IRPJ, CSLL e multa por falta de recolhimento de estimativas, relativamente ao período compreendido entre 01/01/2009 e 31/12/2009.

Conforme o relatado no Termo Fiscal de Descrição dos Fatos – TDF, às fls. 7.201/27.284, a recorrente foi autuada em razão das seguintes infrações:

a) insuficiência no recolhimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS não cumulativas (item 3 do TDF);

b) exclusão indevida do lucro líquido e da base de cálculo da Contribuição Social, referente a tributos com exigibilidade suspensa e aquisições de bens do ativo permanente deduzidos indevidamente como despesa operacional (item 4 do TDF).

Tal é teor do item 3 do TDF - DAS INFRAÇÕES REFERENTES À APURAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS NÃO CUMULATIVAS:

“Por intermédio do arquivo magnético apresentado pela contribuinte (formato excel) intitulado "*PIS Cofins AGA DACON 2009.xls*", na planilha "apuração" - fls. 742/1950, verifiquei que os valores lançados a título de receitas (Mercado Interno e Mercado Externo) estão corretos. Ou seja, **os débitos** das contribuições PIS/COFINS, relativos às saídas de produtos no mercado interno estão corretos. Todavia, conforme veremos abaixo, a fiscalizada apropriou créditos indevidos, os quais serão glosados. Passo a relatar todas as glosas efetuadas, de forma individualizada.

3.1 GLOSA DE PRODUTOS ADQUIRIDOS QUE NÃO SÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO)

Já relatei que foi solicitado à contribuinte que apresentasse diversos comprovantes de aquisições, selecionados por amostragem (Termo de Intimação Fiscal nº 03) - fls. 23603/23608.

Foi necessária a solicitação de algumas notas fiscais em razão de os demonstrativos apresentados não permitirem a identificação do bem ou insumo adquirido. É que nos demonstrativos mensais de créditos apurados, são apenas informadas as contas contábeis sintéticas, cujos valores são compostos por inúmeros lançamentos contábeis.

Vejamos um exemplo:

Consta no arquivo magnético intitulado "*Pis Cofins AGA DACON 2009.xls*", na planilha referente ao crédito do mês de maio/2009, o seguinte lançamento, na linha 79 (fl. 964):

EMP	CONTA	CC		ACLINDE	DESCRIÇÃO	VALOR REAL	ICMS	Pis-1,65%	Cofins-7,6%
1	5131080	7602	51310807602	P10	MAT P/CENT GASES-INSTAL MEDIC	91.759,91	3.039,81	1.564,20	7.204,78

O valor de R\$91.759,91 (sintético) relativo à conta 51310807602 é composto por inúmeros lançamentos:

Data	Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Histórico
06/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	2.691,17		HOSPITAL ANCHIETA
06/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	2.053,12		HOSPMEIO
06/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.163,32		HOSPITAL SANTA MARTA LTDA
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.135,20		VALVULANIPLE...COE 140334 15 04/CASA IRACEMA
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	789,36		COTOVELO, BUCHA...COE 140421 17.04.09 /ACS
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.900,00		05BD TUTELA -PETRONAS 3391 20.04.09
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	346,72		TUBO...COE 140422 1 7.04.09
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	74,80		BUCHA,COTOVELO...COE 140500 20.04.09
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	325,77		TUBO,JOELHO,COTOVELO...COE 217377 2 0 04.09
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.662,32		VÁLVULA -ATLAS 716354 1 7.04.09 MC03857
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	117,05		LUBRIFICANTE -ATLAS 716354 1 7.04.09 MC03857
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	750,00		NF 5298 PEDRO E JULIA - TUBO DE COBRE
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.152,50		NF5285 PEDRO E JULIA -JOELHO/TUBO DE COBRE
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	391,00		PRESSOSTATO -COFERMETA 269064 24 04 09
07/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.099,80		SILENCIADORES...VACUOLU 2186 23.04 09
08/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.243,10		NF 564 HYDRAULICS LTDA - TEE/UNIAO
08/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.196,50		NF 554 HYDRAULICS LTDA - TEE/CONECTOR/ALVULA
08/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.672,00		NF 3296 PETRONAS S/A - TUTELA 20 LTS
08/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	3 275.78		DISTRITO FEDERAL SECRECTARIA DE SAUDE
11/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.195,30		NF 5309 PEDRO E JULIA - JOELHO/BUCHA/TUBO/TE/ETC.
11/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.150,00		NF5313 PEDRO E JULIA - TUBO COBRE/ABRACADEIRA
11/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.199,45		NF 5314 PEDRO E JULIA - JOELHO/CURVA/TUBO
12/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	476,00		NF 21517 DIRIFLUX LTDA - TERMÓMETRO p/BOMBA VÁCUO
12/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	858,70		INTENSICARE UTI IOP LTDA
12/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	858,70		HOSPITAL RENAISSANCE LTDA
12/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	858,70		INTENSICARE OSVALDO CRUZ LTDA
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.520,00		NF886 NZ SERV.TEC.LTDA - MONTAG /INST. 16 RÉGUAS
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.195,15		NF 5322 PEDRO E JULIA LTDA - CONECTOR/JOELHO/ETC.
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.161,60		NF 5318 PEDRO E JULIA - CONECTOR/LUVA/TUBOS/ETC...
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.200,00		NF 5319 PEDRO E JULIA LTDA - TUBO COBRE/JOELHO
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.196,00		NF 5312 PEDRO E JULIA - TUBO DE COBRE
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	153,10		NF 5323 PEDRO E JULIA - CONECTOR
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.161,60		NF 5325 PEDRO E JULIA - TUBO/FITA/CONECTOR
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1 178,40		NF 5328 PEDRO E JULIA - LUVA/TEE/ABRACADEIRA/ETC
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	5 863,44		INSTIT NAC CÂNCER UNIDADE
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	317,47		MEDCENTER RESSONÂNCIAS BARBACENA LTDA
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	691,01		HOSP EDUARDO RABELLO
13/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	2,909,06		DISTRITO FEDERAL SECRECTARIA DE SAÚDE
15/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	901,20		NF 5331 PEDRO E JULIA - TUBO/LUVA/BUCHA/TEE

Processo nº 16004.720677/2012-18
Acórdão n.º 1301-002.207

S1-C3T1
Fl. 28.109

15/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	860,99		NF 19443 MALTUS LTDA - VENTILADOR AXIAL
15/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	92,93		NF 19443 MALTUS LTDA - GRADE P/RT265
15/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	563,33		STA CASA MISERICORDIA SAO JOÃO DEL REI
18/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	3.707,35		TUBOS...ELEUMA 478885 28.04.09 MC 03699
18/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	2.344,24		NF 716432 ATLAS COPCO LTDA - LUB MIN.ROTO INJECT
18/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	2.108,87		NF 716432 ATLAS COPCO LTDA - KIT SERV FILTROS
18/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	C		2.412,17	EST PARC ELUMA 478885 REF DEV PARCIAL-02150086 MAI
18/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	C		0,01	ACERTO/AJUSTE 02150086 MAI09 ELUMA 478885
20/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.869,60		06BD TUTELA - PETRONAS 6781 06,05.09
20/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	274,07		RELE DE TEMPO, RELE BIMET -NORMA ELET 1388 11,05
20/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	203,20		RELE DE TEMPO - NORMA ELETRICA 1390 11.05 09
20/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	11,73		HOSPITAL ANTONIO PEDRO
20/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	760,26		HOSPITAL ANTONIO PEDRO
20/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.381,22		HOSP ANTONIO PEDRO
20/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	245,32		HOSPMED
20/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	4,616,00		INSTIT NAC CÂNCER UNIDADE
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	345,90		NF 5350 PEDRO E JULIA - TUBO/UNIAO/BUCHA/ETC...
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	64,00		NIPLE, JOELHOSO... PEDRO E JULIA 005354 06.05.09
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	710,00		TUBO, VÁLVULA... PEDRO E JULIA 005392 13 05.09
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	74,50		TUBO, JOELHO - PEDRO E JULIA 005404 14.05.09
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	584,40		TF. VALVUI A... PEDRO E JULIA 005311 24.04.09
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.038,90		TUBO, JOELHO...PEDRO E JULIA 005308 22,04.09
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.199,40		TUBO, BUCHARED... PEDRO E JULIA 005306 20.04 09
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.291,58		TUBO -ELUMA 478435 28.04.09 MC03699
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	225,77		COMPL ELUMA478435 28 04.09 MC03699
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.049,17		LUVA.BUCHA,COTOVELO...ELUMA 478439 24.04 MC03699
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	183,43		COMPL ELUMA NF 478439 24.04 09 MC03699
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	262,06		COTOVELO.TE.LUVA -ELUMA 479051 29 04 MC3699
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	45,30		COMPL NF 479051 ELUMA 29.04,09
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	23,46		RM DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	4.601,70		RM DIAGNOSTICO POR IMAGEM LTDA
21/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	940,95		SANTA CASA DE MISERICORDIA DE JUIZ FORA
22/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	2.691,17		HOSPITAL ANCHIETA
22/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	C		2.691,17	ESTORNO LANÇAMENTO 18010025 DO DIA 06/05/09
22/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	5.979,34		LUVA, BUCHA... ELUMA SA 478886 28.04.09 MC3669
22/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	111,76		TE COBRE, COTOVELO...COE COELHO 141291 03 05 09
22/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	304,29		PERFILADO, TIRANTE...EQUIFLEX 020292 11.05.09
22/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	2.284,60		CASA DE SAÚDE SANTA MARIA
25/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	1.481,83		NF576 HYDRAULICS LTDA - BUCHA/VALVULA/JOELHO/ETC
25/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	105,16		PERF L ALUM - METALMAR 114712 08.05.09
25/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	684,00		SANFONADO P/ ACCUFLA - H2M RUBBER 03285 14.05.09
25/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	23,46		INTENSIDADE OSVALDO CRUZ LTDA
25/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	23,46		INTENSIDADE UTI IOP LTDA
25/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	247,20		INTENSIDADE OSVALDO CRUZ LTDA
25/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	247,20		INTENSIDADE UTI IOP LTDA

26/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	398,04		VÁLVULA REG - GASCAT 043532 12.05.09
26/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	213,52		STA CASA MISERICÓRDIA SAO JOÃO DEL REI
28/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	420,00		CONECTOR - HYDRAULICS 000601 21.05.09
28/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	446,40		CORDA NYLON - CASA DAS CORDAS 037478 11.05.09
29/05/2009	51310807602	MAT P/CENT GASES -INSTAL MEDIC	D	437,31		HOSPMED
				96.863,26	5.103,35	
Valor Líquido (Débito menos Crédito)				91.759,91		

Com efeito, cumpre informar que os lançamentos analíticos somente são possíveis de serem identificados por intermédio dos lançamentos escriturados no Livro Diário. Ou seja, todos os créditos que serão glosados neste tópico, oriundo (sic) da aquisição de bens e insumos que não se enquadram no conceito de insumos foram obtidos dos lançamentos escriturados no Livro Diário.

Portanto, para verificar se os créditos apropriados pela fiscalizada são devidos, se faz necessária a análise de cada bem adquirido. Esta constatação só é possível mediante a verificação de alguns comprovantes de aquisições feitas pela fiscalizada (contratos, notas fiscais etc).

Destarte, a partir da análise das notas fiscais apresentadas pela fiscalizada (por amostragem), foi possível identificar aquelas que não geram direito ao crédito relativo às contribuições PIS/COFINS não cumulativas.

Com base no histórico destas notas foi estendida a verificação para todos os lançamentos escriturados no Livro Diário e consolidadas, desta forma, a glosa dos créditos pleiteados indevidamente (Termo de Intimação Fiscal nº 07 - fls. 24567/24582).

Passo então a relatar os produtos adquiridos que não se enquadram no conceito de "insumo" (por não serem aplicados na produção dos bens destinados à venda e também na prestação dos serviços), razão pela qual estão sendo glosados os créditos incidentes sobre estas aquisições, senão (sic) vejamos:

O art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 define os bens e serviços que geram direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativos:

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;

(...) (grifei)

Por outro lado, entende-se como insumo (art. 8º, § 4º da IN RFB 404/04):

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:**

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Portanto, considera-se insumo toda matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação e, **desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.**

Da mesma forma, considera-se insumo os bens ou serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço, **desde que referidos bens não estejam incluídos no ativo imobilizado.**

Os insumos, abaixo relacionados, não são aplicados diretamente sobre o produto em fabricação ou deveriam estar incluídos no ativo imobilizado. Vejamos:

3.1.1 SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM PALLETS

Os pallets são utilizados no transporte de cilindros de gás e estão contabilizados no ativo imobilizado. Vejamos algumas aquisições de pallets contabilizadas no imobilizado:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Histórico
31/12/2009	13206010029	EQUIPAMENTOS HEALTH CARE	D	72.765,00	ACOTEC NF 47315-PALLET CILINDRO MEDICINAL
31/12/2009	13206010029	EQUIPAMENTOS HEALTH CARE	D	24.255,00	ACOTEL NF 47315-PALLET CILINDRO MEDICINAL

De fato, de acordo com o art. 301 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), 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.

Estes produtos (*pallets* feitos de aço-carbono) possuem preço unitário superior ao limite estabelecido no artigo supra, e também possuem vida útil acima de um ano.

Portanto, está correta a classificação da aquisição do bem no ativo imobilizado. **Os serviços de reparo e manutenção dos referidos bens também deveriam ser contabilizados no imobilizado, já que aumentam a vida útil do bem.** (grifei)

Ademais, os serviços de reparo e manutenção destes bens não se enquadram no conceito de insumos. (grifei)

Portanto, os valores despendidos na manutenção de bens integrantes do ativo imobilizado também geram créditos relativos às contribuições PIS/COFINS não cumulativas, todavia, o crédito é apurado de acordo com os encargos de depreciação, nos termos do art. 3º, incisos VI e VII, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2004. (grifei)

A base de cálculo dos valores glosados está relacionada no demonstrativo de fls. 24583/24585. Abaixo consolido os valores das bases de cálculo que estão sendo glosados:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	997,50
fev/09	7.409,22
mar/09	26.681,64
abr/09	11.846,04
mai/09	997,50
jun/09	8.533,10
jul/09	15.735,24
ago/09	2.825,84
out/09	20.346,66
nov/09	27.450,43
dez/09	9.673,59
TOTAL	132.496,76

3.1.2 DESPESAS EXTRAS:

Dentre os comprovantes de aquisições solicitados, apuramos alguns pagamentos, feitos principalmente para transportadoras, com a descrição "despesas extras" - fls. 23603/23608.

Com efeito, as "despesas extras" comportam as mais variadas formas de despesas: serviços de táxi, deslocamentos, hospedagens em hotéis/pousadas, passagem de ônibus, pesagem etc. - fls. 24586/24806.

Identificamos todos os lançamentos feitos no Livro Diário, a débito das contas 51300000000 (Materiais e Insumos), 51400000000 (Serviços Prestados por Terceiros) e 51500000000 (Despesas com Veículos) contendo no histórico a palavra "extra", e elaboramos o demonstrativo de fls. 24807/24810, no qual estão relacionadas todas as aquisições cujos créditos foram apropriados indevidamente pela fiscalizada.

É cristalino que este tipo de despesa, também não se enquadra no conceito de insumos, nos termos da legislação acima mencionada. A jurisprudência administrativa é neste sentido:

[...]

A base de cálculo dos valores glosados está relacionada no demonstrativo de fls. 24807/24810. Abaixo consolido os valores relativos às bases de cálculos que estão sendo glosados:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	20.136,48
fev/09	53.245,79
mar/09	63.967,62
abr/09	38.362,58
mai/09	39.209,07
jun/09	48.347,81
jul/09	54.430,32
ago/09	46.754,36
set/09	113.806,38
out/09	73.340,80
nov/09	71.846,48
dez/09	61.406,61
TOTAL	684.854,30

3.1.3 COMPRA DE ÓLEO DIESEL:

Dentre as notas fiscais apresentadas pela fiscalizada apuramos que algumas delas referem-se à compra de óleo diesel - fls. 24811/24826.

No dia 14/06/2012 foi solicitado à fiscalizada que apresentasse os contratos firmados com a empresa Gafor relativos ao fornecimento de óleo diesel (email - fls. 24827/24830).

O atendimento à solicitação foi feito no dia 10/07/2012 - fls. 24831/24850.

Com efeito, a fiscalizada informou que o óleo diesel é fornecido à empresa GAFOR, responsável por parte do transporte dos gases produzidos, conforme previsto no anexo II do aditivo contratual assinado no dia 1º de outubro de 2009 - fl. 24835:

"Para formação do preço final foi considerado que o abastecimento dos Cavalos Mecânicos referente a 50% do consumo total será efetuado em tanque interno da LINDE (Cubatão) ao preço de R\$1,5614 / litro (sem 12% de Subst. Tributária) e os restantes 50% em tanque externo, de forma que a LINDE terá obrigatoriamente que garantir a GAFOR a possibilidade de abastecimento interno. Caso tal abastecimento seja impossibilitado, respectivas diferenças serão repassadas ao Contrato para ajuste do preço."

Cumprе esclarecer que o óleo diesel não se enquadra no conceito de insumo, já que não é utilizado no processo produtivo da empresa.

Ademais, mesmo se admitíssemos que o óleo diesel se enquadra no conceito de insumo, ainda assim não teria direito ao crédito, já que apenas há previsão legal para a obtenção de créditos relativos aos **fretes na operação de vendas**.

Finalmente, veremos, no item 3.7, que parte do contrato firmado com a GAFOR (locação de veículos) não gera direito ao crédito relativo às contribuições PIS/COFINS não cumulativas.

A base de cálculo dos valores glosados está relacionada no demonstrativo de fls. 24851/24855. Abaixo consolido os valores relativos às bases de cálculos que estão sendo glosados:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
j'an/09	261.007,44
íev/09	247.120,47
mar/09	408.699,24
abr/09	285.139,01
mai/09	256.702,87
jun/09	292.601,48
jul/09	215.612,94
ago/09	297.287,51
set/09	332.262,52
out/09	210.342,81
nov/09	228.175,27
dez/09	289.751,12
TOTAL	3.324.702,68

3.1.4 DESPESAS COM MONITORAMENTO E RASTREAMENTO:

Dentre as notas fiscais solicitadas verificamos que algumas delas continham despesas de monitoramento e rastreamento - fls. 24856/24862.

Destarte, identificamos todos os lançamentos feitos no Livro Diário, a débito das contas 51300000000 (Materiais e Insumos), 51400000000 (Serviços Prestados por Terceiros) e 51500000000 (Despesas com Veículos) contendo no histórico as palavras "monitoramento" ou "rastreamento", e elaboramos o demonstrativo de fls. 24863/24868, no qual estão relacionadas todas as aquisições cujos créditos foram apropriados indevidamente pela fiscalizada.

Com efeito, as despesas com monitoramento e rastreamento não são considerados "insumos", já que não são aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Vejamos a Solução de Consulta nº 395, de 06 de novembro de 2008:

[...]

Portanto, serão glosados os créditos apropriados com as despesas de monitoramento e rastreamento, cujas bases de cálculos, apresento a seguir:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	14.065,86
fev/09	4.286,00
mar/09	5.142,74
abr/09	17.807,64
mai/09	10.330,45
jun/09	5.024,45
iul/09	11.414,17
ago/09	11.867,07
set/09	4.945,28
out/09	6.718,50
no v/0 9	11.844,38
dez/09	16.380,47
TOTAL	119.827,01

3.1.5 DESPESAS COM PEDÁGIO:

A fiscalizada também apurou créditos tendo como base de cálculo as despesas pagas a título de pedágios - fls. 24869/24875.

Conforme a Solução de Consulta nº 395/2008, cuja ementa está acima transcrita, os pedágios não geram direito aos créditos relativos às contribuições PIS/COFINS não cumulativas. Vejamos a razão:

Com efeito, cabe esclarecer que de acordo com o disposto no art. 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) o valor pago a título de pedágio é a contra partida (sic) da utilização de via pública, e não da prestação de um serviço:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a **cobrança de pedágio pela utilização de vias** conservadas pelo Poder Público;(g.n.)

As empresas concessionárias, por meio de concessão prevista no artigo 175 da CF/88, firmada em contratos com a Administração Pública, obrigam-se à construção e ou conservação de rodovias, recebendo do poder público o direito de exploração destas vias, que consiste no direito de cobrar pedágio pela sua utilização. Sendo assim, independentemente da natureza jurídica do valor do pedágio (tributo, tarifa ou preço público) o valor pago é sempre pelo direito de passagem pela via pública e não por serviço realizado pela concessionária para sua construção ou conservação.

Os artigos 3º das Leis nº 10.637 de 2002, e nº 10.833, de 2003, ao dispor sobre o desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, em nenhum de seus itens enumerou como insumo, o gasto com a utilização de vias públicas, como fez, por exemplo, no seu inciso IV, relativamente ao gasto com uso de bens, como aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa.

Portanto, resta clara a impossibilidade de cálculo de créditos de PIS/Pasep e de Cofins também em relação às despesas com pedágios.

Vejamos outra Solução de Consulta (SC) proferida pela Receita Federal do Brasil -RFB:

[...]

Por todo o exposto, a base de cálculo dos valores glosados, relativos às despesas com pedágios, está demonstrada na planilha de fls. 24876/24879. Abaixo consolido os valores que estão sendo glosados:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	191.767,30
fev/09	248.638,52
mar/09	201.281,30
abr/09	223.714,24
mai/09	226.340,84
jun/09	259.783,44
jul/09	475.190,15
ago/09	304.419,42
set/09	273.330,99

out/09	43.795,45
nov/09	476.325,57
dez/09	261.782,82
TOTAL	3.186.370,04

3.1.6 DESPESAS COM HOSPEDAGEM, PASSAGEM RODOVIÁRIA E DIÁRIAS:

As despesas com hospedagem, passagem rodoviária e diárias não se enquadram no conceito de insumo, já que não são aplicadas ou consumidas na produção dos bens ou na prestação dos serviços (fls. 24880/24892).

As soluções de consultas, acima transcritas, trazem este entendimento.

As despesas glosadas foram relacionadas no demonstrativo de fls. 24893/24895 e 24896/24898, cujos valores foram extraídos dos lançamentos escriturados no Livro Diário, nas contas 51300000000 (Materiais e Insumos), 51400000000 (Serviços Prestados por Terceiros), 51500000000 (Despesas com Veículos) e 514603 (Transporte Contratado).

Abaixo consolido os valores das bases de cálculo que estão sendo glosadas relativas às despesas com hospedagem e passagem rodoviária:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	4.501,18
fev/09	32.749,62
mar/09	28.234,66
abr/09	13.726,33
mai/09	43.110,06
jun/09	38.264,24
M/09	58.343,10
ago/09	46.718,08
set/09	49.342,56
out/09	25.087,62
nov/09	21.337,20
dez/09	37.939,54
TOTAL	399.354,19

3.1.7 DESPESAS COM CONSULTORIA:

Dentre os insumos cujos créditos foram apropriados pela fiscalizada, identificamos que alguns deles são relativos a despesas com "consultorias". Referidas despesas foram obtidas após a solicitação de alguns comprovantes de aquisições, selecionados por amostragem - fls. 24899/24904.

Com efeito, as despesas consignadas nos referidos comprovantes, abaixo informadas, não se enquadravam no conceito de insumo:

NF 985 - Prolab Ambiental Análise e Assessoria Ltda - Serviços Técnicos de Consultoria - caixa de incêncio;

NF 44 - Prolab Ambiental Análise e Assessoria Ltda - Serviços Técnicos de Assessoria para estudos do Passivo Ambiental - Inv. Detalhada;

NF 3 - Prolab Ambiental Análise e Assessoria Ltda - Serviços de Consultoria e Assessoria Ambiental.

Desta forma, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 05 foi intimada a fiscalizada para (fls. 23617/23618):

Apresentar cópia de todos os contratos de consultoria (em meio magnético) em que *foram* apropriados créditos relativos às contribuições PIS/COFINS não cumulativas;

Informar, pormenorizadamente, para cada contrato firmado, os serviços executados pela consultoria.

Os documentos forma apresentados pela fiscalizada nos dias 03 e 31/07/2012 - fls. 23619/24496.

Vamos transcrever os principais serviços de "consultoria" cujos créditos foram apropriados:

- Prolab Ambiental Análise e Assessoria Ltda
 - Serviços Técnicos de Assessoria para Estudos do Passivo Ambiental;
 - Serviços Técnicos de Assessoria para Destinação Final da Peneira Molecular;
 - Serviços Técnicos de Assessoria Ambiental - Avaliação de Passivo;
 - Serviços Técnicos de Consultoria - Saída do Sistema de Lavagem de Peças Oficina;
 - Serviços Técnicos de Assessoria para assessoria RT junto ao CRQ para H2 e ASU;
 - Serviços Técnicos de Análises dos Poços de Monitoramento - Área de Abastecimento;
 - Serviços Técnicos de Assessoria para Coleta e Análise da Água do Poço Tubular.
 - Serviços Técnicos de Assessoria para Execução do Mapa de Risco 2009 - Gases do Ar;
 - Serviços Técnicos de Assessoria para Análises de Efluentes dos Poços de Monitoramento da área da AKZO NOBEL;
 - Serviços Técnicos de Assessoria - Saída Posto Abastecimento;
 - Serviços Técnicos de Assessoria para Registro no CRQ;
 - Serviços Técnicos de Consultoria - Cx. de Incêndio;
 - Serviços Técnicos de Assessoria para Publicação da LO CETESB do Posto de Abastecimento;
- Criotec Consultoria e Serviços Auxiliares de Transporte Ltda:
 - Reembolso de despesas (reembolso de KM, refeições, aluguel de sala, pedágios, cópias, Hospedagens, passagem aérea, combustível, aluguel de carro);
 - Consultorias Práticas;
 - Consultorias Teóricas.
- Delta Serviços e Investimentos em Energia Elétrica Ltda:
 - Prestação de serviços de Assessoria na comercialização de Energia Elétrica.
- Projeforma Serviços Ltda:

- Serviço de desenho conforme orçamentos 066/2009;
- Serviço de digitação conforme orçamento;
- Serviço de Computação Gráfica em DWG conforme orçamento;
- Upway Projetos e Desenhos Ltda:
- Organização do Arquivo Técnico de Projetos da Gerência de Project Execution, conforme Proposta nº UP-89/09 e ordem de serviço nº 1184.
- JAB Engenharia e Consultoria Ltda:
- Serviços de engenharia elétrica - estudo s/acidente na Unidade Cubatão.
- Leila Restaurante (Wellington Luís Andrade Cubatão - ME)
- Despesas com Almoço, Lanches e "cocas".
- Marcelo Eduardo de Souza e Advogados Associados
- Serviço de Atualização da consultoria jurídica de requisitos legais aplicáveis a Sistema de Gestão Ambiental - SGA;
- Auditoria de requisitos legais nos dias 09 a 12 de março de 2009.
- Exergy Engenharia (Asturiano & Favaretto Ltda)
- Reunião de Engenharia Votorantim e Oxymix - 02/04/2009 - obras USUR e Cargil Uberlândia;
- Arquivos RAT's Industriais;
- Assistência Técnica Filmagem central (montagem da central reserva utilizada na filmagem do vídeo de segurança);
- Arquivos diversos;
- Desenhos Detalhamento e Projetos;
- Elaboração de Listas de Materiais e orçamento;
- Visita para levantamento técnico e elaboração de orçamento -clínica Anália Franco;
- Desenhos de Fluxogramas para clientes.
- Serviços Especializados Ltda
- **Obtenção de Visto temporário 13 - item V - RN 61/2004 - Válido por 90 dias - Sr. Ingebret Joraedal.**
- Amilton de Oliveira Ramos
- Assessoria Comercial - (autorização para passar na Ponte Rio-Niterói, certidões ICMS/FGTS, Atualização de FGTS).
- Lume Sistemas
- Elaboração de Programa para Computador sob encomenda, para Fornecimento de mão-de-obra especializada em PC Nematron (Scada Ifix) - site Feira de Santana.
- VIP Engenharia e Arquitetura Ltda
- Elaboração de Projeto Arquitetônico para Fins de Aprovação na Vigilância Sanitária.
- Target Engenharia e Consultoria Ltda

Normas Internacionais - serviço de assessoria na compra de normas técnicas internacionais conforme detalhamento da nota fiscal em anexo;

Prestação de Serviços de licença de uso de normas técnicas em formato digital - NBR12160.

- Cobracentro Serviços Ltda
- Serviço Especial de Documentação para RH.
- M. Alves dos Santos Silva ME
- Impressão de cópias de desenhos em ploter.
- International Busines Consultoria e Assessoria Ltda
- Prestação de Serviços: emissão do CRC e CIF junto ao D.P.F.
- Vera Rosas Registro e Legalização Ltda
- Renovação do Certificado de Responsabilidade Técnica.

Analisando os serviços de "consultorias" prestados pelos fornecedores da fiscalizada, verifica-se que não se enquadram no conceito de insumo.

Com efeito, de acordo com o art. 8º, § 4º, da IN RFB 404/04, entende-se como insumos os serviços prestados por pessoa jurídica, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou na prestação de serviços.**

As despesas com os serviços de consultorias não são aplicadas ou consumidas na produção ou fabricação dos produtos produzidos pela fiscalizada ou na prestação dos serviços. São despesas aplicadas nas atividades "meio" da fiscalizada (projetos, recursos humanos, departamento jurídico, informática, despesas com alimentação, viagens etc).

Administrativamente, é pacífico que somente geram direito ao crédito os insumos aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos bens destinados à venda ou na prestação de serviços:

[...]

Os valores relativos às despesas com consultoria que estão sendo excluídos da base de cálculo dos créditos das contribuições PIS/COFINS estão consignados no demonstrativo de fls. 24905/24922. Abaixo consolido os valores relativos às bases de cálculo que estão sendo glosados:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	62.242,06
fev/09	119.050,96
mar/09	55.485,06
abr/09	85.766,07
mai/09	71.047,18
jun/09	76.520,80
jul/09	82.701,53
nov/09	133.684,32
TOTAL	686.497,98

3.1.8 DESPESAS COM CONDOMÍNIO:

A legislação que rege os créditos das contribuições PIS/COFINS (Leis 10.637/2002 e 10.833/2004) determina que somente geram créditos as seguintes despesas de locação (ou aluguel):

Art. 3ª 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 à pessoa

jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

Logo, não há previsão legal para que as despesas com condomínios possam servir de base de cálculo para o crédito relativo às contribuições PIS/COFINS não cumulativas, razão pela qual os créditos apropriados serão glosados (amostragem - fls. 24923/24932).

No mesmo sentido são as decisões administrativas. A título de exemplo cito a Solução de consulta nº 266, de 31 de julho de 2009:

[...]

Abaixo consolido as bases de cálculo relativas às despesas com condomínio que estão sendo glosadas (fls. 24933/24938):

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	42.021,08
fev/09	48.529,08
mar/09	42.437,07
abr/09	45.497,89
mai/09	45.573,43
jun/09	44.421,91
jul/09	44.192,56
ago/09	44.181,27
set/09	44.441,27
out/09	46.720,04
nov/09	46.428,87
dez/09	45.920,17
TOTAL	540.364,64

3.1.9 CONCLUSÃO

Conforme relatado, os demonstrativos apresentados não permitem a identificação do bem ou insumo adquirido. É que nos demonstrativos mensais de créditos apurados, são apenas informadas as contas contábeis **sintéticas**, cujos valores são compostos por inúmeros lançamentos contábeis.

Com efeito, conforme já relatado, cumpre informar que os lançamentos analíticos somente são possíveis de serem identificados por intermédio dos lançamentos escriturados no Livro Diário. Ou seja, todos os créditos que foram glosados neste tópico, oriundo da aquisição de bens e insumos que não se enquadram no conceito de insumos foram obtidos dos lançamentos escriturados no Livro Diário.

Para confirmar se os créditos glosados foram, de fato, pleiteados pela fiscalizada, relacionamos todos os créditos que foram glosados e intimamos a empresa para confirmar se as despesas consignadas nos referidos itens,

serviram de base de cálculo para a apuração de créditos relativos às contribuições PIS/COFINS não cumulativas (Termo de Intimação Fiscal nº 07 - fls. 24567/24582).

Por intermédio da resposta protocolada no dia 13/07/2012, a fiscalizada informou que - fls. 24939/24956:

"o demonstrativo anexo ao termo de intimação (ANEXO I) representa lançamentos contábeis, os quais serviram de base de cálculo para a apuração dos créditos de PIS e COFINS, no ano de 2009".

Portanto, serão glosadas as despesas relacionadas nos itens 3.1.1 a 3.1.8, por não se enquadrarem no conceito de insumo, conforme exaustivamente comprovado.

3.2 GLOSA DE DESPESAS COM ALUGUÉIS PAGAS A PESSOAS FÍSICAS

Conforme citado no item anterior, a base legal que possibilitou o crédito relativo às despesas de aluguel de prédios é o art. 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2004:

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;

(...)

Depreende-se da análise do referido dispositivo legal que as despesas com locação de prédios deverão ser contratadas com pessoas jurídicas.

Com efeito, dentre os contratos de locação apresentados pela fiscalizada, apuramos que alguns deles foram contratados com pessoas físicas - fls. 24957/24988:

CONTA L. RAZÃO	DESCRIÇÃO	LOCADOR	CPF
51420106714	ALUG ESCR/FILIAIS-BLUMENAU ADM	Ivan Correia	020.377.269-53
51420106715	ALUG.ESCR/FILIAIS-CHAPECO ADM	Altair Wagner	004.743.719-72
51420106752	ALUG ESCR/FILIAIS-S.J.CAMPOS	Angel Guillem Pico	001.851598-34
51420106771	ALUG ESCR/FILIAIS-BAURU ADMINI	Albino de Oliveira Nunes	691.184.188-72
		Manoel dos Santos Silva	045.462.108-68
51420106777	ALUG ESCR/FILIAIS-BAURU ADMINI	Gilvane Monteiro	719.346.856-15
		Bernardo Nascimento Monteiro	012.948.116-57

Destarte, os créditos apropriados, cujos contratos de locação foram firmados com pessoas físicas serão glosados (demonstrativo da base de cálculo de fls. 24989/24994).

Vejamos a Solução de Consulta nº 492/2009, exarada pela SRRF/8ª Região Fiscal, publicada no DOU do dia 29/01/2010:

[...]

Abaixo consolido as bases de cálculo das glosas feitas pela fiscalização relativas às despesas com aluguéis firmados com pessoas físicas, cujos créditos serão glosados:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	27.014,44
fev/09	27.106,28
mar/09	27.106,28
abr/09	27.106,28
mai/09	27.527,08
jun/09	27.527,08
jul/09	27.527,08
ago/09	30.632,26
set/09	32.714,79
out/09	34.797,32
nov/09	34.797,32
dez/09	34.797,32
TOTAL	358.653,53

3.3 GLOSA DE DESPESAS COM ALUGUÉIS - IMÓVEL QUE JA INTEGROU O PATRIMÔNIO DA CONTRIBUINTE

Os imóveis, objeto da conta Razão nº 51420102301 (Salas nº 301 e 701 - Botafogo/RJ), de acordo com o contrato apresentado pela fiscalizada, foram vendidos e depois locados para a fiscalizada - fls. 24995/25000:

CONTA L. RAZÃO	DESCRIÇÃO	LOCADOR	CPF
51420102301	ALUG ESCR/FILIAIS-SERV ADMINIS	Banco Opportunity S/A	33.857.830/0001 -99

Destaca-se, todavia, que é vedado, a partir de 31.07.2004, o crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (art. 31 da Lei nº 10.865/2004).

Desta forma, os créditos relativos às despesas de locação apropriados junto a estes imóveis também serão glosados (demonstrativo da base de cálculo de fls. 25001/25002).

Consolido, abaixo, as bases de cálculo das glosas feitas pela fiscalização relativas às despesas com aluguéis que já integraram o patrimônio da pessoa jurídica:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
jan/09	31.424,40
fev/09	31.424,40
mar/09	31.424,40
abr/09	31.424,40
mai/09	31.424,40
jun/09	31.424,40
jul/09	31.424,40
ago/09	31.424,40
set/09	31.424,40
out/09	31.424,40
nov/09	31.011,43
dez/09	31.011,43
Total	376.266,86

3.4 FRETE DE PRODUTOS ACABADOS E EM ELABORAÇÃO ENTRE OS ESTABELECIMENTOS DA CONTRIBUINTE

Também foi apurado que estão sendo apropriados créditos sobre despesas com fretes relativos ao transporte de produtos acabados e em elaboração entre os estabelecimentos da fiscalizada - fls. 25003/25013.

Destarte, foi intimada a informar o nº contábil das contas em que são escrituradas as despesas com fretes relativas ao transporte de insumos, bem como de produtos em elaboração e acabados entre os estabelecimentos da fiscalizada (Termo de Intimação Fiscal nº 04) - fl. 23609.

Por intermédio da petição datada de 21/05/2012 (recebida no dia 05/06/2012) a fiscalizada informou o nº das contas do Livro Razão em que são escrituradas a movimentação de produtos entre as filiais da empresa - fls. 23610/23612.

Com efeito, apresentou as contas em 2 (dois) grupos:

- Linde entre Filiais (Gasoso);
- Todos os fretes (Líquido).

Tendo em vista que restaram dúvidas quanto ao transporte de "líquido", já que a empresa escreveu "todos os fretes", solicitei que fosse esclarecido se todas as contas integrantes do segundo grupo (Todos os fretes - líquido) se referiam a transporte entre estabelecimentos da empresa.

Em resposta ao questionamento feito, o contador da fiscalizada, sr. Newton Ostrock, informou o seguinte (fls. 23613/23616):

Atendendo solicitação telefônica sobre o assunto em referência, informo que as contas contábeis informadas são exclusivamente utilizadas para registrar operações comerciais de transporte em transferência entre filiais da Linde Gases Ltda.

Essas transferências são de produtos fabricados nas diversas plantas operacionais que poderão ser armazenadas nas diversas filiais receptoras para posterior venda a cliente da região ou serem utilizados como matéria prima intermediária na operação industrial de gaseificação e enchimento de cilindros que são vendidos a clientes pela operação de venda ambulante ou que venham retirar os cilindros diretamente na porta da filial.

Questionado pela fiscalização sobre o motivo pelo qual o produto fabricado é utilizado como matéria-prima na operação industrial de gaseificação e enchimento de cilindros, a fiscalizada esclareceu o seguinte -fl. 23613:

*O produto **quimicamente** está pronto em sua versão líquida e é neste estado que ele é armazenado nos tanques. **Fisicamente**, ainda pode passar por um processo de **gaseificação**, para que apenas então siga para o consumidor final.*

Para que os produtos sejam colocados nos cilindros tem (sic) que sofrer esta alteração na sua condição física.

Portanto, as contas contábeis apresentadas pela empresa se referem aos fretes entre os estabelecimentos da contribuinte dos seguintes produtos:

- Linde entre Filiais (Gasoso) - transporte de produtos acabados;
- Todos os fretes (Líquido) - transporte de **produtos em elaboração**.

Apesar de o contribuinte ter informado que o transporte de líquidos se referia à "*matéria-prima intermediária*", demonstraremos que, de fato, se tratam de **produtos em elaboração**, senão vejamos:

De acordo com o art. 8º, § 4º, da IN RFB 404/04, entende-se como insumo:

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:***

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) a **matéria-prima**, o **produto intermediário**, o **material de embalagem** e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, **desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado**:*

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

(...)

Portanto, considera-se insumo toda **matéria-prima**, **produto intermediário**, **material de embalagem** e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação e, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

A definição do produto líquido transportado (se é produto intermediário ou produto em elaboração) é relevante, pois se chegarmos à conclusão que os produtos transportados são produtos intermediários (ou seja insumo) a fiscalizada poderá apropriar créditos relativos às contribuições PIS/COFINS não cumulativas. Por outro lado, se ficar comprovado que os produtos líquidos transportados se referem a produtos em elaboração, ou seja, não são insumos, os fretes não deverão gerar créditos à fiscalizada.

De acordo com o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FISCAFI)⁴, produtos em elaboração representam a totalidade das matérias-primas **que estão em processo de transformação**.

Ou seja, o produto em elaboração é o resultado da utilização, no processo produtivo, das matérias-primas e dos produtos intermediários. Somente não se enquadram como produto acabado em razão de ainda necessitar de algum tipo de industrialização, ou mesmo algum evento futuro (resfriamento, secagem etc).

Logo, não se confundem produtos intermediários com produtos em elaboração.

Aliás, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, faz com propriedade esta distinção. Vejamos alguns exemplos em que o legislador faz a distinção entre referidos produtos:

- Decreto nº 7.212/2012 (RAIPI - Regulamento do IPI):

Art. 444. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais:

I - Registro de Entradas, modelo 1;

II - Registro de Saídas, modelo 2;

III - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;

IV - Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, modelo 4;

V - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;

VI - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;

VII - Registro de Inventário, modelo 7; e

VIII - Registro de Apuração do IPI, modelo 8.

(...)

§ 6ª O livro Registro de Inventário será utilizado pelos estabelecimentos que mantenham em estoque matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e, ainda, produtos em fase de fabricação e produtos acabados.

(...)

Art. 472. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos acabados e os produtos em fase de fabricação, existentes em cada estabelecimento à época do balanço da firma. § 1o Serão também arrolados, separadamente: (...)

II - as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos acabados e produtos em fabricação pertencentes a terceiros, em poder do estabelecimento.

§ 2o A escrituração atenderá à ordem de classificação na TIPI.

- Instrução Normativa RFB nº 948/2009 (trata do registro das PJ Preponderantemente Exportadoras:

Art. 18. O cancelamento do registro ocorrerá:

I - a pedido; ou

II - de ofício, na hipótese em que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer, ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para registro.

(...)

§ 6º O cancelamento do registro implica: (...)

II - pagamento, pelo adquirente ou importador, do imposto suspenso com os acréscimos e penalidades cabíveis, calculado a partir da data de aquisição ou do desembaraço:

(...);

*b) relativamente aos **produtos acabados ou em elaboração, nos quais as** matérias-primas, **produtos intermediários** e materiais de embalagem adquiridos ou importados com suspensão **tenham sido utilizados**, e que no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data da ciência do cancelamento do registro, não forem exportados.*

Portanto, não há a *menor* dúvida que os produtos intermediários são utilizados na produção dos produtos em elaboração, não se confundindo com estes.

Ademais, os líquidos transportados pela fiscalizada já estão "**quimicamente**" prontos. Ou seja, falta apenas uma etapa de industrialização (processo de gaseificação) para serem considerados como produtos acabados.

Concluindo, os líquidos transportados pela fiscalizada, para venda a clientes ou para serem submetidos ao processo de gaseificação não se enquadram no conceito de insumos, já que se tratam de produtos em elaboração.

O inciso II do artigo 3º das Leis 10637/02 e 1083303 estabelecem que o contribuinte poderá descontar créditos referentes aos "bens e serviços **utilizados como insumo** na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda".

Portanto, não se enquadrando no conceito de insumos as despesas com os fretes relativos ao transporte de líquidos (produtos em elaboração) não podem gerar créditos referentes às contribuições PIS/COFINS não-cumulativos.

O tema já foi objeto de Soluções de Consultas junto à RFB:

[...]

Tendo em vista que os fretes de produtos em elaboração, entre os estabelecimentos do contribuinte não geram direito ao crédito das contribuições PIS/COFINS não cumulativas, restou apreciar a questão do frete entre os estabelecimentos de produtos acabados. Vamos à legislação que rege o assunto:

Primeiramente, cumpre esclarecer que as despesas de fretes empregadas **nas vendas de mercadorias** produzidas geram direito aos créditos não porque são

considerados insumos, mas porque a lei expressamente assim determinou, no artigo 3º, IX das Leis 10637/02 e 10833/03, *in litteris*:

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

(...)

*IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor." (grifamos)*

Em relação à despesa com o transporte de **produtos acabados** entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não há a transferência de propriedade do produto, ou seja, não ocorreu a venda da mercadoria, razão, pela qual não há previsão legal que possibilite a apropriação de crédito relativa a estas despesas.

O frete de **mercadorias acabadas** entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por óbvio, não se enquadra no conceito de insumo. Ora, se a lei determina que só geram créditos os bens e serviços usados como insumos na produção de mercadorias, o intérprete não pode ampliar o espectro de aplicação dessa regra para alcançar também os bens e serviços utilizados na distribuição das mesmas.

Com efeito, o frete de mercadorias acabadas é um serviço utilizado na distribuição das mercadorias produzidas, e não na produção delas. Por isso referidos fretes não podem ser considerados insumos e gerar créditos com base no inciso II do artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03.

Também não estariam inseridos na hipótese do inciso IX do artigo 3º da Lei 10833, já que tal dispositivo é bastante claro ao limitar os créditos apenas aos fretes vinculados às operações de armazenagem e venda.

Aliás, esse inciso IX do artigo 3º é mais uma evidência de que, de fato, os **custos de distribuição de mercadorias** não se subsumem ao *conceito* de insumo utilizado no processo produtivo, para fins do crédito do inciso II. Ora, se o conceito de insumos utilizados na produção envolvesse também os custos de distribuição da mercadoria, seria completamente desnecessária a previsão do inciso IX, que menciona custos específicos desta etapa, razão pela qual, repita-se, o frete usado para a distribuição das mercadorias não está inserido na hipótese do inciso II.

Tratando-se, então, do inciso IX, mister registrar que ele também não *alcança* o valor do frete contratado para a realização de transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores, já que tais custos não integram a operação de venda a ser realizada posteriormente. Apenas daria direito ao crédito o frete contratado para a **entrega de mercadorias diretamente aos clientes**.

Essa questão, aliás, foi pacificada pela COSIT, em Solução de Divergência nº 11, de 2007, cujas conclusões estão resumidas na seguinte ementa:

[...]

A 1ª turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de julgamento do CARF manifestou entendimento semelhante por meio do acórdão nº 2201-00.081, de 5 de março de 2009:

[...]

No mesmo sentido:

[...]

Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de **insumos** adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de **fretes nas operações de vendas** desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

Assim sendo, chega-se à conclusão de que as despesas realizadas com fretes utilizados no transporte interno de produtos em elaboração e de produtos acabados entre os estabelecimentos industriais e os centros distribuidores da mesma empresa, com a finalidade de colocar referidos bens mais próximos de seus clientes (compradores), não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

As bases de cálculo dos fretes glosados estão relacionadas no demonstrativo de fls. 25014/25291. Abaixo, consolido as despesas com os fretes que estão sendo glosadas:

Mês	Base de Cálculo dos Débitos
l'an/09	4.983.297,82
fev/09	5.388.184,07
mar/09	5.434.720,93
abr/09	5.187.142,27
mai/09	4.504.048,70
jun/09	5.651.804,92
juí/09	5.705.928,97
ago/09	5.729.179,91
set/09	5.744.955,40
out/09	5.908.385,65
nov/09	5.856.901,00
dez/09	6.740.416,22
TOTAL	66.834.965,86

3.5 RECLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO

Conforme relatado, verificamos que a fiscalizada apurou créditos sobre os Bens do Ativo Imobilizado com base no valor de aquisição ou de construção, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Pis), sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem.

Por intermédio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 02 foi cientificada a fiscalizada que o critério utilizado (1/48 sobre o valor de aquisição) não pode ser aplicado para todos os bens incorporados ao ativo imobilizado, mas, tão somente para as aquisições de **máquinas e equipamentos**. Os demais bens, incluindo as edificações e benfeitorias somente podem ser apurados créditos relativos aos encargos de depreciação.

Desta forma, foi intimada para refazer os demonstrativos de apuração de forma a apurar os créditos relativos às contribuições PIS/COFINS da seguinte forma:

- **Máquinas e Equipamentos** adquiridos, classificados no Ativo Imobilizado: apurar o crédito com base no valor de aquisição, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Pis) sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, conforme opção manifestada pela fiscalizada quando da apuração dos referidos créditos;
- **Outros bens** adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, bem como as **edificações e benfeitorias** utilizadas nas atividades da empresa, classificados no Ativo Imobilizado: apurar o crédito mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Pis) sobre o valor correspondente aos encargos de depreciação incorridos no mês.
- Segregar, ainda, os créditos relativos aos encargos de depreciação de bens não utilizados na produção dos bens destinados à venda ou na prestação dos serviços. É o caso, por exemplo, dos créditos apurados sobre as aquisições de pallets utilizados no acondicionamento de cilindros;
- Por fim, excluir os créditos relativos aos encargos de depreciação de bens que não estão classificados no Ativo Imobilizado, ou justificar a razão pela qual referidos créditos estão sendo apropriados.

Na resposta, datada de 23/04/2012 (protocolada no dia 05/06/2012), a fiscalizada apresentou o arquivo magnético no formato excel, intitulado "*_P/s e Cofins Aga e Aganor - Recalculo Apropriação 2009.xlsx*", oportunidade em que segregou os créditos conforme solicitado pela fiscalização - (ANEXO I).

Analizando o demonstrativo de recálculo dos créditos apresentado, apurei que o recálculo dos créditos, feitos com base nos encargos de depreciação, utiliza como base de cálculo a coluna "BM", denominada de "residual", da planilha "Pis Cofins Linde - Detalhes".

Com efeito, a base de cálculo - "residual", refere-se aos valores acumulados relativos a todas as aquisições dos bens integrantes de determinada rubrica.

Tendo em vista que até dezembro de 2008 a fiscalizada utilizou créditos relativos às aquisições de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, com base no valor de aquisição (1/48 sobre o valor de compra), não está correto utilizar como base de cálculo os valores relativos a TODAS as aquisições efetuadas. Devem ser estornados os valores relativos aos créditos já apropriados pela contribuinte (até dezembro de 2008), sob pena de se creditar duas vezes, do mesmo crédito. Ou seja, o valor que servirá de base de cálculo para as depreciações (chamado de "residual") deve ser ajustado, de forma a serem expurgados os valores que serviram de base para os créditos já apropriados.

Desta forma, por intermédio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 05 foi intimada a fiscalizada para novamente refazer os

demonstrativos de apuração, apresentados no dia 05/06/2012, de forma a ajustar a base de cálculo da depreciação (chamada de "residual" - coluna "BM" da planilha "Pis Cofins Linde - Detalhes"), de forma a expurgar os valores que serviram de base para os créditos já apropriados (até 31/12/2008).

Na resposta, protocolada (sic) no dia 27/07/2012, a contribuinte ajustou a base de cálculo da depreciação (coluna "residual") e apresentou um novo demonstrativo denominado "Recalculo Crédito 2009 - Termo 5.xlsx" (ANEXO I)

Com efeito, apurei que ao longo do ano-calendário de 2009, foi apropriado indevidamente pela fiscalizada créditos relativos às contribuições PIS/COFINS no montante de R\$556.956,25 (quinhentos e cinquenta e seis mil, novecentos e cinquenta e seis reais e vinte e cinco centavos) - (Planilha denominada de "Recalculo Crédito 2009 - Termo 5.xlsx" - ANEXO I) e fls. 25298/25300.

Abaixo, consolido as diferenças apurada:

(A) (B) (C) = (A) / 1,65% (D) = (B) / 7,6%				
MÊS/ANO	GLOSA		BC DA GLOSA	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS
jan/09	15.583,73	71.881,79	944.468,48	945.813,03
fev/09	15.533,46	71.547,91	941.421,82	941.419,87
mar/09	15.503,80	71.411,63	939.624,24	939.626,71
abr/09	14.765,24	68.002,81	894.863,03	894.773,82
mai/09	14.695,34	67.688,50	890.626,67	890.638,16
jun/09	1.568,53	7.213,41	95.062,42	94.913,29
jul/09	1.279,37	5.886,56	77.537,58	77.454,74
ago/09	731,33	3.375,96	44.323,03	44.420,53
set/09	(4.755,54)	(21.894,65)	(288.214,55)	(288.087,50)
out/09	(8.717,30)	(40.159,43)	(528.321,21)	(528.413,55)
nov/09	16.168,21	74.465,09	979.891,52	979.803,82
dez/09	16.974,86	78.205,64	1.028.779,39	1.029.021,58
TOTAL	99.331,03	457.625,22	6.020.062,42	6.021.384,47

3.6 GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE BENS IMPORTADOS

Já citamos que a contribuinte apurou créditos relativos às contribuições PIS/COFINS não cumulativas referentes às aquisições de insumos importados (total no a/c de 2009 - R\$ 878.523,03¹).

Intimada a comprovar os créditos apropriados (Termos de Reintimação Fiscal nº 01 e 02 - fls. 23224/23225 e 23251/23254) a fiscalizada encaminhou o demonstrativo analítico dos insumos importados (em meio magnético) bem como a função destes insumos no processo produtivo (arquivo denominado "ANÁLISE Importação - 2009.xls" - fls. 23259/23468).

Com efeito, apesar de a *fiscalizada* ter apropriado créditos relativo às contribuições PIS/COFINS no montante de R\$ 878.523,03, somente conseguiu comprovar uma parte destes créditos (R\$ 774.245,32). De acordo com o demonstrativo apresentado, a fiscalizada "marcou" em verde os

¹ Valor referente ao PIS (R\$160.787,21) mais a COFINS (R\$717.735,82) - planilha denominada de "Pis Cofins AGA DACON 2009.xls" - fls. 742/743.

créditos apropriados. Referidos créditos estão discriminados na coluna "M" ("Para Fiscal") do citado arquivo em excel, com os seguintes históricos (fls. 23469/23555):

OK - Despesa;

OK - Estoque;

OK - Manutenção Máquina e equipamento;

OK - Compra pra industrialização e Revenda.

Segue o valor consolidado dos créditos constantes do referido demonstrativo:

MÊS/ANO	CRÉDITO	
	COFINS	PIS
jan/09	54.746,50	11.885,71
fev/09	58.737,05	12.752,02
mar/09	31.306,37	6.796,68
abr/09	121.836,06	26.451,10
mai/09	74.450,03	16.163,38
jun/09	68.749,01	14.920,35
jul/09	62.043,02	13.469,63
ago/09	31.568,56	6.853,62
set/09	23.111,36	5.017,50
out/09	51.808,22	11.247,77
nov/09	28.164,01	6.114,48
dez/09	29.621,96	6.430,93
TOTAL	636.142,15	138.103,17
TOTAL GLOBAL	774.245,32	

Portanto, serão glosados os créditos não comprovados pela fiscalizada (diferença entre o valor apropriado - R\$878.523,03 e o valor comprovado - R\$774.245,32). Abaixo demonstramos a base de cálculo dos créditos que estão sendo glosados:

(A) (B) (C) (D) (E)=(A)-(C) (F)=(B)-(D) (G)=(E)/1,65% (H)=(F)/7,6%

MÊS/ANO	Créditos de Insumos Importados Apropriados		Créditos de Insumos Importados Comprovados		Créditos a serem glosados		Base de Cálculo dos Créditos a serem glosados	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
jan/09	30.673,18	141.286,72	11.885,71	54.746,50	18.787,47	86.540,22	1.138.634,55	1.138.634,55
fev/09	32.134,86	49.044,15	12.752,02	58.737,05	19.382,84	(9.692,90)	1.174.717,58	(127.584,58)
mar/09	12.681,02	53.532,28	6.796,68	31.306,37	5.884,34	22.225,91	356.626,67	292.444,67
abr/09	26.288,95	138.069,94	26.451,10	121.836,06	(162,15)	16.233,88	(9.827,27)	213.609,27
mai/09	13.320,04	61.352,24	16.163,38	74.450,03	(2.843,34)	(13.097,79)	(172.323,64)	(172.323,64)
jun/09	1.740,90	87.559,79	14.920,35	68.749,01	(13.179,45)	18.810,78	(798.754,55)	247.584,55
jul/09	12.511,18	57.627,71	13.469,63	62.043,02	(958,45)	(4.415,31)	(58.087,88)	(58.087,88)
ago/09	5.262,31	24.238,52	6.853,62	31.568,56	(1.591,31)	(7.330,04)	(96.443,03)	(96.443,03)
set/09	6.363,84	29.312,35	5.017,50	23.111,36	1.346,34	6.200,99	81.596,36	81.596,36
out/09	4.548,85	14.232,22	11.247,77	51.808,22	(6.698,92)	(37.576,00)	(405.995,15)	(494.441,15)
nov/09	-	-	6.114,48	28.164,01	(6.114,48)	(28.164,01)	(370.574,55)	(370.574,55)
dez/09	15.262,08	61.479,90	6.430,93	29.621,96	8.831,15	31.857,94	535.221,21	419.113,21
TOTAL	160.787,21	717.735,82	138.103,17	636.142,15	22.684,04	81.593,67	1.374.790,30	1.073.790,30
GLOBAL	878.523,03		774.245,32		104.277,71			

Analisando os bens adquiridos, relacionados no demonstrativo "ANÁLISE Importação - 2009.xls" - fls. 23259/23468, verificamos que nem todos os bens adquiridos geram direito ao crédito apropriado pela fiscalizada. Vejamos:

Com efeito, em razão de a classificação NCM de muitos bens importados estar situada nos códigos de máquinas (capítulos 84 e 85) e instrumentos (capítulo 90), intimamos a fiscalizada para (Termo de Intimação Fiscal nº 08 - fls. 23556/23557) apresentar os elementos abaixo relacionados, relativos aos lançamentos de valor unitário mais significativo (acima de R\$326,61) e com possibilidade de não se enquadrarem no conceito de insumo (ou seja, como bens integrantes do ativo imobilizado) - Valor total dos lançamentos igual a R\$ 4.258.449,40:

- Informar o prazo de vida útil dos bens adquiridos (bens, partes e peças de manutenção);
- Caso o prazo seja inferior a 1 (um) ano, apresentar documentação hábil e idônea comprovando a vida útil do bem adquirido (laudos, notas fiscais de reposição etc).

Após solicitar prorrogação de prazo (Petição datada de 04/07/2012) - prontamente deferida pela fiscalização, no dia 17/08/2012 a contribuinte apresentou as suas informações:

- apresentou arquivo magnético em excel, denominado "Relação de outros bens importados - intimação.xls"², contendo 03 (três) planilhas denominadas de "Totalizador"; "Anexo II - Estoque" e "Anexo III - Manutenção";

- alegou que na planilha denominada de "Anexo II - Estoque" há produtos destinados à revenda e insumos, ambos contabilizados no estoque (valor total igual a R\$3.067.690,76). Na planilha denominada de "Anexo III - Manutenção" há bens que foram lançados em conta de resultados, por não se tratarem (sic) de ativos contábeis, mas de manutenções e outras despesas efetivas (valor total igual a R\$1.190.758,64);

- em relação aos bens adquiridos para revenda alegou que se tratavam de produtos comprados com a finalidade de revenda;

- já, em relação aos insumos importados, entende que teria direito ao crédito, pois, segundo a fiscalizada, são consumidos na sua linha de produção;

- em relação aos bens adquiridos para manutenção dos ativos da empresa, afirmou que são despesas incorridas para a manutenção das condições de uso, sem agregar qualquer valor adicional, maximizar ou inovar potencialmente os ativos e ainda sem aumentar a vida útil dos mesmos.

Portanto, apesar de ter sido intimada a informar o prazo de vida útil dos bens adquiridos (bens, partes e peças de manutenção) e a apresentar documentação hábil e idônea comprovando a vida útil informada (Laudos, notas fiscais de reposição etc), nada foi apresentado. Ou seja, a fiscalizada ficou apenas nas argumentações, não trazendo aos autos nenhum documento que corroborasse as suas alegações.

De acordo com o art. 333 do Código de Processo Civil (Decreto nº 5.869/73), bem como art. 36 da Lei 9.784/99, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

Portanto, em relação aos bens relacionados no Termo de Intimação Fiscal nº 08 (valor total igual a R\$ 4.258.449,40), somente serão aceitos os

² Esta planilha foi anexada fisicamente - ANEXO I

créditos apropriados relativos às aquisições de bens para revenda³, já que há previsão legal para a sua apropriação (art. 3º, inciso I, das Leis nºs 10.937/2002 e 10.833/2004).

Os créditos, relativos às aquisições de bens importados como "insumos" (R\$ 2.028.214,73 - ANEXO I - planilha denominada de "Relação de outros bens importados - intimação.xis") e como despesas destinadas à manutenção dos ativos da empresa (R\$ 1.190.758,64 - ANEXO I), serão glosados por não se enquadrarem no conceito de "insumos", já que são bens que deveriam ser classificados no ativo imobilizado da fiscalizada. Ou seja, os créditos poderiam ser apropriados de acordo com as depreciações dos bens (outros bens e direitos importados) ou de acordo com o custo de aquisição (1/48 avos - para as máquinas e equipamentos), senão (sic) vejamos:

Basta dar uma breve pinçada (sic) nos bens adquiridos que restará comprovado que se tratam (sic) de bens que deveriam estar contabilizados no ativo imobilizado da fiscalizada. Vejamos alguns exemplos:

Cód. NCM	Descrição do Prod. Importado	BC COFINS/PIS	Valor Unitário
90192090	SYNCHRONY 2 BIPAP PARA SUPORTE VENTILATORIO RESPIRONICS (RESPIRADOR/VENTILADOR-BIPAP) REG. DO PRODUTO: 80102510228 -VALIDADE DO PRODUTO: 10/07/2011 CONDIÇÃO DO PRODUTO: NOVO COD.: 7S0036 / LA1029756	68.148,64	4.868,69
90192090	BIPAP RESPIRONICS MODELO: BIPAP AUTO COM BI-FLEX M SERIES REGISTRO: 80102510238 VENCIMENTO: 07/08/2011 CONDIÇÃO DO PRODUTO: NOVO FORNECER PRESSÃO AÉREA POSITIVA INTERMITENTE AO PACIENTE MATERIAL PREDOMINANTE PLÁSTICO.TRABALHA COM A PRESSÃO ENTRE (4CMH20 A 25CMH20) PRODUTO NOVO. FINALIDADE CONSUMO.	65.975,94	4.398,40
Cód. NCM	Descrição do Prod. Importado	BC COFINS/PIS	Valor Unitário
90192090	SYNCHRONY 2 BIPAP PARA SUPORTE VENTILATORIO RESPIRONICS (RESPIRADOR/VENTILADOR-BIPAP) REG. DO PRODUTO: 80102510228 -VALIDADE DO PRODUTO: 10/07/2011 CONDIÇÃO DO PRODUTO: NOVO COD.: 7S0036 / LA1029756	68.148,64	4.868,69
90192090	BIPAP RESPIRONICS MODELO: BIPAP AUTO COM BI-FLEX M SERIES REGISTRO: 80102510238 VENCIMENTO: 07/08/2011 CONDIÇÃO DO PRODUTO: NOVO FORNECER PRESSÃO AÉREA POSITIVA INTERMITENTE AO PACIENTE MATERIAL PREDOMINANTE PLÁSTICO.TRABALHA COM A PRESSÃO ENTRE (4CMH20 A 25CMH20) PRODUTO NOVO. FINALIDADE CONSUMO.	65.975,94	4.398,40

Pesquisando pelas palavras "SYNCHRONY 2 BIPAP PARA SUPORTE VENTILATORIO RESPIRONICS" no sítio de buscas *google* encontrei diversas informações sobre este produto.

Com efeito, numa das páginas encontradas⁸, restou comprovado que o produto é destinado à inalação de gases medicinais:

BIPAP RESPIRONICS SYNCHRONY II AVAPS

³ Valor dos produtos adquiridos para revenda é igual a R\$ 1.039.476,03 - demonstrativo de fls. xxx/xxx.

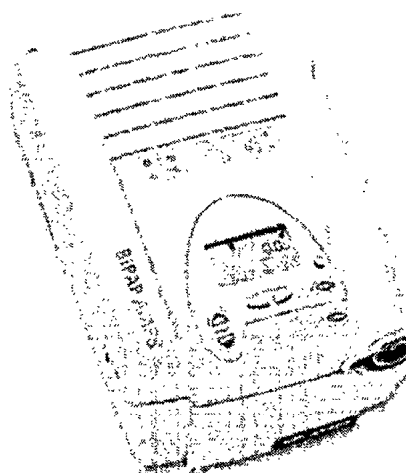
AVAPS (Suporte de Pressão com Garantia de Volume Médio):

É um sistema de suporte que pode ser ativado dentro de nossos modos de pressão 5, ST-PC e T.

Adapta automaticamente o suporte de pressão às necessidades do paciente para garantir um volume corrente médio.

Benefícios:

- Facilita o processo de titulação, sem necessidade de ajuste da IPAP
- Acompanha a progressão da doença e medida que as necessidades do paciente mudam
- Melhora o conforto e a eficácia da ventilação do paciente
- Aumenta a segurança garantindo um volume corrente médio

**VENTILADOR PARA SUPORTE VENTILATÓRIO NÃO-INVASIVO**

Ou seja, tendo em vista que um dos objetos da fiscalizada é a locação de produtos e equipamentos para a saúde, restou evidente que o produto adquirido é utilizado na prestação dos serviços. Todavia, o equipamento deveria ser contabilizado no seu ativo imobilizado, já que o valor unitário é superior a R\$326,61 e a vida útil do bem é superior a um ano.

Já relatei que o conceito de insumo definido pelo art. 8º, § 4º da IN RFB 404/04, exclui os bens adquiridos incluídos no ativo imobilizado.

Destarte, as aquisições de bens que deveriam estar contabilizados no ativo imobilizado não são consideradas insumos nos termos da legislação das contribuições PIS/COFINS. A fiscalizada, se desejar, poderá apropriar créditos em relação a estes bens adquiridos, mas, se utilizando de outros critérios admitidos pela legislação (com base nos encargos de depreciação ou com base no valor de aquisição), conforme já relatado ao longo deste termo.

Vejamos outros exemplos que não se enquadram no conceito de "insumos":

Cód. NCM	Descrição do Prod. Importado	BC COFINS/PIS	Valor Unit.
90192090	BASE AQUECIDA MODELO M. SERIES CÓDIGO: 1049110 PRODUTO NOVO REGISTRO:80102510207 FINALIDADE CONSUMO	171.194,95	17.119,50
90330000	1002071 (081226)- PLACA DE ALIMENTAÇÃO DE ENERGIA	129.566,48	4.322,22
90330000	1006239 - TURBINA	121.005,60	4.033,52
90330000	1003519 - TECLADO ADESIVO	69.674,61	3.483,73
90330000	1006239 - TURBINA	25.553,07	2.555,31

Em relação aos bens utilizados na "manutenção" das atividades da empresa (relacionados no Anexo III da planilha "Relação de outros bens importados - intimação.xis"), também não podem ser lançados como despesas, já que, contabilmente, deveriam ser ativados. Vejamos alguns exemplos que saltam aos olhos:

Cód. NCM	Descrição do Prod. Importado	BC COFINS/PIS	Valor Unit.
84186999	EX 006 - TÚNEIS DE CONGELAMENTO CRIOGENICO POR ASPERSÃO DE NITROGÊNIO LÍQUIDO COMPACTOS, EM FORMATO OCTOGONAL COM ESTEIRA EM ESPIRAL AUTO-EMPILHÁVEL DE LARGURA DE 320MM, COM CAPACIDADE NOMINAL DE 1.000KG/H, TOTALMENTE EM AÇO INOX, PARA CONGELAMENTO E RESFRIAMENTO CONTÍNUO DE ALIMENTOS, PODENDO ATINGIR TEMPERATURAS DE -196°C, COM SISTEMA AUTOMÁTICO DE CONTROLE DA INJEÇÃO E DA EXAUSTÃO DO GASCONTROLADO POR FREQUÊNCIA E SISTEMA DE LAVAGEM POR ASPERSÃO DE ÁGUA E DETERGENTE ATRAVÉS DE 55 BICOS DE ASPERSÃO.(USADO). TÚNEL DE CONGELAMENTO MODELO: CRYOLINE CS080-022 NUMERO DE SERIE: 022 ANO DE FABRICAÇÃO: 30/03/2006	475.745,67	475.745,67
90271000	ANALISADOR MULTI-GAS PARA ANALIZAR AR/N2/CH4/CO EM OXIGENIO, O2+AR/N2/CH4/CO EM HIDROGÊNIO E, O2+AR/N2/CH4/CO EM HÉLIO. IDENTIFICADA COMO AM60. CUSTOMER 1-1218	167.277,00	167.277,00
90271000	ANALISADOR MULTI-GAS - MODELO PGA 3500 CÓDIGO DO PRODUTO 13103 PART NUMBER: 13103 SERIAL NUMBER: PGA 0609092 VOLS: 90-230 PLACA	56.257,09	56.257,09

	ATIVO: 064304		
90261019	FLOWCOM 2000 PARA DIÓXIDO DE CARBONO(CO2)SERIAL NUMBER 20096065 ,ELEMENTO PRIMÁRIO DE MEDIÇÃO DE VAZÃO SERIAL NUMBER 8710171, PEÇA QUE RECONHECE O FLUXO 01 UNIDADE. NUMERO SERIE NR. 1D801600 (1121109)	38.543,96	38.543,96
85049090	CURRENT TRANSFORMER FORMAÇÃO DE CORRENTE FINALIDADE: SISTEMA DE CONTROLE DE UPS COD.: 607439	11.488,51	11.488,51
90330000	10562066 - ADAPTADOR DE CONEXÃO	39.671,89	7.934,38
90318099	ANALISADOR DE UMIDADE - FUNCAO,VERIFICAR A UMIDADE -MATERIAL PREDOMINANTE,FERRO - ESPECIFICAÇÃO TÉCNICAS, CAPACIDADE PARA ANALISE EM PPMS DE UMIDADE - SCALE: 80/0 & 0-6000 VPM N SENS: 08-2893 N INST: 1290 8 NUMERO DE SERIE: 09-4182	7.863,01	7.863,01
84149034	A15-A7459 - VÁLVULA COMPLETA 3" ESTAGIO	27.578,02	6.894,51
90279099	PLACA REGULADORA DE TENSÃO ORT275 (CORT123)	4.201,34	4.201,34

Com efeito, as aquisições de equipamentos de vultosos valores não podem ser contabilizadas como despesas, a não ser que a contribuinte demonstre que a vida útil dos bens adquiridos é inferior a um ano.

Conforme já relatado, a fiscalizada foi intimada (sic) para comprovar a vida útil dos bens adquiridos (Termo de Intimação Fiscal nº 08) e nada foi apresentado (nenhum laudo ou documento equivalente).

Portanto, não só devem ser glosados os créditos apropriados relativos às aquisições de bens importados a título de "manutenção", como também deverão ser incluídos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL tendo em vista que não se enquadram no conceito de despesas, conforme contabilizado pela fiscalizada. Vejamos:

De acordo com o art. 179, (sic) da Lei nº 6.404/76 devem ser classificados no ativo imobilizado os seguintes bens:

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;

Extraí-se desta definição que no ativo imobilizado são incluídos todos os bens de **permanência duradoura** destinados à manutenção das atividades da companhia.

De acordo com a Resolução nº 1177/09, do Conselho Federal de Contabilidade, ativo imobilizado é o item tangível que:

a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

b) se espera utilizar **por mais de um período**.

Prossegue a referida Resolução transcrevendo que as peças sobressalentes e de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por **mais de um período**. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente

em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

De acordo com o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIECAFI)⁴, *dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no Imobilizado ou em conta de Estoques no Ativo Circulante, em função das características específicas de uso, **vida útil**, destinação contábil etc.*

O Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) prevê o seguinte tratamento para os bens integrantes do ativo imobilizado:

*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** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).*

§ 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).*

O Parecer Normativo CST nº 2/84 disciplinou o assunto:

*"As contas que registram recursos aplicados na aquisição de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição de bens do imobilizado, **quando referidas partes e peças tiverem vida útil superior a um ano**, devem ser classificadas no ativo imobilizado. (...)*

2.1. A manutenção, em almoxarifado, de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição tem por finalidade manter constante o exercício normal das atividades da pessoa jurídica, enquadrando-se perfeitamente na hipótese descrita no dispositivo legal citado. Portanto, a conta em que tais valores são registrados deve ser classificada no ativo imobilizado.

*2.2. Todavia, certas partes e peças, quando incorporadas às respectivas máquinas ou equipamentos, **têm vida útil não superior a um ano**, intervalo de tempo no qual devem ser substituídas. Assim, os recursos aplicados na sua aquisição não chegam a revestir características de permanência, razão porque as contas que registrem esses*

⁴ 6ª Edição, página 203

recursos devem ser classificadas fora do ativo permanente."

A jurisprudência administrativa segue o mesmo entendimento:

[...]

Portanto, a questão principal a ser determinada para a correta classificação contábil das partes, peças e serviços de manutenção, empregados nos bens integrantes do ativo imobilizado, é saber a vida útil do bem ou serviço adquirido¹⁰.

E para esclarecer o assunto foi dada oportunidade à fiscalizada para comprovar a vida útil dos bens importados (Termo de Intimação Fiscal nº 08 - fls. 23556/23557).

Conforme já relatado, a fiscalizada não apresentou nenhum documento que comprove que a vida útil dos bens adquiridos é inferior a um ano.

Com efeito, o art. 310, §º 2º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR - Regulamento do Imposto de Renda) determina que em caso de dúvida a contribuinte poderá solicitar laudo técnico idôneo ao Instituto Nacional de Tecnologia ou outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica.

Todavia, nada foi apresentado ficando a mesma nas meras alegações.

Ademais, basta verificar o código NCM dos bens importados, informados nas DI - Declarações de Importações e veremos que se tratam (sic) de bens que deveriam estar contabilizados no ativo imobilizado. Vejamos:

De acordo com o art. 310, § 1º, do RIR/99, cabe à Receita Federal do Brasil publicar o prazo de vida útil para cada espécie de bem. Este prazo é importante para fixar a taxa anual de depreciação (prazo de vida útil durante o qual se pode esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte na produção de seus rendimentos).

E o ato instituído pela Receita Federal que definiu o prazo de vida útil de cada bem foi a Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998.

De acordo com os anexos I e II desta IN, os bens importados pela fiscalizada, acima relacionados, possuem os seguintes prazos de vida útil:

Cód. NCM	Prazo de Vida útil (anos)
84186999	10
90271000	10
90261019	10
85049090	10
90330000	10
90318099	10
84149034	10
90279099	10
90192090	10

Portanto, não podem ser classificados como despesas ou como "insumos", os bens adquiridos para a utilização na produção de bens ou na

prestação de serviços, cuja vida útil seja superior a 1 (um) ano, mormente quando a vida útil econômica é de 10 (dez) anos.

Por todo o exposto, serão glosados os créditos apropriados pela fiscalizada a título de "insumos" e "manutenção dos ativos", relativos aos bens importados relacionados na planilha denominada de "Relação de outros bens importados - intimação - arquivo de trabalho.xls" - ANEXO I, abaixo consolidados:

MÊS/ANO	BC: GLOSA DE "BENS IMPORTADOS - NÃO INSUMOS"	BC GLOSA "BENS MANUTENÇÃO"	TOTAL
jan/09	192.969,79	6.741,13	199.710,92
fev/09	257.513,63	-	257.513,63
mar/09	12.710,12	79.836,18	92.546,30
abr/09	110.581,25	523.525,75	634.107,00
mai/09	351.108,15	-	351.108,15
jun/09	255.896,72	83.746,71	339.643,43
jul/09	180.161,52	66.568,35	246.729,87
ago/09	292.716,33	220.297,88	513.014,21
set/09	12.279,46	103.711,63	115.991,09
out/09	123.397,92	-	123.397,92
nov/09	45.612,34	13.706,13	59.318,47
dez/09	193.267,50	92.624,88	285.892,38
TOTAL	2.028.214,73	1.190.758,64	3.218.973,37

3.7 GLOSA DE DESPESAS COM LOCAÇÃO DE CAVALOS-MECÂNICOS CONTRATADOS JUNTO À EMPRESA GAFOR

O fornecedor Gafor Ltda, CNPJ 62.288.940/0001-12 é uma empresa especializada em transporte de cargas, tributada pelo lucro real.

A fiscalizada apresentou o "Contrato de Prestação de Serviços de Operação de Cavalos-Mecânicos e Manutenção de Equipamentos", firmado em 01/08/1997, cujas principais cláusulas passo a transcrever - fls. 24840/24850:

1. DO OBJETO

1.1 Em decorrência do Contrato de Locação de Cavalos Mecânicos ("Contrato de Locação"), firmado nesta data entre as partes contratantes, por este instrumento, a GAFOR se obriga a fornecer à AGA, motoristas para operação dos cavalos mecânicos e demais serviços - necessários à distribuição de gases aos clientes da AGA, bem como, serviços de manutenção dos semi-reboques de propriedade da AGA, a fim de garantir sua conservação e bom funcionamento ("SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO"). A GAFOR se obriga a fornecer a relação desses motoristas e mantê-la sempre atualizada.

1.2 Os motoristas utilizados neste contraio, serão todos empregados da GAFOR, devidamente registrados, na classe de habilitação "E", pelos quais a GAFOR, neste ato, assume integral responsabilidade, mantendo-os com exames médicos periódicos atualizados e cumprindo todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias, legalmente previstas.

(...)

2) SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO

Sempre que for necessário realizar manutenção EM QUALQUER EQUIPAMENTO pertencente à AGA, a GAFOR deverá antes apresentar à AGA orçamento, contendo preços e a forma de PAGAMENTO e só deverá executar os serviços após a aprovação dada pela AGA.

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 06, a fiscalizada foi intimada a apresentar o "Contrato de Locação dos Cavalos Mecânicos", citados no contrato supra, ainda não apresentados à fiscalização - fls. 25301/25303.

Referido contrato foi entregue no dia 10/07/2012. Transcrevo, a seguir, as principais peças deste contrato - fls. 25304/25348:

"Na condição de legítima proprietária dos cavalos-mecânicos relacionados no Anexo I do presente instrumento, (a seguir designados "CAVALOS-MECÂNICOS", a GAFOR os cede em locação à AGA, por intermédio de sua filial situada na Alameda Amazonas nº 868-A - Alphaville - Barueri/SP, na forma e condições estabelecidas neste instrumento, para fins de transporte dos produtos fabricados e/ou comercializados pela AGA, a seguir designados "PRODUTOS", obedecida a programação por ela estabelecida. (...)

Expirada a vigência do contrato, os cavalos-mecânicos deverão ser devolvidos à GAFOR, no mesmo estado em que foram entregues, salvo desgaste normal de uso, totalmente livres e desembaraçados, sem qualquer ônus ou gravame. (...)

Pela locação dos cavalos-mecânicos, a AGA pagará à GAFOR a importância mensal, calculada nos termos do Anexo II, que faz parte integrante deste instrumento, ("VALOR DE LOCAÇÃO"). (...)

Tendo em vista que a GAFOR terá que acoplar aos cavalos-mecânicos locados, equipamentos denominados "Gerador de Corrente Elétrica" e "Caixa Multiplicadora de Rotação" e considerando que a AGA possui esses equipamentos, fica combinado o seguinte:"

Da análise dos referidos Contratos, bem como dos comprovantes de aquisições apresentados pela contribuinte, relativos ao ano calendário de 2009, apurei que a empresa estava se creditando:

- das despesas com locações de cavalos-mecânicos;
- das despesas com prestação de serviços (motoristas para os cavalos-mecânicos);
- do Reembolso de pedágios;
- do Reembolso de despesas operacionais (monitoramento);

- do Reembolso de despesas extras.

Neste tópico trataremos apenas das despesas com locação de cavalos-mecânicos, já que as demais despesas foram relatadas em tópicos distintos:

- despesas com pedágios (tópico 3.1.5);
- despesas com monitoramento (tópico 3.1.4);
- despesas extras (tópico 3.1.2).

Em relação às despesas com prestação de serviços (fornecimento de motoristas para dirigir os cavalos-mecânicos), serão reconhecidos os créditos apropriados pela fiscalizada.

3.7.1 GLOSA DE DESPESAS COM LOCAÇÃO DE CAVALOS-MECÂNICOS

Já relatamos que somente são admitidos créditos relativos às despesas de aluguéis de **prédios, máquinas e equipamentos**, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Com efeito, restou comprovado que a fiscalizada locou da GAFOR CAVALOS-MECÂNICOS, que é um conjunto formado por cabine, motor e rodas de tração do caminhão, que pode ser engatado em vários tipos de carretas e semi-reboques, para o transporte (no caso foram engatados os equipamentos denominados "Gerador de Corrente Elétrica" e "Caixa Multiplicadora de Rotação", de propriedade da Linde Gases).

Não há dúvidas de que os cavalos-mecânicos alugados não se classificam como "máquinas ou equipamentos". Os cavalos-mecânicos estão classificados no código 8704 da tabela TIPI (Veículos Automóveis para o Transporte de Mercadorias), enquanto que as máquinas e equipamentos estão classificados nos capítulos 84 e 85 da TIPI.

Este entendimento é pacífico administrativamente:

[...]

Ademais, o legislador, ao atribuir ao aluguel de "máquinas e equipamentos" o direito ao locatário de apurar créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins sobre o valor dessa despesa **NÃO** quis, no emprego da expressão, alcançar, também, as despesas com aluguel de veículos automotores. Quando especifica os três tipos de bens passíveis de aluguel: prédios, máquinas e equipamentos, já deixa claro serem coisas diferentes.

Assim também o são veículos. A legislação tributária não demonstra, com o emprego desses termos, seja em atos legais, seja em atos normativos, entender que um se confunda com o outro. Vejamos exemplos do emprego, pelo legislador ordinário, dos termos máquina, equipamento e veículo, incluindo alguns de suas espécies, em alguns atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

*Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de **máquinas e veículos** classificados nos códigos **84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06**, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos*

Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (negritei)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

*I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (negritei);*

de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (negritei)*

(...)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)
(...)

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005) (negritei)*

(...)

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

Art. 1º A base de cálculo será:

(...)

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

*- em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de **caminhões chassi** com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e **caminhão monobloco** com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e (negritei)*

*- em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas e veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90). (negritei)*

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

*§ 3º Na importação de **máquinas e veículos**, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de: (negritei)*

(...)

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de: (negritei)

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

IV - alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, **máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves**, utilizados na atividade da empresa; (negritei)

V - **máquinas, equipamentos e outros bens** incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (negritei)

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1ª a 3ª, 5ª a 10, 17 e 19 do art. 8ª desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 7ª O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de **máquinas ou veículos** relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (negritei)

(...)

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante

*sediada no exterior, de **máquinas e veículos** classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI. (negritei)*

(...)

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004:

*Art. 14. As vendas de **máquinas, equipamentos**, peças de reposição e **outros bens**, no mercado interno ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, na execução dos serviços de dragagem, e nos Centros de Treinamento Profissional, na execução do treinamento e formação de trabalhadores, serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e, quando for o caso, do Imposto de Importação. (Redação dada pela Lei nº 11.726, de 2008) (negritei)*

*§ 7º O Poder Executivo relacionará as **máquinas, equipamentos e bens** objetos da suspensão referida no caput deste artigo, (negritei)*

§ 8º O disposto no caput deste artigo aplica-se também aos bens utilizados na execução de serviços de transporte de mercadorias em ferrovias, classificados nas posições 86.01, 86.02 e 86.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e aos trilhos e demais elementos de vias férreas, classificados na posição 73.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul, relacionados pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

(...)

*§ 10. Os **veículos** adquiridos com o benefício do Reporto deverão receber identificação visual externa a ser definida pela Secretaria Especial de Portos. (Incluído pela Lei nº 11.726, de 2008) (negritei)*

(...)

Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:

(...)

*II - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00,*

84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (negritei)

Também em atos de regulamentação tributária não se vê, na prática legislativa, o emprego de um termo pelo outro. Vejamos, como exemplo, dispositivos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR, e do Decreto nº 7.217, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RTPI:

Decreto nº 3.000, de 1999:

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

(...)

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

(...)

III- aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural; (negritei)

(...)

Decreto nº 7.217, de 2010:

Art. 48. Serão desembaraçados com suspensão do imposto:

(...)

I - as máquinas, os equipamentos, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, sem similar nacional, bem como suas partes, peças, acessórios e outros componentes, de procedência estrangeira, importados por empresas nacionais de engenharia, e destinados à execução de obras no exterior, quando autorizada a suspensão pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (Decreto-lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 3º); (negritei)

(...)

Art. 54. São isentos do imposto: (...)

XXIII- os veículos automotores de qualquer natureza, máquinas, equipamentos, bem como suas partes e peças separadas, quando destinadas à utilização nas atividades dos Corpos de Bombeiros, em todo o território nacional, nas saídas de estabelecimento industrial ou equiparado a

industrial (Lei nº 8.058, de 2 de julho de 1990, art. 1º); (negritei)

(...)

*Art. 135. Poderá ser concedido às empresas referidas no § 1ª, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e nº 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria (Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 11, **caput** e inciso IV).*

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às empresas que sejam montadoras e fabricantes de (Lei nº 9.440, de 1997, art. 1º, § 1º):

*I - **veículos** automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes; (negritei)*

*II - caminhonetas, furgões, picapes e **veículos** automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas; (negritei)*

*III- **veículos** automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores; (negritei)*

IV - tratores agrícolas e colheitadeiras;

*V - tratores, **máquinas** rodoviárias e de escavação e empilhadeiras; (negritei)*

VI - carroçarias para veículos automotores em geral; (...)

Para finalizar, vejamos, ainda, a forma de empregos dos termos em questão em atos disciplinadores exarados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004:

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços: (...)

*II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, **máquinas, veículos** automotores, **embarcações, aeronaves**, aparelhos, **equipamentos**, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso; (negritei)*

(...)

Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006:

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de: (...)

*e) **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002; (negritei)*

(...)

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a: (...)

*b) aluguéis de prédios, **máquinas e equipamentos**, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa; (negritei)*

(...)

Art. 24 Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, a sociedade cooperativa de produção agropecuária ou de consumo que efetuar importações pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, créditos calculados mediante a aplicação, respectivamente, dos percentuais de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre a base de cálculo de que trata o art. 22, acrescido o IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

§1º Na hipótese de importação de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e de gás natural, querosene de aviação, biodiesel, álcool para fins carburante, produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal de que trata

o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, **máquinas, veículos**, pneus novos de borracha câmaras-de-ar de borracha de que tratam os arts. 1º e 5º da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores, e de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da citada Lei nº 10.485, de 2002, as sociedades cooperativas devem apurar os créditos a descontar mediante a utilização dos percentuais previstos na legislação específica aplicável à matéria, (negritei)

Ato Declaratório SRF nº 48, de 15 de maio de 1998:

2. Poderão ser admitidos no OEA, sem cobertura cambial, com suspensão de tributos, exclusivamente, exclusivamente, partes, peças e materiais de reposição ou manutenção, para **veículos, máquinas, equipamentos**, aparelhos e instrumentos, assim como, de seus componentes estrangeiros, nacionalizados ou não e empregados na prestação de serviços de:

- a) pesquisa, prospecção e exploração de recursos minerais;
- b) transporte, na manutenção de locomotivas, vagões e equipamentos ferroviários.

Como se verifica nos excertos transcritos, que não esgotam uma lista exemplificativa, sempre que um dispositivo da legislação tributária quer alcançar os bens classificados como veículos, **cita-os expressamente** e, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto a eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

Por todo o exposto, serão glosados os créditos apropriados pela fiscalizada a título de aluguel de "equipamento", já que para o bem locado (cavalo-mecânico) não há previsão legal que permita o creditamento.

Ademais, se assim não fosse, o bem locado possibilitaria a obtenção de créditos de forma duplicada, já que a GAFOR, por ser uma pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real, e em razão do bem locado pertencer ao seu ativo imobilizado, pode se apropriar dos créditos relativos aos encargos de depreciação [...].

Passo a relacionar, de forma consolidada, as bases de cálculos dos créditos relativos às locações de cavalos-mecânicos que serão glosadas - fls. 25434/25437:

Mês	Débitos
jan/09	1.293.318,10
fev/09	1.395.775,68
mar/09	1.344.084,97
abr/09	1.438.553,14
mai/09	1.426.459,90
jun/09	1.455.338,83
jul/09	1.495.725,63
ago/09	1.466.077,97
set/09	1.527.948,09
out/09	1.676.914,55
nov/09	2.273.447,56
dez/09	1.677.875,21

TOTAL	18.471.519,63
--------------	----------------------

3.8 GLOSA DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Já citei que os demonstrativos de apuração dos débitos e créditos referentes às contribuições PIS/COFINS não cumulativas (arquivo magnético, no formato excel, intitulado "Pis Cofins AGA DACON 2009.xls") apresentados não permitem a identificação do bem ou insumo adquirido -fls. 742/1950. É que nos demonstrativos mensais de créditos entregues, são apenas informadas as contas contábeis sintéticas, cujos valores são compostos por inúmeros lançamentos contábeis.

Por esta razão é que foram solicitados à contribuinte que apresentasse diversos comprovantes de aquisições (Termo de Intimação Fiscal nº 03 - fls. 23603/23608).

Dentre os documentos entregues, estão as notas fiscais, abaixo relacionadas, integrantes das contas 513201 e 513202, ambas contas de despesas relativas à manutenção de máquinas e equipamentos - fls. 24497/24534:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
14/01/2009	51320106321	MANUT.MAQ:EQ.OPER-MAN.LIQ.BONS	D	1.300,00	ALINHAMENTO E BALANÇO CARDAN DIANTE NFS 853- DAOLISAN
14/01/2009	51320106321	MANUT.MAQ:EQ.OPER-MAN.LIQ.BONS	D	2.000,00	PINTURAS CARRETAS NFS 544- ELTEC
20/01/2009	51320106321	MANUT.MAQ:EQ.OPER-MAN.LIQ.BONS	D	2.900,00	SERVIÇO MANUT. CARRETAS H2 NFS 551- ELTEC
14/12/2009	51320106321	MANUT.MAQ:EQ.OPER-MAN.LIQ.BONS	D	67.000,00	MÓDULO MANUT. RODANTE NFS 854- MULTIEIXO
05/11/2009	51320274020	MAN.MAQ:EQ.OPER-FAVISTA CRU	D	11.643,75	SERVIÇO MANUT. TELHADO - LUME NFS 032 27.10.09
06/05/2009	51320274020	MAN.MAQ:EQ.OPER-FAVISTA CRU	D	17.159,53	NF 868 LUME SISTEMAS - INSTRUTOR OPERAÇÃO
31/01/2009	51320274020	MAN.MAQ:EQ.OPER-FAVISTA CRU	D	42.355,95	PEÇAS E REFORMA PONTE ROLANTE - DEMAG L310A 235888

Com efeito, analisando o histórico das referidas notas fiscais apurei que os bens adquiridos deveriam ser escriturados no ativo imobilizado, nos termos do art. 301 do RIR/99. É o caso, por exemplo, da NF nº 235888 (reforma de ponte rolante existente) e da NF nº 854 (reforma de carreta). O trabalho efetuado aumentou a vida útil do bem em mais de um ano.

Por intermédio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 04 (fls. 24535/24542), foi intimada a contribuinte para apresentar os elementos abaixo relacionados, relativos às aquisições de bens contabilizados nas contas 513201 e 513202, de valor superior a R\$10.000,00 (valor total dos bens relacionados igual a R\$ 4.985.463,03):

- Informar o prazo de vida útil dos bens adquiridos (partes, peças e serviços de manutenção);
- Caso o prazo seja inferior a 1 (um) ano, apresentar documentação hábil e idônea comprovando a vida útil do bem adquirido (laudos, notas fiscais de reposição etc).

Após solicitar prorrogação de prazo (deferida no dia 13/07/2012), a contribuinte apresentou suas informações no dia 17/08/2012:

Alegou que os bens relacionados no anexo do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 04 foram utilizados na produção e se tratam de aquisições com o fim de manutenção dos ativos imobilizados que ocorrem periodicamente;

Informou que de acordo com a melhor prática contábil o custo de manutenção periódica não deve ser ativado, já que deverão ser reconhecidos no resultado quando incorridos;

Apresentou uma relação exemplificativa de casos tentando demonstrar a periodicidade da manutenção dos bens do ativo permanente;

Disse que as aquisições listadas se tratam de peças e serviços de manutenção utilizada nos bens para que estes se mantenham em normais condições de uso, sem agregar qualquer valor adicional, maximizar ou inovar potencialmente o ativo e ainda sem aumentar a vida útil do mesmo;

Apresentou a Solução de Consulta nº 22, de 12 de março de 2012, alegando que a própria Receita Federal do Brasil se posicionou no sentido de reconhecer que se os dispêndios com serviços de manutenção não resulte em aumento da vida útil superior a um ano, então não há impeditivo no aproveitamento do crédito de PIS e COFINS por se tratar de uma aquisição de insumo.

Não podem prosperar os argumentos utilizados pela fiscalizada de que os bens adquiridos, utilizados na manutenção de seu ativo imobilizado, devam ser contabilizados em conta de resultado, bem como que não há óbice para que sejam aproveitados, sobre estas aquisições, os créditos relativos às contribuições PIS/COFINS como se insumos fossem. Vejamos:

A primeira observação a ser feita se refere à periodicidade das manutenções informadas pela fiscalizada.

Com efeito, os exemplos apresentados não permitem identificar a ocorrência de manutenções periódicas em máquinas e equipamentos de forma individualizada. É que as descrições são genéricas [RM P/MANUT MÁQ EQUIP MEDC. 5443, NF 839 LUME SISTEMAS - SERV. MÃO DE OBRA (FAB. VELHA), RODMAR TEC NF 98 - MANUTENÇÃO PREVENTIVA, SERV TROCA MANÓMETRO NFS 597 - ELTEC, etc], não possibilitando a comprovação que as manutenção são realizadas periodicamente, no mesmo equipamento.

Não é razoável a aplicação de vultosos valores na manutenção de máquinas e equipamentos, como citado anteriormente (NF nº 235888 -reforma de ponte rolante existente; NF nº854 - reforma de carreta), num período inferior a um ano.

Ademais a fiscalizada foi intimada a informar a vida útil de cada bem adquirido, comprovando o prazo mediante a apresentação de documentação hábil e idônea (laudos, notas fiscais etc). Nenhum documento que demonstrasse a efetiva vida útil do bem foi apresentado. A fiscalizada se limitou a informar alguns exemplos de manutenções, alegando serem periódicas, sem, no entanto, comprovar e individualizar os bens em que foram aplicadas.

Em relação à Solução de Consulta apresentada (nº 22, de 12 de março de 2012) ao contrário do alegado pela fiscalizada, o acórdão deixa claro que:

[...]

Ou seja, se a manutenção realizada aumentar a vida útil do bem, num prazo superior a um ano, as aquisições de bens (partes, peças e serviços) utilizadas na manutenção também deverão compor o ativo permanente.

Quanto à Comissão de Pronunciamento Contábil - CPC nº 27, cabem alguns esclarecimentos:

A primeira observação é o teor do item 12 do CPC nº 27:
*12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, uma entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da **assistência periódica** ao*

item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os custos da assistência periódica são principalmente os custos da mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para reparos e manutenção' de um item do ativo imobilizado.

Com efeito, se classifica como periódica os custos da mão-de-obra, produtos consumíveis e os custos de **pequenas peças**.

No presente caso, além de não terem sido comprovadas que as manutenções são realizadas de forma periódica (troca de peças num intervalo inferior a um ano), as peças adquiridas não são de pequenos valores (R\$326,61 - art. 301⁵ do RIR/99). Ou seja, as aquisições relacionadas no demonstrativo de fls. 24535/24542 não se enquadram no item 12 do CPC nº 27.

Ademais, o mesmo CPC (item 8) define que as partes e peças de manutenção deverão ser classificadas no ativo imobilizado sempre que a entidade espera utilizá-las durante mais de um período:

*8. Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente contabilizados como estoques e reconhecidos no resultado quando consumidos. Porém, **os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como ativos imobilizados quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período**. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do ativo imobilizado, eles são contabilizados como ativo imobilizado, (grifei)*

De acordo com o art. 179, (sic) da Lei nº 6.404/76 devem ser classificados no ativo imobilizado os seguintes bens:

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;

Extrai-se desta definição que no ativo imobilizado são incluídos todos os bens de permanência duradoura destinados à manutenção das atividades da companhia.

⁵ 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

De acordo com a Resolução nº 1177/09, do Conselho Federal de Contabilidade, ativo imobilizado é o item tangível que:

c) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

d) se espera utilizar **por mais de um período.**

[...]

Por todo o exposto, restou exhaustivamente comprovado que a fiscalizada se apropriou de créditos relativos às contribuições PIS/COFINS referentes a aquisições de bens (partes, peças e serviços) que deveriam ser contabilizados no ativo imobilizado. Ou seja, aproveitou créditos relativos às citadas aquisições como se insumos fossem.

Conforme já relatamos, não se classificam como insumos os bens adquiridos classificados no ativo imobilizado. É que para os bens integrantes do ativo imobilizado (edificações, benfeitorias, máquinas, equipamentos e outros bens) a apropriação de créditos é feita com base nos encargos de depreciação ou com base no valor de aquisição (art. 3º, incisos VI e VII, c/c § 1º, inciso III e § 14, das Leis 10.833/2004 e 10.637/2002).

Desta forma, serão glosados os créditos relativos às aquisições de bens contabilizados nas contas 513201 e 513202, relacionados no demonstrativo anexado ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 - valor total igual a R\$ 4.985.463,03 - fls. 24535/24542 e 25438/25440.

Abaixo com consolidado os valores glosados:

Mês	Débitos
jan/09	393.566,34
fev/09	164.529,82
mar/09	134.842,80
abr/09	255.097,77
m ai/09	635.171,83
jun/09	314.892,64
iul/09	376.430,40
ago/09	1.151.890,64
set/09	350.212,79
out/09	299.782,87
nov/09	344.714,47
dez/09	564.330,66
TOTAL	4.985.463,03

3.9. CONCLUSÃO

Em razão das glosas efetuadas pela fiscalização (itens "3.1" a "3.8" deste termo), refiz os demonstrativos de apuração dos créditos das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo de Apuração das Contribuições PIS/COFINS não cumulativas - fls. 25692/25695:

Neste demonstrativo estão relacionados:

- os débitos apurados pela fiscalizada [linhas (A) e (B)];
- os créditos relativos às contribuições PIS/COFINS apurados pela fiscalizada [linhas (C) e (D)];
- as bases de cálculo das glosas de créditos efetuadas pela fiscalização [linhas (E) e (F)];
- os créditos glosados pela fiscalização [linhas (G) e (H)];

- os créditos deferidos (aceitos) pela fiscalização [linhas (I) e (J)];
- as contribuições PIS/COFINS devida [linhas (K) e (L)];
- as contribuições declaradas em DCTF [linhas (M) e (N)];
- as contribuições exigidas de ofício - mediante Auto de Infração [linhas (O) e (P)].

Tendo em vista que no referido demonstrativo, nos meses abaixo relacionados, os débitos relativos às contribuições PIS e COFINS superaram os créditos apurados, será efetuado o lançamento de ofício do saldo não declarado em DCTF nem recolhido:

MÊS/ANO	PIS	COFINS
jan/09	158.534,87	730.327,40
fev/09	167.348,49	671.845,72
mar/09	151.704,26	693.881,47
abr/09	151.475,39	714.678,78
maio/09	138.391,35	637.438,62
jun/09	130.200,00	679.213,87
jul/09	146.277,55	673.756,33
ago/09	158.847,03	731.666,10
set/09	138.898,34	639.783,51
out/09	124.899,69	568.568,16
nov/09	168.775,53	777.383,29
dez/09	191.790,57	874.598,50
TOTAL	1.827.143,07	8.393.141,75

4 - DEDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

4.1 - EXCLUSÃO INDEVIDA DA RECEITA BRUTA DE TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa

Em resposta ao item "4" do Termo de Início de Ação Fiscal a fiscalizada apresentou vários documentos relativos ao PIS/COFINS com exigibilidade suspensa¹³ (Petição Inicial, Agravos, Embargos, Sentença, Apelação, Recursos, Certidão de Objeto e Pé etc.) - fls. 20261/20393.

Com efeito, dentre os documentos entregues, verificamos que a fiscalizada está discutindo, judicialmente, a possibilidade de exclusão do ICMS incidente sobre as operações de venda, da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS não cumulativas.

A liminar, obtida em 21/12/2007, suspendeu a exigibilidade do crédito tributário até o dia 07/04/2008, quando foi dado provimento ao agravo de instrumento interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Tendo em vista a decisão desfavorável obtida, a contribuinte optou em depositar judicialmente os valores discutidos, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN.

No dia 09/09/2008 foi proferida a Sentença concedendo a segurança pleiteada pela fiscalizada (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS). Todavia, após apelação da Procuradoria, esta decisão foi reformada pelo Tribunal Regional Federal, no dia 26/04/2011.

Atualmente, referida ação judicial encontra-se pendente de apreciação dos Recursos Especial e Extraordinário interpostos pela fiscalizada.

Cotejando o objeto da ação judicial (exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS) com as informações constantes da DIPJ (ficha 07A - linhas 12 e 13 - fls. 11), com o demonstrativo de apuração dos débitos apresentados pela fiscalizada - fls. 742/743, e com as DCTF apresentadas - fls. 1957/2460, apuramos que a fiscalizada está deduzindo da receita bruta, para fins de determinação da receita líquida de suas atividades, as contribuições PIS/COFINS discutidas judicialmente (cuja exigibilidade está suspensa):

• Débitos e créditos apurados pela fiscalizada e saldo a pagar declarado em DCTF:

Demonstrativo de Apuração do PIS - fl. 743			PIS a pagar (DCTF)
Débito PIS	Créditos - PIS	Saldo a pagar	
10.602.572,50	5.803.389,00	4.799.183,50	4.799.181,69

Demonstrativo de Apuração da COFINS - fl. 743			COFINS a pagar (DCTF)
Débito COFINS	Crédito COFINS	Saldo a pagar	
48.836.091,52	26.701.633,72	22.134.457,80	22.134.457,79

• PIS/COFINS com exigibilidade suspensa:

MÊS/ANO	PIS A PAGAR (DCTF)	DCTF - PIS A PAGAR		
		PGTO C/ DARF	EXIG. SUSPensa	OUTRAS COMPENSAÇÕES
jan/09	370.632,04	248.233,44	122.398,60	
fev/09	325.926,30	215.697,90	110.228,40	
mar/09	406.596,30	279.034,01	127.562,29	
abr/09	321.551,96	202.401,76	119.150,20	
mai/09	396.424,42	268.335,97	128.088,45	
jun/09	389.739,19	262.159,68	127.579,51	
jul/09	422.998,91	284.595,50	138.403,41	
ago/09	427.308,08	-	134.911,15	292.396,93
set/09	412.359,67	274.241,69	138.117,98	
out/09	526.212,24	386.542,72	139.669,52	
nov/09	453.288,40	316.390,17	136.898,23	
dez/09	346.144,18		138.701,15	207.443,03
TOTAL	4.799.181,69	2.737.632,84	1.561.708,89	499.839,96

MÊS/ANO	COFINS A PAGAR (DCTF)	DCTF - COFINS A PAGAR		
		PGTO C/ DARF	EXIG. SUSPensa	OUTRAS COMPENSAÇÕES
jan/09	1.707.590,29	1.143.814,93	563.775,36	
fev/09	1.600.966,75	1.093.248,05	507.718,70	
mar/09	1.878.435,60	1.290.875,94	587.559,66	
abr/09	1.464.166,69	915.353,63	548.813,06	
mai/09	1.827.819,54	1.237.836,40	589.983,14	
jun/09	1.717.872,47	1.130.233,53	587.638,94	
jul/09	1.948.008,34	1.310.513,85	637.494,49	
ago/09	1.968.214,48	-	621.408,92	1.346.805,56
set/09	1.899.434,81	1.263.255,03	636.179,78	
out/09	2.430.621,39	1.787.295,13	643.326,26	
nov/09	2.087.997,52	1.457.435,97	630.561,55	

dez/09	1.603.329,91		638.865,92	964.463,99
TOTAL	22.134.457,79	12.629.862,46	7.193.325,78	2.311.269,55

Com efeito, apurei que havia uma pequena divergência entre os débitos deduzidos pela fiscalizada na ficha 06A da DIPJ (linhas 12 e 13 -para fins de apuração da Receita Líquida - fl. 11) e os débitos apresentados no Demonstrativo de Apuração das contribuições PIS/COFINS - fl. 743:

Demonstrativo de Apuração do Débito - PIS	Dedução - PIS (Linha 13 - ficha 06A)	Diferença
10.602.572,50	10.673.011,29	70.438,79

Demonstrativo de Apuração do Débito - COFINS	Dedução-COFINS (Linha 12 - ficha 06A)	Diferença
48.836.091,52	49.151.533,30	315.441,78

Questionada, a fiscalizada apresentou o demonstrativo de fls. 25699/26444 e informou, por intermédio de email, que (fls. 25696/25698):

"identificamos que a maior parte da diferença se trata de uma constituição de provisão que foi lançada na conta de despesa de PIS e Cofins"

Em uma das planilhas entregues a fiscalizada informou que (fl. 25699):

"trata-se de uma provisão que foi constituída nestas contas de forma equivocada."

Portanto, além do PIS/COFINS discutidos judicialmente (com exigibilidade suspensa), a fiscalizada também está se creditando de provisões não admitidas pela legislação do IRPJ/CSLL.

Por intermédio da planilha denominada "DEMONSTRATIVO DAS DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES DO PIS/COFINS DEDUZIDOS EM DIPJ E APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO" foram apuradas as divergências que serão adicionadas/excluídas da base de cálculo do IRPJ/CSLL - fl. 26445.

Estas divergências foram somadas ao PIS/COFINS com exigibilidade suspensa e, assim, foram consolidadas as adições a serem feitas na base de cálculo do IRPJ/CSLL:

	(A)	(B)	(C)=(A)+(B)	(D)	(E)	(G)=(C)-(D)+(E)
MÊS/ANO	PIS <i>CI</i> EXIG. SUSPENS	COFINS <i>CI</i> EXIG. SUSPENS	TOTAL	Exclusão da BC da IRPJ/CSLL	Adição à BC do IRPJ/CSLL	Adição Final à BC do IRPJ/CSLL
Jan/2009	122.398,60	563.775,36	686.173,96	5.030,41		681.143,55
Fev/2009	110.228,40	507.718,70	617.947,10	30.191,22		587.755,88
Mar/09	127.562,29	587.559,66	715.121,95	5.155,97		709.965,98
Abr/09	119.150,20	548.813,06	667.963,26		15.222,00	683.185,26
Mai/09	128.088,45	589.983,14	718.071,59	2.358,16		715.713,43
Jun/09	127.579,51	587.638,94	715.218,45	1.962,05		713.256,40
Jul/09	138.403,41	637.494,49	775.897,90	5.091,80		770.806,10
Ago/09	134.911,15	621.408,92	756.320,07		17.424,09	773.744,16
Set/09	138.117,98	636.179,78	774.297,76	769,86		773.527,90
Out/09	139.669,52	643.326,26	782.995,78		404.360,51	1.187.356,29

Nov/09	136.898,23	630.561,55	767.459,78	1,82		767.457,96
Dez/09	138.701,15	638.865,92	777.567,07	484,08		777.082,99
TOTAL	1.561.708,89	7.193.325,78	8.755.034,67	51.045,38	437.006,60	9.140.995,89

OBS:

Colunas (A) e (B): Valores relativos às contribuições PIS/COFINS com exigibilidade suspensa - conforme DCTF - fls. 1957/2460; Colunas (D) e (E): Valores apurados conforme planilha denominada de "DEMONSTRATIVO DAS DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES DO PIS/COFINS DEDUZIDOS EM DIPJ E APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO" fl. 26445.

Referidas contribuições, discutidas judicialmente, também não estão sendo adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

De acordo com o art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/95, as contribuições e tributos, cuja exigibilidade esteja suspensa são indedutíveis na determinação do Lucro Real:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

*§ 1º O disposto neste artigo **não se aplica** aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

Ademais, é cediço que os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta. Ou seja, por configurar uma situação de solução indefinida à época do encerramento do ano-calendário a que se refere, a qual ainda depende de eventos futuros que poderão ou não *ocorrer*, **subsume-se numa situação de contingência** que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica. Ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

Logo, decorre daí a necessidade da formação da **provisão** para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa por concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outros tipos de ação judicial, em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos valores apropriados como despesa no ano-calendário devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, por força do disposto no artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

*I - **de qualquer provisão**, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro*

salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

Portanto, nos termos do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, com exceção das provisões constituídas para pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário e das provisões técnicas exigidas por legislações especiais, ficaram vedadas para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro **qualquer provisão**, nesta incluídas as provisões constituídas em função de tributo e contribuição com exigibilidade suspensa.

A vista de tal entendimento, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu a IN SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, cujo artigo 50 traz a seguinte disposição:

"Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

*Parágrafo único. O disposto no caput **não se aplica** aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de:*

I - depósito, ainda que judicial, do montante integral do crédito tributário;

II - impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

III - concessão de medida liminar em mandado de segurança;

***IV - concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial."** (grifei)*

Por todo o exposto, foi elaborado o Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01 e intimada a contribuinte para (fls. 20448/20451):

- Justificar o motivo pelo qual estão sendo excluídas as contribuições PIS/COFINS (discutidas judicialmente) da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, informando a base legal das referidas exclusões;

- Informar, mensalmente, os valores das contribuições PIS e COFINS que estão sendo excluídos das receitas brutas, segregando as contribuições com exigibilidade suspensa;

- Apresentar os balancetes mensais de suspensão/redução para fins de apuração do IRPJ e da CSLL;

- Apresentar cópia digitalizada do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR;

No dia 02/05/2012 a fiscalizada protocolou a resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01 e apresentou os seguintes documentos fls. 20457/23178:

- Arquivo magnético, no formato excel, contendo os balancetes mensais de suspensão/redução para fins de apuração do IRPJ e da CSLL - fls. 20457/23149;

- Arquivo magnético, no formato pdf, contendo a DIPJ/2010 Retificadora, apresentada no dia 22/03/2012 (sob ação fiscal) - fls. 350/695;

- Arquivo magnético, no formato excel, contendo o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR - fls. 23150/23178.

Com efeito, na resposta apresentada não constou nenhuma justificativa, nem foi informada a base legal que fundamentou as exclusões das contribuições PIS/COFINS (discutidas judicialmente), da receita bruta apurada pela fiscalizada.

Nem poderia ser diferente, pois conforme demonstrado as contribuições, cuja exigibilidade está suspensa, são indedutíveis para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Administrativamente, este entendimento é pacífico:

[...]

Portanto, serão adicionadas à base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social as contribuições discutidas judicialmente, cuja exigibilidade estão (sic) suspensa:

MÊS/ANO	PIS A PAGAR (DCTF)	DCTF - PIS A PAGAR		
		PGTO C/ DARF	EXIG. SUSPensa	OUTRAS COMPENSAÇÕES
jan/09	370.632,04	248.233,44	122.398,60	
fev/09	325.926,30	215.697,90	110.228,40	
mar/09	406.596,30	279.034,01	127.562,29	
abr/09	321.551,96	202.401,76	119.150,20	
mai/09	396.424,42	268.335,97	128.088,45	
jun/09	389.739,19	262.159,68	127.579,51	
jul/09	422.998,91	284.595,50	138.403,41	
ago/09	427.308,08	-	134.911,15	292.396,93
set/09	412.359,67	274.241,69	138.117,98	
out/09	526.212,24	386.542,72	139.669,52	
nov/09	453.288,40	316.390,17	136.898,23	
dez/09	346.144,18		138.701,15	207.443,03
TOTAL	4.799.181,69	2.737.632,84	1.561.708,89	499.839,96

MÊS/ANO	COFINS A PAGAR (DCTF)	DCTF - COFINS A PAGAR		
		PGTO C/ DARF	EXIG. SUSPensa	OUTRAS COMPENSAÇÕES
jan/09	1.707.590,29	1.143.814,93	563.775,36	
fev/09	1.600.966,75	1.093.248,05	507.718,70	
mar/09	1.878.435,60	1.290.875,94	587.559,66	
abr/09	1.464.166,69	915.353,63	548.813,06	
mai/09	1.827.819,54	1.237.836,40	589.983,14	

Processo nº 16004.720677/2012-18
Acórdão n.º 1301-002.207

S1-C3T1
Fl. 28.134

jun/09	1.717.872,47	1.130.233,53	587.638,94	
jul/09	1.948.008,34	1.310.513,85	637.494,49	
ago/09	1.968.214,48	-	621.408,92	1.346.805,56
set/09	1.899.434,81	1.263.255,03	636.179,78	
out/09	2.430.621,39	1.787.295,13	643.326,26	
nov/09	2.087.997,52	1.457.435,97	630.561,55	
dez/09	1.603.329,91		638.865,92	964.463,99
TOTAL	22.134.457,79	12.629.862,46	7.193.325,78	2.311.269,55

Também serão adicionados à base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social as diferenças apuradas entre os valores da COFINS/PIS deduzidos pela fiscalizada em DIPJ (ficha 06A- linhas 12 e 13) e os valores de PIS/COFINS apurados no demonstrativo de fls. 742/743.

Portanto, apresento abaixo os valores consolidados das adições que estão sendo feitas à BC do IRPJ/CSLL:

	(A)	(B)	(C)=(A)+(B)	(D)	(E)	(G)=(C)-(D)+(E)
MÊS/ANO	PIS C/ EXIG. SUSPENS	COFINS C/ EXIG. SUSPENS	TOTAL	Exclusão da BC da IRPJ/CSLL	Adição à BC do IRPJ/CSLL	Adição Final à BC do IRPJ/CSLL
Jan/2009	122.398,60	563.775,36	686.173,96	5.030,41		681.143,55
Fev/2009	110.228,40	507.718,70	617.947,10	30.191,22		587.755,88
Mar/09	127.562,29	587.559,66	715.121,95	5.155,97		709.965,98
Abr/09	119.150,20	548.813,06	667.963,26		15.222,00	683.185,26
Mai/09	128.088,45	589.983,14	718.071,59	2.358,16		715.713,43
Jun/09	127.579,51	587.638,94	715.218,45	1.962,05		713.256,40
Jul/09	138.403,41	637.494,49	775.897,90	5.091,80		770.806,10
Ago/09	134.911,15	621.408,92	756.320,07		17.424,09	773.744,16
Set/09	138.117,98	636.179,78	774.297,76	769,86		773.527,90
Out/09	139.669,52	643.326,26	782.995,78		404.360,51	1.187.356,29
Nov/09	136.898,23	630.561,55	767.459,78	1,82		767.457,96
Dez/09	138.701,15	638.865,92	777.567,07	484,08		777.082,99
TOTAL	1.561.708,89	7.193.325,78	8.755.034,67	51.045,38	437.006,60	9.140.995,89

Cumpramos esclarecer que a fiscalizada efetuou o recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL por estimativa, com base nos balancetes levantados (fls. 364/372 e fls. 20457/20463). Os valores pagos/declarados em DCTF (fls. 1957/2460) foram superiores ao IRPJ/CSLL apurados (fls. 364 e 370):

Tributo	Valor Declarado/pago a maior	Valor Utilizado (PER/DCOMP)	Saldo
IRPJ	2.686.978,10	485.956,55	2.201.021,55
CSLL	862.524,70	-	862.524,70

Com efeito, parte do saldo negativo do IRPJ foi utilizado no PER/DCOMP nº 30443.42764.1405142.1.7.02-3301:

DFB, SIEF, 085.280.388-58, SIEF BRASIL

Arquivo > Filtro > Pesquisar > Descartar > Tabelas > Utilitários > Janela ?

PERD/COMP - Consulta - Parâmetros Básicos

Básicos	Ficha Item	RDC	Utiliz. do Crédito	PERD/COMP Relacionados	Despachos Decisórios
Resultado da Seleção				Vir. total débitos ou	676
PERD/COMP	CNPJ/CPF	Valor total crédito	Vir. cred. ut. transm.	Vir. Ped. restit.	DA transmissão
15312.68572.200110.1.3.02-5347	60.619.202/0001-48	13.765.227,35	1.210.248,93	1.171.907,02	20/01/2010
16128.96937.190210.1.3.02-5681	60.619.202/0001-48	13.765.227,35	149.699,59	166.406,06	19/02/2010
32716.92779.050510.1.3.02-9524	60.619.202/0001-48	2.586.273,03	2.586.273,03	485.956,55	05/05/2010
28472.11675.201010.1.7.02-5521	60.619.202/0001-48	13.765.227,35	13.765.227,35	2.798.557,83	20/10/2010
11603.54608.220312.1.7.02-9650	60.619.202/0001-48	2.686.978,15	2.686.978,15	485.956,55	22/03/2012
30443.42764.140512.1.7.02-3301	60.619.202/0001-48	2.686.978,15	2.686.978,15	485.956,55	14/05/2012

Nome empresarial/Nome: LINDE GASES LTDA

CNPJ Matriz: 60.619.202/0001-48

UA Mat. Decl. CNPJ/CPF/NT Det. Crédito UA det. cred.: 08.128.00

60.619.202/0001-48

Tipo declaração: RETIFICADORA

Proc. ação jud.: NÃO

DI 1ª DCOMP ativa: 14/05/2012

Nº proc. trib. PERD/COMP: 32716.92779.050510.1.3.02-9524

Nº processo adm. anterior: 51

Nº processo judicial: 51

Tipo documento: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Saldo negativo de IRPJ: SALDO NEGATIVO DE IRPJ

Período de apuração: EXERCÍCIO 2010

Perfil contribuinte: EMPRESA DE GRANDE POR

Situação da Declaração: ANALISE SUSPESA

Motivo da situação da declaração: AGUARDANDO HOMOLOGAÇÃO DE DCOMP REFEI

Imp. retificanc: NÃO

CPF Inf. traf. manual: NÃO

Nº de PERD/COMP c/ informação do crédito: 32716.92779.050510.1.3.02-9524

Nº de PERD/COMP retificado/cancelado: 51

Versão: 51

Nº processo habilitação: 51

Débitos: 51

CNPJ Sucessora: 32716.92779.050510.1.3.02-9524

UA Sucessora: 08.128.00

Grupo Tributo: 08.128.00

Código da Receita: 08.128.00

Data de Arrecadação: 08.128.00

Histórico: 08.128.00

Detalhe Param: 08.128.00

Desta forma, para fins de determinação da CSLL e do IRPJ devido, iremos abater o saldo negativo apurados do IRPJ (R\$ 2.201.021,55) e da CSLL (R\$862.524,70).

4.2 - EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL RELATIVA ÀS AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO PERMANENTE, DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE COMO DESPESA OPERACIONAL

4.2.1 MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (CONTAS 513201 E 513202)

Já demonstrei, no item "3.8", que a contribuinte adquiriu diversos bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos que foram contabilizados indevidamente como despesas operacionais (contas 513201 e 513202), sendo certo que deveriam estar classificados no ativo imobilizado.

Conforme visto, a fiscalizada foi intimada a informar a vida útil de cada bem adquirido, comprovando o prazo mediante a apresentação de documentação hábil e idônea (laudos, notas fiscais etc). Nenhum documento que demonstrasse a efetiva vida útil do bem foi apresentado.

De acordo com o art. 301 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), 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.

Desta forma, serão adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL as aquisições de bens contabilizados indevidamente em conta de resultado (despesa), conforme demonstrativo anexado ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 - valor total igual a R\$4.985.463,03 - fls. 23603/23608.

Abaixo com consolidado os bens adquiridos que deveriam ser ativados:

Mês	Bens que deveriam ser ativados
jan/09	393.566,34
fev/09	164.529,82
mar/09	134.842,80
abr/09	255.097,77
mai/09	635.171,83
jun/09	314.892,64
jul/09	376.430,40
ago/09	1.151.890,64
set/09	350.212,79
out/09	299.782,87
no v/0 9	344.714,47
dez/09	564.330,66
TOTAL	4.985.463,03

4.2.2 MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (BENS IMPORTADOS)

Conforme demonstrado no item 3.6, supra, a fiscalizada importou bens utilizados na manutenção de seus ativos que deveriam estar contabilizados no ativo imobilizado (arquivo magnético em excel, denominado "Relação de outros bens importados - intimação.xis", planilha denominada "Anexo III -Manutenção" - valor total igual a R\$ 1.190.758,64) - ver ANEXO I.

Com efeito, dentre os bens relacionados, parte deles foram (sic) contabilizados em conta de resultado (despesa) - R\$ 366.681,51 - planilha denominada "Despesas importação.xis" - ANEXO I.

De acordo com o art. 301 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), 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.

Desta forma, serão adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL as aquisições de bens contabilizados indevidamente em conta de resultado (despesa), conforme planilha denominada "Despesas importação.xis" -ANEXO I.

Abaixo com consolidado os bens adquiridos que deveriam ser ativados:

Mês	Bens que deveriam ser ativados
jan/09	6.741,13
abr/09	47.780,08
jun/09	83.746,71
M/09	66.568,35
ago/09	46.401,98
set/09	47.454,54
nov/09	617,91
dez/09	67.370,81
TOTAL	366.681,51

Por intermédio da planilha denominada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL REDUZIDA" foram adicionadas à base de

cálculo do IRPJ/CSLL as infrações acima descritas, tendo sido apurado o IRPJ e a CSLL devidos, os quais estão sendo exigidos de ofício (ANEXO11).

5 - MULTA ISOLADA - IRPJ MENSAL RECOLHIDO A MENOR

Já relatamos que o regime de apuração do IRPJ e da CSLL adotado pelo contribuinte é do LUCRO REAL - ANUAL, com recolhimentos mensais feitos por estimativa, com base em balancetes levantados (fls. 364/372 e fls. 20457/20463).

Com efeito, a apuração mensal do IRPJ tem previsão legal no 35, da Lei nº 8.981/95 (art. 230 do Decreto 3.000/99):

"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. § 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

(...)

De acordo com a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2009, o imposto de renda mensal da pessoa jurídica foi apurado com base nos balanços de suspensão ou redução - fls. 364/372.

Os balanços mensais elaborados pela fiscalizada foram transcritos na parte A do LALUR - Fls. 23150/23178, sendo idênticos aos declarados na DIPJ.

Veremos, abaixo, que a falta de recolhimento do IRPJ se deu em virtude da adição, ao lucro líquido, das infrações apuradas no item anterior, conforme exhaustivamente comprovado neste termo.

Destarte, a fiscalização precedeu à retificação da apuração do Lucro Real mensal, conforme planilha denominada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL REDUZIDA" - ANEXO I, cuja síntese informamos abaixo:

MÊS/ANO	MULTA ISOLADA (IRPJ)
ian/09	135.181,38
fev/09	94.035,71
mar/09	105.601,10
abr/09	78.489,10
m ai/09	213.629,45
jun/09	138.986,97
jul/09	151.725,61
ago/09	211.345,59
set/09	181.558,41
out/09	185.892,40
TOTAL	1.496.445,72

6- MULTA ISOLADA - CSLL MENSAL RECOLHIDA A MENOR

A apuração mensal da CSLL tem previsão legal no 35, da Lei nº 8.981/95 (art. 230 do Decreto 3.000/99):

"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. § 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

(...)

De acordo com a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2009, a CSLL da contribuinte foi apurada com base nos balanços de suspensão ou redução -fls. 364/372.

Os cálculos dos balanços mensais elaborados pela fiscalizada foram apresentados nos demonstrativos de fls. 23150/23178, sendo idênticos aos declarados nas DIPJ.

Veremos, abaixo, que a falta de recolhimento da CSLL mensal se deu em virtude da adição, ao lucro líquido, das infrações apuradas no item "4", conforme comprovado neste termo.

Destarte, a fiscalização precedeu à retificação do cálculo de apuração da CSLL mensal, conforme planilha denominada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL REDUZIDA" - ANEXO I, cujos valores, consolidamos abaixo:

MÊS/ANO	MULTA ISOLADA (CSLL)
jan/09	48.665,30
fev/09	33.852,86
mar/09	38.016,40
abr/09	44.372,84
mai/09	60.789,84
jun/09	50.035,31
jul/09	54.621,22
set/09	66.498,82
out/09	66.921,26
TOTAL	538.720,47

Isto posto, será lançada a multa isolada de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, sobre o valor recolhido a menor da CSLL calculada por estimativa ou por balanços de suspensão/redução levantados pela empresa.

7 - DO AUTO DE INFRAÇÃO

Face a todo o exposto no presente termo, lavro o competente Auto de Infração (do qual este Termo de Descrição dos Fatos é parte integrante), em 02 (DUAS) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e pelo contribuinte/representante legal, que neste atr. recebe uma das vias."

Decisão de primeira instância às fls. 27919/27943, assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA POR INSUFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. INOCORRÊNCIA.

Verificada a correta descrição das irregularidades atribuídas ao contribuinte, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

MULTA DE OFICIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFICIO PROPORCIONAL.

À luz da legislação vigente, inclusive Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, que deve ser observada pelo julgador administrativo de 1ª Instância, é cabível a exigência da multa de ofício isolada concomitante com a multa de ofício proporcional, em face das mesmas infrações.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei nº 9.430/96.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Pelo contrário, ao julgador administrativo compete, apenas, verificar se a lei e os atos normativos do Poder Público foram aplicados conforme editados, uma vez que são dotados de presunção de legitimidade e legalidade. O conhecimento e julgamento de eventual vício formal ou material da legislação aplicada e em vigor compete, apenas, ao Poder Judiciário, o qual tem a última palavra em face do princípio da unidade de jurisdição.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO ANTECIPAÇÃO DO CÔMPUTO DE INSUMOS. POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

A inobservância do período de apuração no cômputo de insumos (créditos), quando comprovado pelo contribuinte que o tributo que deixou de ser pago em razão desse procedimento o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do Tributo, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

PIS E COFINS. RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Confirmado, mediante diligência fiscal, o equívoco na determinação da base de cálculo do PIS/Cofins não cumulativo, cumpre ajustar as exigências.”

Ciência da decisão de primeira instância no dia 05/02/2015, à fl. 27957.

Recurso voluntário às fls. 27986/28068, com entrada na repartição de origem no dia 09/03/2015.

Nesta oportunidade, aduz o seguinte:

1) os motivos das glosas efetuadas pelo Fisco podem ser verificados na tabela abaixo:

<i>Natureza da glosa</i>	<i>Item do TDF</i>	<i>Objeto</i>	<i>Base de glosa (R\$)</i>
<i>Bens ou serviços que supostamente não se enquadram no conceito de insumo</i>	3.1.1	<i>Serviço de manutenção em pallets</i>	132.496,76
	3.1.2	<i>Despesas extras</i>	684.854,30
	3.1.3	<i>Compra de óleo diesel</i>	3.324.702,68
	3.1.4	<i>Despesas com monitoramento e rastreamento</i>	119.827,01
	3.1.5	<i>Despesas com pedágio</i>	3.186.370,04
	3.1.6	<i>Despesas com hospedagem, passagem rodoviária e diárias</i>	20.780,50
	3.1.7	<i>Despesas com consultoria</i>	686.497,98
	3.1.8	<i>Despesas com condomínio</i>	540.364,64

<i>Natureza da glosa</i>	<i>Item do TDF</i>	<i>Objeto</i>	<i>Base da glosa</i>
<i>Bens ou serviços que supostamente não se enquadram no conceito de insumo</i>	3.4	<i>Frete de produtos acabados e em elaboração entre os estabelecimentos da contribuinte</i>	66.834.965,86
	3.7.1	<i>Despesas com locação de cavalos-mecânicos</i>	18.471.519,63
<i>Créditos vedados pela legislação do PIS e da COFINS</i>	3.2	<i>Despesas com alugueis pagos a pessoas físicas</i>	358.653,53
	3.3	<i>Despesas com aluguel de imóvel que já integrou o patrimônio do contribuinte</i>	376.266,86
<i>Cálculo de créditos sobre valor de bens que deveriam ser classificados no ativo imobilizado</i>	3.5	<i>Reclassificação dos créditos relativos aos bens integrantes do ativo imobilizado</i>	6.020.062,42 (PIS) e 6.021.384,47 (COFINS)
	3.6	<i>Créditos relativos à aquisição de bens importados como insumo</i>	1.374.790,30 (PIS) 1.073.600,92 (COFINS)

	3.6	Créditos relativos à aquisição de bens importados utilizados na manutenção de ativos	1.190.758,64
<i>Natureza da glosa</i>	<i>Item do TDF</i>	<i>Objeto</i>	<i>Valor da glosa</i>
<i>Cálculo de créditos sobre valor de bens que deveriam ser classificados no ativo imobilizado</i>	3.8	Despesas com manutenção de máquinas e equipamentos	4.985.463,03
<i>Exclusão indevida da receita bruta de tributos com a exigibilidade suspensa</i>	4.1	Exclusão indevida da receita bruta de tributos com a exigibilidade suspensa	9.140.995,89
<i>Exclusão indevida do lucro líquido relativa às aquisições de bens do ativo permanente, deduzidos indevidamente como despesa operacional</i>	4.2.1	Manutenção de Máquinas e equipamentos	4.985.463,03
	4.2.2	Manutenção de máquinas e equipamentos (bens importados)	366.681,51

2) Regularmente notificada do lançamento, a Recorrente optou pelo pagamento dos valores exigidos nos itens 3.2, 3.3 e 4.1 do "TDF" e, em relação aos demais itens, apresentou impugnação em 14.02.2013;

3) recebidos os autos pela 3ª Turma da DRJ, converteu-se o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1.717, de 06 de junho de 2013. Isso porque a recorrente afirmara, em sede de impugnação, que nem todos os valores glosados no item 3.4 do "TDF" referiam-se a fretes entre estabelecimentos da própria empresa. Na conta analisada pela autoridade fiscal, também constavam despesas com fretes relativos a operações de venda, cujo crédito é admitido pelo inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

4) seguiu-se, então, a diligência para identificar o valor dos fretes entre estabelecimentos da própria recorrente e assim distingui-lo do montante relacionado à venda de produto acabado, o que levou a autoridade julgadora, ao final, a reduzir a glosa relativa a este item, passando de R\$ 66.834.965,86 para R\$ 4.782.824, 07;

5) na decisão proferida pela DRJ, objeto do presente recurso voluntário, julgou-se procedente em parte a impugnação, cancelando-se o crédito tributário parcialmente em relação ao item 3.4, e integralmente em relação aos itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF;

6) em relação aos itens 3.5, 3.6 e 3.8, a DRJ concluiu que, embora a recorrente tenha calculado o crédito sobre o valor total dos bens adquiridos e não sobre os encargos de depreciação e amortização, inexistiu prejuízo ao Fisco. De fato, a utilização antecipada do crédito gerou mero efeito de postergação no pagamento das aludidas contribuições, não havendo razão, portanto, para se manter a autuação;

7) já quanto aos demais itens do TDF, restou mantido o crédito tributário exigido;

8) o quadro a seguir sintetiza o decidido pela DRJ:

Item do "TDF"	Objeto	Decisão da DRJ	Motivo
3.1.1	Manutenção em pallets	Mantido	As despesas não se enquadram no conceito de insumo previsto na IN/RFB nº 404/04
3.1.2	Despesas extras		
3.1.3	Óleo diesel		
3.1.4	Despesas com monitoramento e rastreamento		
3.1.5	Despesas com pedágio		
3.1.6	Despesas com hospedagem, passagens rodoviárias e diárias		
3.1.7	Despesas com consultoria		
3.1.8	Despesas com condomínio		
3.7.1	Locação de cavalos-mecânicos		
3.4	Fretes entre estabelecimentos	Exonerado parcialmente	Acolhimento do resultado da diligência fiscal e canceladas as glosas relativas às operações de venda. Mantidas as glosas relativas aos fretes entre estabelecimentos da recorrente
3.5	Reclassificação dos créditos relativos aos bens integrantes do ativo imobilizado	Exonerado	Mero efeito de postergação no recolhimento do PIS/COFINS - Ausência de prejuízo ao Erário
3.6	Glosa dos créditos relativos à aquisição de bens importados		
3.8	Glosa de despesas com manutenção de máquinas e equipamentos		
4.2.1	Dedução indevida, como despesa operacional, de bens do ativo permanente utilizados para a manutenção de máquinas e equipamentos	Mantido	Contribuinte não comprovou que a vida útil dos bens era superior a um ano e não alegou o efeito de postergação

4.2.2	<i>Dedução indevida, como despesa operacional, de bens do ativo permanente utilizados para a manutenção de máquinas e equipamentos (bens importados)</i>		
5 e 6	<i>Multa isolada em razão do recolhimento a menor de estimativas de IRPJ e CSL</i>	<i>Mantido</i>	<i>Hipótese de incidência distinta da multa de ofício (75%)</i>

9) no tocante aos itens 3.1, 3.4 (na parte mantida) e 3.7, a DRJ concordou com a tese do autuante, de acordo com a qual o conceito de insumo é aquele previsto na IN/RFB nº 404/04. Nesse sentido, somente gerariam o direito ao crédito (página nº 18 do acórdão recorrido) *"matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação"*;

10) os itens 4.2.1 e 4.2.2 foram mantidos em razão da ausência de comprovação, pela recorrente, de que a vida útil dos bens não é inferior a um ano. Se assim o fosse, permitir-se-ia a dedução integral dos respectivos valores da base de cálculos do IRPJ e da CSSL, uma vez admitidos entre as despesas operacionais. Ademais, não se considerou o efeito da postergação, já que a Recorrente deixara de suscitá-lo na impugnação;

11) por fim, a multa isolada, exigida nos itens 5 e 6, foi mantida, ao argumento de que se trata de sanção distinta daquela prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

12) no presente recurso Voluntário, insurge-se parcialmente contra a decisão da DRJ na parte em que manteve as glosas efetuadas nos itens 3.1.1 a 3.1.8, 3.4, 3.7, 4.2.1 e 4.2.2. Ademais, a despeito de terem sido canceladas as glosas dos itens 3.5, 3.6 e 3.8, o acórdão incorreu em dois pequenos lapsos de ordem formal, que deverão ser corrigidos por este Conselho;

13) já tratando das questões, no mérito, vale lembrar que as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, objetivando estimular a eficiência econômica e desonerar a tributação cumulativa da receita;

14) para concretizar os objetivos estipulados, referidos diplomas previram um rol de despesas que poderiam originar créditos para o contribuinte, assim reduzindo o montante tributável, eliminando, por conseguinte, o indesejado "efeito cascata";

15) dentre as hipóteses de aproveitamento de crédito, importa aquela prevista no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, *verbis*:

"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;" (destacado)

16) pelo exposto, os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda geram créditos passíveis de desconto da receita obtida no mesmo período;

17) a grande controvérsia está em definir o alcance semântico da expressão "insumo". Isso porque a utilização de um conceito mais abrangente pode gerar maior crédito, a implicar menor valor de tributo a pagar. Por outro lado, a restrição excessiva do conceito de "insumo" produz efeito inverso, ou seja, a redução do montante de créditos apropriáveis, acarretando o aumento do valor final do tributo a pagar;

18) a Receita Federal do Brasil estabeleceu o conceito de insumo para fins de incidência das contribuições sociais em questão, consoante o disposto na Instrução Normativa RFB nº 404/2004, em seu artigo 8º, § 4º, incisos I e II:

"Art. 8º. [...]

§ 4º. ara os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço." (destacado)

19) de acordo com essa disciplina normativa, a autoridade fiscal glosou diversos créditos aproveitados pela Recorrente, calculados sobre despesas com óleo diesel, pedágios, monitoramento e rastreamento, fretes, locação de cavalos-mecânico, e outras. Também a DRJ curvou-se ao preceito normativo constante da IN SRF nº 404/2004, adotando o conceito de insumo firmado no mencionado ato, que é obediente ao conceito dado pela legislação do IPI.

20) entretanto, a interpretação adotada pelo acórdão recorrido não pode prevalecer, já que o conceito previsto no citado ato infralegal reduz substantivamente as possibilidades de créditos passíveis de aproveitamento, burlando o espírito da lei;

21) o insumo que gera créditos para fins de abatimento do montante apurado a título de IPI é aquele que compõe, de alguma forma, o produto final. Isso fica claro pela obrigatoriedade de que o bem seja aplicado e consumido (ou sofra algum tipo de desgaste, no mínimo) diretamente sobre o produto em fabricação, consoante redação do §4º, incisos I e II, do artigo 8º da referida Instrução Normativa;

22) por outro lado, a legislação instituidora do PIS e da COFINS não cumulativos permite que um determinado serviço seja utilizado como insumo na produção e fabricação de bens destinados à venda ou até mesmo na prestação de outros serviços, o que é suficiente para infirmar o entendimento da Fiscalização;

23) é possível verificar que a própria legislação do PIS e da COFINS reconhece que o "termo" insumo tem abrangência maior, uma vez que não limita os seus créditos tão somente aos bens que compõem diretamente o produto ou que se desgastam durante o processo produtivo;

24) ademais, a matéria sobre as quais incidem as contribuições do PIS e da COFINS *não se confunde* com a do IPI, pois, enquanto as primeiras recaem sobre a receita do contribuinte, o IPI recai sobre operações com produtos industrializados;

25) considerando que a contribuição para o PIS e a COFINS oneram a receita oriunda de determinada atividade econômica, imprestável o conceito de insumo utilizado pela legislação do IPI, que onera exclusivamente os produtos industrializados. Uma vez que a tributação recai sobre a receita, o bem ou serviço utilizado como insumo deve guardar relação com a sua geração, ao passo que, para o IPI, importa saber se o insumo é ou não relevante no processo de industrialização.

26) atualmente, prevalece o entendimento de que o termo "insumo", positivado pelas leis que instituíram o regime não cumulativo das contribuições para o PIS e para COFINS, possui um conceito próprio, a ser construído pelo intérprete em conformidade com a materialidade desses tributos e com o objetivo almejado pelo regime da não cumulatividade;

27) O CARF tem buscado estabelecer requisitos que permitam caracterizar determinado bem ou serviço como insumo hábil a gerar créditos das aludidas contribuições sociais. Esses requisitos, no entanto, não são uniformes;

28) da análise dos acórdãos que cuidaram do assunto, a recorrente estabeleceu três requisitos que são comumente mencionados pelos Conselheiros, podendo-se afirmar, portanto, que insumo é o bem ou serviço:

(i) necessário e essencial (ou, em outros termos utilizados, "pertinente", "indispensável" e "dependente") ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte e à obtenção da receita tributável;

(ii) empregado, direta ou indiretamente, no processo produtivo ou na prestação do serviço, de modo que a sua subtração impede o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço ou, ainda, implica evidente perda de qualidade do produto ou serviço final; e

(iii) relacionado ao objeto social do contribuinte;

28) vale destacar que o raciocínio exposto acima começou a aflorar no Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.246.317,

de relatoria do Ministro Campbell Marques. Para o referido Colegiado, a essencialidade do bem ou serviço ao processo produtivo é fundamental para a caracterização do insumo;

29) a recorrente pretende demonstrar a improcedência da autuação e o equívoco do acórdão proferido pela DRJ, a partir dos requisitos extraídos de diversos acórdãos do CARF, os quais delinearam o que é necessário para que determinado bem ou serviço possa ser considerado insumo e, conseqüentemente, tenha aptidão para gerar créditos;

30) consoante o contrato social, a recorrente se dedica à fabricação, industrialização, comercialização, distribuição e, ainda, ao transporte de uma ampla linha de gases industriais, tendo como principais clientes empresas do setor industrial e hospitalar, que adquirem uma quantidade maior ou menor de produtos de acordo com a exigência do seu processo fabril ou na prestação de seus serviços;

31) para a manutenção da sua atividade, a recorrente oferece três diferentes modalidades de fornecimento e distribuição de seus produtos, que variam de acordo com as necessidades de cada cliente. São elas:

(a) *tonnage*: fornecimento de grandes quantidades de gás diretamente às plantas construídas dentro das fábricas dos clientes, realizado por meio de tubulações;

(b) *bulk*: fornecimento de gases a granel, transportados em estado líquido, em caminhões, até o reservatório localizado nas fábricas ou estabelecimentos dos seus clientes;

(c) *cilindros*: fornecimento em menores quantidades, em estado gasoso, e acondicionado em cilindros, após a gaseificação e envasamento, realizados nos estabelecimentos denominados *Filling Stations* — Estações de Envasamento;

32) com exceção da modalidade de *tonnage*, cujo transporte é realizado diretamente aos clientes por meio de tubulações, as demais se utilizam de caminhões para o transporte das mercadorias aos consumidores finais ou para o transporte do gás em estado líquido para as estações de envasamento, a fim de viabilizar a continuidade do seu processo produtivo;

33) assim, pode-se perceber que, para o regular desenvolvimento de suas atividades, a recorrente adquire diversos bens e serviços necessários e essenciais, empregados, direta ou indiretamente, em seu processo produtivo ou nos serviços de transporte prestados, gerando-lhe créditos de PIS/COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03;

34) compreendidas as atividades desempenhadas pela recorrente, passa-se a verificar se os bens e serviços adquiridos, cujos valores serviram de base para o cálculo dos créditos glosados pela autoridade fiscal, caracterizam, ou não, insumos hábeis a gerá-los;

35) quanto ao serviço de manutenção em *pallets* (item 3.1.1 do "TDF"): a autoridade fiscal entendeu que as despesas referentes aos serviços de manutenção em *pallets* não poderiam gerar créditos, pois (i) não se enquadram no conceito de insumo (aquele da IN/RFB nº 404/04) e, além disso, (ii) como os *pallets* deveriam ser classificados como bens do ativo imobilizado, os gastos com sua manutenção só poderiam gerar créditos sobre os encargos de depreciação e amortização, nos termos dos incisos VI e VII do artigo 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03;

36) tal conclusão é equivocada, devendo ser afastada, tendo em vista a inaplicabilidade do conceito de insumo previsto na IN/RFB nº 404/04, como já explicado anteriormente;

37) os *pallets* são utilizados no armazenamento dos cilindros de gás produzidos pela recorrente. Sua utilização não só é necessária para o transporte dos cilindros de gás, como também o é para cumprir a legislação específica aplicável (p. ex.: ANVISA, CONATRAN, ANTT, MOPP - Movimentação e Operação de Produtos Perigosos);

38) tanto é assim que a Norma Brasileira ABNT NBR 15514 (doc. 06 da impugnação), ao regular os critérios de segurança relativos à área de armazenamento de recipientes transportáveis de gás liquefeito de petróleo (GLP) destinados ou não à comercialização, confere a necessidade do transporte desses produtos exclusivamente em *pallets*;

39) diante disso, resta indiscutível a necessidade da utilização dos *pallets* para o transporte de gases em cilindros, sendo imprescindível que sejam mantidos em perfeito estado, principalmente por razões de segurança, como visto em linhas precedentes;

40) uma vez que os *pallets* são bens empregados como insumo no transporte dos gases, vendidos aos clientes da recorrente, é evidente que os valores gastos com os serviços para a sua manutenção também caracterizam insumos e, portanto, geram o direito ao crédito do PIS/COFINS;

41) em alinhamento à jurisprudência do CARF e do STJ, assevera-se que os *pallets* são essenciais à atividade econômica da recorrente, além de serem empregados diretamente no transporte dos cilindros de gás, cuja comercialização constitui uma das atividades do objeto social da recorrente;

42) caso a Turma Julgadora entenda que os serviços de manutenção em *pallets* não configuram insumo, ainda assim deve ser restabelecido o crédito aproveitado, já que o seu aproveitamento não trouxe prejuízos ao Erário, causando mero efeito de postergação no pagamento dos tributos;

43) isso porque a autoridade fiscal entendeu que os *pallets*, por estarem contabilizados como bens do ativo imobilizado, não poderiam ser considerados insumos. Igualmente, os serviços de manutenção nos referidos bens também deveriam ser contabilizados no ativo imobilizado;

44) nessa ordem de idéias, a Recorrente deveria calcular os créditos sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, consoante disposto no artigo 3º, inciso VI e § 1º, inciso III, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03;

45) note-se, a esse respeito, na página 20 do TDF, que a autoridade Fiscal *admite* o cálculo do crédito sobre o valor dos serviços tomados. Não de uma só vez, enquanto insumos, mas fracionadamente, sobre os encargos de depreciação e amortização;

46) nesse caso, deve ser aplicado o mesmo raciocínio utilizado pela DRJ para cancelar os itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF, afinal a temática é a mesma, ou seja, os créditos poderiam ser aproveitados desde que calculados sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e não de uma só vez, como se insumos fossem;

47) assim, terá havido mera postergação no pagamento do tributo e completa ausência de prejuízos ao Erário, pois, nos meses seguintes, a recorrente recolheu as contribuições sociais em montante superior ao que seria devido, caso se apropriasse dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação;

48) a recorrente fez prova do recolhimento posterior do tributo postergado, conforme apontam as DACON acostadas aos autos, e a DRJ, por sua vez, acolheu esse raciocínio ao cancelar os itens 3.5, 3.6 e 3.8 da autuação;

49) quanto às despesas extras (item 3.1.2 do TDF): a autoridade Fiscal identificou diversas "despesas extras" nas contas 51300000000 (Materiais e Insumos),

51400000000 (Serviços Prestados por Terceiros) e 51500000000 (Despesas com Veículos) do Livro Diário da Recorrente. Trata-se de reembolsos de despesas com serviços de táxi, deslocamentos de motoristas, hospedagens, passagens de ônibus, pesagens, taxas de fiscalização, refeições, dentre outras, todas diretamente relacionadas ao serviço de transportadoras de cargas que contrata para viabilizar a distribuição de seus produtos aos clientes, o que permite caracterizá-las como insumos;

50) é evidente que o preço pago pelo serviço de transporte caracteriza insumo. Se a recorrente não contratasse tais serviços, tornar-se-ia impossibilitada de atender a demanda de seus clientes e distribuir os gases por ela fabricados. Obviamente, as despesas extras são acessórias ao preço pago pelo serviço de transporte, porém necessárias para a regular prestação dos serviços;

51) no caso das despesas com hospedagem, sabe-se que, nem sempre, o transportador consegue percorrer todo o trajeto em um dia. Nessa situação, a hospedagem em hotel/pousada é imprescindível, seja em razão do necessário repouso, seja para evitar acidentes de trânsito, tão comuns no país. Aliás, o Estatuto do Motorista Profissional (Lei nº 12.619/2012) incluiu na CLT o artigo 235-D, assim determinando que, nas viagens de longa distância, o empregador garanta repouso diário em hotel;

52) as despesas com táxi e passagens de ônibus foram incorridas para atender exigências específicas da recorrente, permitindo o deslocamento do motorista ao ponto de carregamento, isto é, de onde sairá o caminhão com os produtos a serem transportados. Naturalmente, sem que o motorista se desloque até o ponto de carregamento, fica inviável o transporte e, conseqüentemente, a geração da receita tributável;

53) igualmente relevantes são as despesas com a pesagem dos caminhões. Ora, ter conhecimento do peso da carga do caminhão é obrigatório. Eventual excesso de peso pode acarretar a aplicação de elevadas multas ao transportador, o que é suficiente para demonstrar a natureza de insumo de tais serviços;

54) da mesma forma, as taxas de fiscalização cobradas pelos Estados constituem não apenas despesas necessárias e essenciais, mas também obrigatórias, não havendo qualquer dúvida quanto à possibilidade de creditamento dos valores desembolsados a esse título;

55) quanto às despesas com óleo diesel (item 3.1.3 do TDF): o óleo diesel é adquirido pela recorrente para abastecer os cavalos-mecânicos alugados da empresa GAFOR, conforme contrato acostado às folhas nº 24831/24850. Esses veículos são utilizados pela recorrente para transportar e distribuir parte dos gases por ela produzidos aos seus clientes finais, ficando evidenciada a sua utilização como insumo na prestação dos referidos serviços;

56) basta subtrair o óleo diesel do serviço de transporte para se concluir pela sua necessidade e essencialidade, afinal, sem ele, o transporte dos gases é impossível, inviabilizando a continuidade de sua atividade econômica;

57) o cálculo do crédito sobre combustíveis está expressamente previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que a Receita Federal do Brasil corrobora esse entendimento, conforme a Solução de Divergência nº 37, de 9 de outubro de 2008;

58) quanto às despesas com monitoramento e rastreamento (item 3.1.4 do "TDF): no entender da autoridade fiscal, os serviços de monitoramento e rastreamento também não poderiam ser considerados insumos, já que não utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços da recorrente. Baseou-se, para tanto, na Solução de Consulta nº 395/2008, o que a conduziu à glosa dos créditos;

59) uma vez que a recorrente desempenha atividades de transporte, distribuição e comercialização de gases, é evidente que as despesas com monitoramento e rastreamento caracterizam insumos empregados na prestação dos serviços. Sua necessidade e essencialidade é patente, pois propiciam o controle e a proteção da carga transportada;

60) trata-se, pois, de serviços empregados diretamente no transporte dos produtos da Recorrente, cabendo salientar que o referido transporte tem por objetivo viabilizar a entrega dos gases no estabelecimento do consumido final ou nos pontos de venda, onde são retirados pelos clientes;

61) se impossibilitado o aproveitamento de créditos sobre as referidas despesas, torna-se demasiadamente insegura a atividade de transporte de cargas, sabendo-se que o roubo de cargas é bastante comum nas rodovias do país;

62) quanto às despesas com pedágio (item 3.1.5 do TDF): guiando-se pela Solução de Consulta nº 395/2008, acima mencionada, a autoridade fiscal também glosou os créditos calculados a partir das despesas incorridas com pedágio sob o argumento de que o valor pago refere-se ao direito de passagem pela via pública e não à prestação de serviço pela concessionária;

63) com base no conceito de insumo ora adotado, cabe a reforma do acórdão para que se cancele a glosa efetuada pela Fiscalização, já que o transporte dos gases fabricados pela recorrente depende do pagamento do pedágio, sob pena de se inviabilizar o regular tráfego pelas vias públicas;

64) com efeito, além de necessária, a despesa com pedágio é também obrigatória, pois prevista em lei;

65) portanto, o pedágio é utilizado como insumo na prestação do serviço de transporte dos gases e, ademais, constitui custo que compõe o seu preço final, de modo que sua subtração o inviabilizaria por completo;

66) quanto às despesas com hospedagem, passagens e diárias (item 3.1.6 do TDF): a autoridade fiscal glosou créditos calculados sobre despesas com hospedagem, passagem rodoviária e diárias, pois não seriam "*aplicadas ou consumidas na produção dos bens ou na prestação dos serviços*". A Recorrente demonstrou, no item "II.4.2 - Despesas Extras (item 3.1.2 do TDF), que referidas despesas caracterizam insumos empregados na prestação do serviço de transporte de gases. Assim, os argumentos lá expostos aplicam-se perfeitamente ao item em questão;

67) quanto às despesas com consultoria (item 3.1.7 do TDF): os serviços técnicos de assessoria e consultoria objetivam auxiliar os gestores e proprietários da empresa na tomada de decisões estratégicas e de grande impacto sobre os resultados atuais e futuros da organização. Assim, contratam-se assessores e consultores, especializados em determinados assuntos, a fim de implementar melhorias no processo produtivo e nos serviços prestados pela empresa ou até mesmo para atender determinadas normas que dizem respeito à atividade econômica desenvolvida;

68) dito isso, é fácil visualizar que as despesas incorridas com serviços de assessoria e consultoria devem gerar créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, pois se trata de serviços utilizados como insumos e empregados indiretamente na produção e fabricação dos gases e, ainda, na prestação dos serviços de transporte;

69) a necessidade e a essencialidade da consultorias são patentes, porquanto, sem os referidos serviços, a recorrente não conseguiria melhorar e tornar mais eficaz o seu processo produtivo, muito menos alcançar níveis maiores de qualidade do produto final. Ademais, alguns serviços dessa natureza foram contratados com o objetivo de atender normas de segurança no transporte dos gases ou até mesmo para diminuir o impacto ambiental de sua atividade;

70) além dos serviços acima citados, a própria autoridade fiscal menciona vários outros serviços dessa natureza nas páginas 28/30 do TDF, tais como assessoria para estudos do passivo ambiental, coleta e análise da água do poço tubular, renovação de licenças de operação junto à CETESB, consultorias relacionadas ao transporte de cargas, renovação de certificados de responsabilidade técnicas, dentre outros;

71) como se percebe, todos os serviços de assessoria e consultoria contratados pela recorrente são necessários à melhoria de seu processo produtivo, mormente por torná-lo mais eficiente, seguro, econômico e ambientalmente adequado;

72) quanto às despesas com condomínio (item 3.1.8 do TDF): a autoridade fiscal também considerou que as despesas com condomínio decorrentes de contrato de locação firmado pela recorrente (doc. 08 da Impugnação) não poderiam gerar créditos, visto que o inciso IV do artigo 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 apenas permite o cálculo sobre os alugueis de prédios;

73) ocorre que os referidos créditos não se fundamentam no dispositivo supracitado e, sim, no inciso II do artigo 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, as despesas com condomínio enquadram-se no já explicitado conceito de insumo;

74) isso porque o condomínio é cobrado dos condôminos como rateio de diversas despesas do prédio, tais como energia elétrica, água, mão de obra própria ou terceirizada, manutenção das áreas comuns, dentre outras;

75) significa, portanto, que a despesa condominial é obrigatória aos ocupantes do imóvel e não meramente facultativa. O não pagamento do condomínio pela recorrente a impediria de manter seu estabelecimento no prédio e, consequentemente, desempenhar suas atividades econômicas. Daí restar caracterizada a necessidade e a essencialidade da despesa, o que permite o seu enquadramento como insumo empregado indiretamente na produção e fabricação de seus produtos;

76) quanto aos fretes de produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da recorrente (item 3.4 do TDF): no item 3.4 do TDF, a autoridade fiscal questionou o suposto aproveitamento indevido de créditos calculados sobre fretes relativos ao transporte de *produtos acabados e em elaboração* entre os estabelecimentos da recorrente. Nesse diapasão, intimou-a a informar o número das contas em que tais despesas foram escrituradas;

77) em resposta, a recorrente apresentou dois grupos de contas, quais sejam:

- Linde entre filiais (Gasoso); e
- Todos os fretes (Líquido).

78) persistindo dúvida em relação ao segundo grupo, a autoridade fiscal intimou novamente a recorrente para que esta informasse se todas as contas se referiam ao transporte entre estabelecimentos da empresa, obtendo resposta positiva na manifestação de folhas nº 23613/23616;

79) diante dos esclarecimentos prestados, a Fiscalização quis saber o motivo pelo qual o gás em estado líquido seria considerado matéria-prima na operação industrial de gaseificação e enchimento de cilindros. Na mesma manifestação, a Recorrente trouxe as elucidações solicitadas:

*“O produto **quimicamente** está pronto em sua versão líquida e é neste estado que ele é armazenado nos tanques. **Fisicamente**, ainda pode passar*

por um processo de **gaseificação**, para que apenas então siga para o consumidor final.

Para que os produtos sejam colocados nos cilindros tem que sofrer esta alteração na sua condição física".(folha nº 23.613 - destaques do original)"

80) assim, a autoridade fiscal concluiu que as contas contábeis apresentadas se referiam aos fretes entre os estabelecimentos da recorrente dos seguintes produtos:

- Linde entre filiais (Gasoso): transporte de produtos acabados; e
- Todos os fretes (Líquido): transporte de produtos em elaboração;

81) nessa ordem de idéias, ao assumir o conceito de insumo da IN/RFB nº 404/04, a Fiscalização entendeu que tais despesas não poderiam gerar créditos passíveis de desconto das bases de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS;

82) o acórdão ora recorrido, por sua vez, endossou as glosas efetuadas, já que adotou o mesmo conceito previsto no ato infralegal supracitado;

83) a recorrente demonstrará que as despesas com fretes entre estabelecimentos de produtos acabados ou em elaboração tem respaldo na legislação da contribuição para o PIS e da COFINS, bem como na própria jurisprudência do CARF;

84) antes, contudo, para que se compreendam a necessidade e a essencialidade das referidas despesas, bem como o seu inegável emprego nas atividades econômicas desenvolvidas, é imprescindível descrever minuciosamente todas as etapas envolvidas na modalidade de distribuição "cilindro" de seus produtos. Confira-se:

- **Etapla 01:** os gases produzidos pela Recorrente saem de suas Fábricas em estado **líquido** e são **transportados**, por caminhões tanque, para as **estações de envasamento**, onde são acondicionados em tanques.

- **Etapla 02:** os gases em estado líquido passam por um **processo de gaseificação** em vaporizadores e, posteriormente, são transportados por meio de gasodutos até os equipamentos de envasamento.

- **Etapla 03:** agora em **estado gasoso**, os gases são envasados em cilindros de diversos tamanhos e acondicionados em **pallets** que viabilizam o transporte aos clientes;

- **Etapla 04:** após o envasamento e acondicionamento em **pallets**, o **produto acabado é finalmente transportado** aos clientes por meio de (i) venda direta, (ii) "ambulante" ou (iii) para os pontos de venda da Recorrente.

85) como se percebe, a referida modalidade de distribuição contempla dois momentos de transporte dos gases, que são absolutamente necessários e essenciais ao desenvolvimento de seu processo produtivo:

- (i) **Momento nº 01:** transporte do gás líquido para as estações de envasamento, onde o produto passa pelo processo de gaseificação; e

- (ii) **Momento nº 02:** transporte do produto acabado para venda ou para pontos de venda da recorrente, onde serão retirados pelos clientes.

86) quanto aos fretes nas operações de venda: o inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permite o aproveitamento do crédito. É importante salientar que

tais glosas já foram canceladas após longa diligência realizada pela autoridade fiscal, razão pela qual não serão discutidas no presente Recurso Voluntário;

87) a autoridade fiscal glosou os referidos créditos, calculados sobre as despesas com fretes no transporte dos gases em estado líquido do estabelecimento fabricante para as estações de envasamento, sob o argumento de que não se trata de "matéria-prima intermediária", tal como informado pela recorrente, e sim "produtos em elaboração";

88) segundo a Fiscalização, o "produto intermediário" é aquele passível de sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação direta exercida sobre o produto em fabricação. Já o "produto em elaboração" consistiria no resultado da utilização, no processo produtivo, das matérias primas e dos produtos intermediários, necessitando, ainda, de algum tipo de industrialização para se tornar produto acabado;

89) assim, os gases líquidos já estariam "quimicamente" prontos, faltando apenas uma etapa de industrialização (o processo de gaseificação) para que se considere produto acabado;

90) em outras palavras, tratando-se de produto em elaboração, e considerando a definição contida na IN/RFB nº 404/04, o frete relativo ao seu transporte não poderia caracterizar insumo;

91) O entendimento do Fisco, no entanto, não pode prevalecer. Impõe-se verificar se o serviço de frete é necessário e essencial ao processo produtivo do recorrente, bem como se é empregado direta ou indiretamente na atividade desempenhada;

92) a distribuição dos gases em cilindros aos clientes da recorrente só é viável e possível se eles passarem pelo processo de gaseificação, que permite o posterior envasamento em cilindros. Nesses termos, o transporte dos gases em estado líquido para as estações de envasamento é necessário e essencial. Se subtrairmos o transporte dos referidos produtos, ficam inviabilizadas as demais etapas de seu processo produtivo e a consecução dos objetivos pretendidos com a realização da atividade econômica;

93) em outras palavras, o transporte do gás em estado líquido do estabelecimento fabricante para as estações de envasamento é imprescindível à consecução do produto final que será vendido aos seus clientes;

94) por conseguinte, pouco importa se o gás em estado líquido é matéria prima intermediária ou "produto em elaboração". Demonstrada a importância de seu transporte entre os estabelecimentos da recorrente, claro está que os fretes configuram serviços utilizados como insumo no processo de industrialização executado pela recorrente;

95) demonstrado que os fretes em questão se enquadram no conceito de insumo referido pela legislação das contribuições sociais incidentes sobre a receita, deve ser reformado o acórdão da DRJ, a fim de que se cancele a glosa efetuada;

96) quanto ao frete pago pela recorrente no transporte do produto acabado (cilindros de gás) até os postos de venda (Etapa 04): a autoridade fiscal considerou que, por não se tratar de operação direta de venda, descaberia o aproveitamento do crédito. Para tal mister, invocou o inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, o qual prescreve que apenas o frete na operação de venda gera créditos da contribuição para o PIS e da COFINS;

97) ainda no entendimento da Fiscalização, as referidas despesas também não se enquadram no conceito de insumo, pois *"a lei determina que só geram créditos os bens e*

serviços usados como insumos na produção de mercadorias", de modo que não poderia o intérprete "ampliar o espectro de aplicação dessa regra para alcançar também os bens e serviços utilizados na distribuição das mesmas" (página nº. 40 do TDF);

98) ocorre que, ao contrário do sustentado pela autoridade fiscal e endossado pelo acórdão ora recorrido, os referidos fretes caracterizam insumos passíveis de gerar créditos.

99) na última etapa anteriormente descrita, a recorrente transporta os cilindros de gás das estações de envasamento até os diversos pontos de venda que possui, onde são retirados pelos clientes. É inegável, portanto, que o frete contratado constitui despesa diretamente relacionada com a operação de venda, já que objetiva levar o produto ao consumidor final, ainda que lhe caiba retirar a mercadoria nos pontos de venda da Recorrente;

100) quanto ao frete no transporte do produto acabado (cilindros de gás) para os postos de venda (Etapa 04): a autoridade Fiscal considerou que, por não se tratar de operação direta de venda, descaberia o aproveitamento do crédito, uma vez que o inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, invocado como fundamento para a glosa, prescreve que apenas o frete na operação de venda gera créditos da contribuição para o PIS e da COFINS;

101) ainda no entendimento da Fiscalização, as referidas despesas também não se enquadram no conceito de insumo, pois *"a lei determina que só geram créditos os bens e serviços usados como insumos na produção de mercadorias"*, de modo que não poderia o intérprete *"ampliar o espectro de aplicação dessa regra para alcançar também os bens e serviços utilizados na distribuição das mesmas "* (página nº 40 do TDF);

(102) ocorre que a recorrente transporta os cilindros de gás das estações de envasamento até os diversos pontos de venda que possui, onde são retirados pelos clientes. É inegável, portanto, que o frete contratado constitui despesa diretamente relacionada com a operação de venda, já que objetiva levar o produto ao consumidor final, ainda que lhe caiba retirar a mercadoria nos pontos de venda da recorrente;

(103) assim, a exegese do inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 é consentânea com o aproveitamento de créditos, pelo contribuinte, decorrentes dos serviços de frete destinados ao transporte do produto acabado até o consumidor final, mesmo que isso não signifique a entrega da mercadoria em seu estabelecimento e sim nos pontos de venda mencionados;

(104) mesmo que não se concorde com esse argumento, é de se admitir que as referidas despesas podem gerar créditos com fundamento no inciso II do artigo 3º dos diplomas legislativos mencionados, já que o transporte dos cilindros de gás até os pontos de venda da recorrente integra o seu processo produtivo, uma vez que, sem o referido deslocamento, os cilindros de gás não chegariam ao consumidor final, frustrando o objetivo de toda a atividade desenvolvida pela recorrente;

(105) ademais, as anteditas despesas compõem o custo de produção e estão inegavelmente inseridas no ciclo produtivo da recorrente, reforçando a ideia de que se tratam de serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final;

(106) não se deve esquecer, outrossim, que a recorrente, dentre outras atividades previstas em seu objeto social, comercializa e distribui os produtos por ela fabricados. Segue daí que o frete pago para o transporte do produto acabado é utilizado como insumo na prestação do serviço de distribuição e comercialização dos gases;

(107) sob essa ótica, considerando que tais despesas integram o custo do serviço de distribuição dos gases nos diversos pontos de venda da recorrente, é de se reconhecer a possibilidade de apropriação dos créditos;

(108) quanto às despesas com locação de cavalos-mecânicos (item 3.7 do TDF): a recorrente mantém contrato de locação de cavalos-mecânicos com a empresa GAFOR. Sobre o valor dos alugueis pagos foram calculados créditos, depois descontados da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS;

(109) contudo, os créditos apropriados pela recorrente foram glosados pela autoridade fiscal sob o argumento de que apenas as despesas de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos confeririam o direito ao crédito. Isto é, os cavalos-mecânicos, para a Fiscalização, não poderiam ser considerados máquinas;

(110) para sustentar tal argumento, a autoridade fiscal cita diversos dispositivos da legislação tributária em que os termos "máquinas" e "veículos" são utilizados em conjunto, o que denotaria conteúdos semânticos distintos para cada palavra;

(111) com efeito, o inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 autoriza o contribuinte a apurar créditos calculados em relação aos valores pagos a título de aluguel de máquinas;

(112) a própria Fiscalização define cavalo-mecânico como o conjunto monolítico formado pela cabine, motor e rodas de tração do caminhão. E, de acordo, com o dicionário *Caldas Aulete*, motor é o *"engenho mecânico cujo movimento, gerado por alguma fonte de energia, se transmite a uma máquina ou mecanismo."* O dicionário *Michaelis*, por sua vez, define motor como *"tudo o que imprime movimento a um maquinismo"*. Os mesmos dicionários ajudam a definir o que seja máquina;

(113) O cavalo-mecânico, nesse sentido, é indiscutivelmente uma máquina, pois se utiliza da energia produzida pelo motor para desempenhar as suas funções;

(114) a ideia da não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS reside em desonerar a receita das empresas mediante concessão de créditos que podem ser calculados sobre determinadas despesas. Essas despesas, por óbvio, guardam relação com a receita obtida pelo contribuinte, auferida em razão do desempenho de suas atividades;

(115) nesse sentido, não é necessário muito esforço para se concluir que o inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 objetivou permitir que toda e qualquer máquina - em sentido amplo -, utilizada nas atividades da empresa, possa gerar crédito. Assim, nada mais lógico que admitir o cálculo do crédito sobre tais despesas, já que diretamente relacionadas à atividade desenvolvida e à própria receita obtida;

(116) ainda que não seja esse o entendimento da Turma, é notório que os veículos alugados pela recorrente configuram insumos utilizados no processo produtivo e no transporte de seus produtos. Como já se demonstrou, sem o transporte dos referidos produtos, resta inviabilizada a atividade desenvolvida pela recorrente;

(117) quanto aos pequenos lapsos do acórdão recorrido: não obstante o cancelamento das glosas consubstanciadas nos itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF, a recorrente identificou dois pequenos lapsos que deverão ser corrigidos por este CARF, quais sejam:

- (i) ao cancelar integralmente os itens 3.5 e 3.6, a DRJ não percebeu que, em alguns períodos de apuração, a recorrente apurou saldo credor, devidamente reconhecido pela autoridade fiscal. Assim, o cancelamento integral do item ensejou também o cancelamento integral de saldo credor que deveria ser mantido e considerado quando do recálculo de eventual débito remanescente; e

- (ii) o acórdão recorrido cancelou integralmente as glosas do item 3.6 do TDF, malgrado consignou apenas parte dos valores glosados no referido ponto, consoante tabela apresentada no corpo do acórdão;

(118) nos itens subsequentes, a recorrente demonstrará com maiores detalhes os referidos lapsos identificados no acórdão recorrido. Antes, é necessário observar que o laudo para comprovação de que os bens adquiridos pela recorrente, objeto dos itens 3.5, 3.6, 3.8, 4.2.1 e 4.2.2 do TDF, possuem vida útil inferior a um ano já não se faz mais necessário, visto que foi aceito o argumento do efeito de postergação;

(119) o cancelamento das glosas especificadas nos itens 3.5 e 3.6 não pode incluir o saldo de créditos mantidos pela recorrente e reconhecidos pela Fiscalização: o primeiro lapso identificado no acórdão recorrido diz respeito ao cancelamento integral das glosas consolidadas nos itens 3.5 e 3.6 do TDF. Isso porque, como já adiantado, em alguns meses a recorrente apurou saldo de créditos da contribuição social para o PIS e da COFINS, devidamente reconhecidos pela autoridade fiscal. Confira-se, nesse sentido, as tabelas apresentadas pela própria fiscalização nos itens 3.5 e 3.6 do TDF, que demonstram a existência de saldo credor em alguns meses:

Reclassificação dos Créditos Relativos aos Bens Integrantes do Ativo Imobilizado

	(A)	(B)	(C)=(A) / 1,65%	(D)=(B) / 7,6%
MÊS/ANO	GLOSA		BC DA GLOSA	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS
jan/09	15.583,73	71.881,79	944.468,48	945.813,03
fev/09	15.533,46	71.547,91	941.421,82	941.419,87
mar/09	15.503,80	71.411,63	939.624,24	939.626,71
abr/09	14.765,24	68.002,81	894.863,03	894.773,82
mai/09	14.695,34	67.688,50	890.626,67	890.638,16
jun/09	1.568,53	7.213,41	95.062,42	94.913,29
jul/09	1.279,37	5.886,56	77.537,58	77.454,74
ago/09	731,33	3.375,96	44.323,03	44.420,53
set/09	(4.755,54)	(21.894,65)	(288.214,55)	(288.087,50)
out/09	(8.717,30)	(40.159,43)	(528.321,21)	(528.413,55)
nov/09	16.168,21	74.465,09	979.891,52	979.803,82
dez/09	16.974,86	78.205,64	1.028.779,39	1.029.021,58
TOTAL	99.331,03	457.625,22	6.020.062,42	6.021.384,47

Glosa de Créditos Relativos à Aquisição de Bens Importados

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)=(A)-(C)	(F)=(B)-(D)	(G)=(E)/1,65%	(H)=(F)/7,6%
MÊS/ANO	Créditos de Insumos Importados Apropriados		Créditos de Insumos Importados Comprovados		Créditos a serem glosados		Base de Cálculo dos Créditos a serem glosados	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
jan/09	30.673,18	141.286,72	11.885,71	54.746,50	18.787,47	86.540,22	1.138.634,55	1.138.687,11
fev/09	32.134,86	49.044,15	12.752,02	58.737,05	19.382,84	(9.692,90)	1.174.717,58	(127.538,16)
mar/09	12.681,02	53.532,28	6.796,68	31.306,37	5.884,34	22.225,91	356.626,67	292.446,18
abr/09	26.288,95	138.069,94	26.451,10	121.836,06	(162,15)	16.233,88	(9.827,27)	213.603,68
mai/09	13.320,04	61.352,24	16.163,38	74.450,03	(2.843,34)	(13.097,79)	(172.323,64)	(172.339,34)
jun/09	1.740,90	87.559,79	14.920,35	68.749,01	(13.179,45)	18.810,78	(798.754,55)	247.510,26
jul/09	12.511,18	57.627,71	13.469,63	62.043,02	(958,45)	(4.415,31)	(58.087,88)	(58.096,18)
ago/09	5.262,31	24.238,52	6.853,62	31.568,56	(1.591,31)	(7.330,04)	(96.443,03)	(96.447,89)
set/09	6.363,84	29.312,35	5.017,50	23.111,36	1.346,34	6.200,99	81.596,36	81.591,97
out/09	4.548,85	14.232,22	11.247,77	51.808,22	(6.698,92)	(37.576,00)	(405.995,15)	(494.421,05)
nov/09	-	-	6.114,48	28.164,01	(6.114,48)	(28.164,01)	(370.574,55)	(370.579,08)
dez/09	15.262,08	61.479,90	6.430,93	29.621,96	8.831,15	31.857,94	535.221,21	419.183,42
TOTAL	160.787,21	717.735,82	138.103,17	636.142,15	22.684,04	81.593,67	1.374.790,30	1.073.600,92
GLOBAL	878.523,03		774.245,32		104.277,71			

(120) corroboram o exposto as planilhas acostadas às folhas nº 23.469 a 23.555 (para o item 3.6) e 25.298 a 25.300 (para o item 3.5), nas quais a própria autoridade fiscal apura os saldos credores mencionados;

(121) nesse tom, ao determinar o cancelamento integral dos referidos itens do TDF, a DRJ acabou por anular os referidos saldos credores apurados pela Recorrente. Ou seja, embora louvável a postura da C. Turma Julgadora em reconhecer o mero efeito de postergação no recolhimento dos tributos, deveria a glosa atingir apenas os períodos em que apurada base de glosa positiva, mantendo-se, assim, saldos credores apurados;

(122) reconstituindo-se a tabela acima colacionada, constata-se que o acórdão recorrido deveria glosar o valor de R\$ 6.836.598,18, referente à contribuição social para o PIS, e de R\$ 6.837.885,55, referente à COFINS. Por outro lado, deveria reconhecer saldo credor no valor de R\$ 816.535,76, referente à contribuição social para o PIS, e de R\$ 816.501,05, referente à COFINS:

	Valores apontados pelo acórdão da DRJ		Valores apontados pela Recorrente	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS
BC- Glosa	6.020.062,42	6.021.384,47	6.836.598,18	6.837.885,55
Saldo credor	Cancelado	Cancelado	816.535,76	816.501,05

(123) evidentemente, o cancelamento puro e simples das glosas, sem a consideração dos saldos credores apurados, causa distorções na apuração das contribuições a pagar, pois a recorrente ficaria impossibilitada de aproveitar os referidos créditos no desconto da base de cálculo do tributo. Não faz sentido compensar os créditos apurados com as glosas promovidas pela autoridade fiscal, tendo em vista o seu cancelamento;

(124) assim, o lapso apontado deve ser corrigido por este Colegiado a fim de que se retifiquem os valores das glosas a serem canceladas, e que se reconheça a existência dos saldos credores apontados;

(125) por oportuno, a recorrente requer a reapuração de débito das referidas contribuições sociais, mediante o cômputo dos créditos em questão;

(126) quanto à exclusão parcial do valor da base de cálculo da glosa no item 3.6. do TDF: o acórdão ora recorrido andou bem ao cancelar as glosas relativas aos itens

3.5, 3.6 e 3.8 do TDF, em razão do reconhecimento da mera postergação no recolhimento da contribuição social para o PIS e da COFINS.

(127) nesses termos, acolhido o argumento da mera postergação no pagamento dos tributos incidentes sobre a receita, a DRJ excluiu das bases de cálculo tributadas os seguintes valores:

Item	Valor a excluir da Base de Cálculo do PIS	Valor a excluir da Base de Cálculo da COFINS
3.5	6.020.062,42	6.021.384,47
3.6	1.374.790,30	1.073.600,92
3.8	4.985.463,03	4.985.463,03

(128) no entanto, ao transcrever os valores que deveriam ser excluídos das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal, a DRJ incorreu em um pequeno lapso de digitação plenamente sanável por este Colegiado;

(129) como se pode ver, no item 3.6 do TDF (glosa de créditos relativos à aquisição de bens importados), a autoridade fiscal veiculou dois valores de bases de cálculo de créditos glosados distintas:

- (i) as bases de cálculo consideradas pelo acórdão da DRJ, acima mencionadas, e
- (ii) as bases de cálculos mencionadas na página 54 do TDF, relativas aos bens por ela importados;

(130) também no caso do item (ii) a autoridade fiscal entendeu que os bens importados, tratados como insumo pela recorrente, deveriam ser contabilizados no ativo fixo e os respectivos créditos calculados sobre os encargos de depreciação;

(131) todavia, uma vez que o acórdão recorrido reconheceu ter havido mera postergação no recolhimento dos tributos para o caso do item (i) - cujas glosas foram expressamente canceladas pela Turma Julgadora -, então também se faz necessário o reconhecimento desse mesmo efeito para os valores mencionados no item (ii), sob pena de incoerência;

(132) de fato, se o efeito de postergação foi reconhecido integralmente no item 3.6, não faz sentido que a glosa atinja apenas parte dos valores ali consignados;

(133) por conseguinte, o valor que deveria constar na tabela mencionada no acórdão recorrido é a que segue:

Item	Valor a excluir da Base de Cálculo do PIS	Valor a excluir da Base de Cálculo da COFINS
3.5	6.020.062,42	6.021.384,47
3.6	4.593.763,67	4.292.574,29
3.8	4.985.463,03	4.985.463,03

(134) quanto ao cancelamento dos itens 4.2.1 e 4.2.2 do TDF: mera postergação no pagamento do IRPJ e da CSL. Nos itens 3.5, 3.6 e 3.8, a autoridade fiscal glosou créditos apropriados pela recorrente sobre o valor da aquisição de bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos que deveriam ser classificados no ativo imobilizados;

(135) nesse caso, a recorrente poderia calcular os créditos com fundamento no artigo 3º, VI e § 1º, III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos nos mês;

(136) em decorrência dessa constatação, a autoridade fiscal também verificou que os valores dos bens adquiridos pela recorrente teriam sido indevidamente contabilizados como despesas operacionais (páginas nº 80/81 do TDF), o que deu ensejo à redução do lucro real apurado e o consequente valor do IRPJ e da CSL a pagar. Por isso, citada autoridade adicionou à base de cálculo dos referidos tributos o valor das aquisições dos bens que deveriam ser ativados;

(137) em sua impugnação, a recorrente demonstrou que, nos itens 3.5, 3.6 e 3.8, apesar de ter havido recolhimento a menor da contribuição para o PIS e da COFINS nos períodos fiscalizados, houve aumento no valor destes mesmos tributos nos períodos seguintes;

(138) isso porque, ao invés de calcular o crédito sobre os encargos de depreciação, a recorrente calculou o crédito sobre o valor da aquisição e o descontou da base de cálculos das contribuições sociais de uma só vez;

(139) na prática, portanto, inexistiu ausência do pagamento de tributo, mas mera postergação. Tal conduta gerou valor menor a pagar nos meses em que os créditos foram apropriados e valor maior nos meses seguintes, já que não ocorreu o aproveitamento dos encargos de depreciação nos períodos subseqüentes;

(140) se tal lógica foi aceita e aplicada para cancelar os itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF, com maior razão deve ser aceita e aplicada para cancelar os itens 4.2.1 e 4.2.2, afinal o efeito verificado na apuração das contribuições sociais é exatamente o mesmo, no IRPJ e na CSLL;

(141) ao considerar os valores da aquisição dos referidos bens como despesas operacionais, a recorrente as deduziu integralmente de sua receita, apurando lucro real tributável inferior ao que teria apurado, caso deduzisse apenas a taxa de depreciação prevista em lei;

(142) portanto, é evidente que não houve falta de pagamento do IRPJ e da CSL, mas mera postergação decorrente do aproveitamento integral de despesas que deveriam ser amortizadas pouco a pouco, nos termos da legislação tributária. Ou seja, se por um lado a recorrente aproveitou integralmente a despesa em determinado ano-calendário, deixou de aproveitá-la nos anos seguintes;

(143) estranhamente, o acórdão recorrido deixou de aplicar essa lógica para o IRPJ e a CSL sob o argumento de que a recorrente não o teria alegado em sua impugnação. No entanto, basta a leitura do item I ("Índexa glosa de despesas operacionais") da Parte B ("Exigências relativas ao IRPJ e CSLL") da impugnação para que se constate o equívoco da DRJ;

(144) na absurda hipótese da rejeição, por este Conselho, de todos os argumentos acima expostos, ao menos deverão ser acolhidos os argumentos subsidiários adiante expostos pela recorrente:

(144.1) impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada por não recolhimento das estimativas (itens 5 e 6 do TDF): incidência do princípio da consunção (também conhecido como princípio da absorção), amplamente utilizado na esfera penal, aplicável quando há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas;

(144.2) o legislador quis garantir que não se atribuisse ao contribuinte o ônus da incerteza, nas situações em que o próprio Fisco reconhece a impossibilidade de

precisar a interpretação adequada da norma tributária: aplicação ao artigo 112 do CTN, em caso de voto de qualidade, diante da existência de dúvida concreta;

(144.3) tendo em conta a inegável morosidade dos processos administrativos em geral, em confronto com a exigência de atendimento à eficiência da Administração Pública, conforme disposto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, prescreve a lei federal que o órgão administrativo de julgamento contencioso tributário está obrigado a proferir decisão no prazo de 360 dias contados do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos. Em caso de descumprimento desse mandamento, deve cessar a incidência de juros após 360 dias do protocolo do recurso voluntário, porque, desde de então, a Fazenda Pública está em mora;

Por todo o exposto, requer-se o provimento integral do recurso voluntário, a fim de que seja reformado o acórdão recorrido na parte atacada e, consequentemente, integralmente cancelado o auto de infração.

Na hipótese de restarem superados os argumentos principais, pugna pelo acolhimento dos argumentos subsidiários.

A recorrente protesta, ainda, por provar o alegado mediante os meios em Direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, realização de diligência e sustentação oral de suas razões de defesa.

Linde Gases Ltda, agora como recorrida, apresenta as seguintes contrarrazões:

- 1) uma vez cientificada do lançamento, impugnou o feito com a advertência de que nem todos os valores glosados no item 3.4 do TDF referiam-se a frete entre seus estabelecimentos, o que levou a Turma julgadora da primeira instância a converter o julgamento em diligência;
- 2) seguiu-se, então, a diligência para identificar e segregar o valor dos fretes entre estabelecimentos da recorrida daqueles referentes a produtos acabados;
- 3) ao final, a autoridade fiscal admitiu que a glosa deveria ser reduzida, passando de de R\$ 66.834.965,86 para R\$ 4.782.824,07, com a anuência da Turma julgadora;
- 4) em relação aos itens 3.5, 3.6 e 3.8, a DRJ concluiu que, embora a recorrida tenha calculado o crédito sobre o valor total dos bens adquiridos e não sobre os encargos de depreciação e amortização, inexistira prejuízo ao Fisco, porquanto a utilização antecipada do crédito gerou mero efeito de postergação, no pagamento das aludidas contribuições;
- 5) quanto ao item 3.4: como já adiantado, o Fisco glosou créditos apropriados pelo sujeito passivo, referentes ao transporte de produtos acabados e em elaboração entre estabelecimentos da recorrida, sob o argumento de que não haveria previsão legal nesse sentido;

-
- 6) com efeito, durante a fiscalização, intimou-se a recorrida intimada a informar o número das contas do Livro Razão em que foram escrituradas as movimentações de produtos entre suas filiais, particularmente aquelas pertencentes ao grupo “Todos os fretes” (líquido);
- 7) o responsável da recorrida que prestou a informação equivocou-se, ao responder que todas as contas do citado grupo registraram operações de frete entre seus estabelecimentos;
- 8) ocorre que, na peça impugnatória, a recorrida informou o equívoco cometido e asseverou que, nas contas mencionadas, também constaram registros de fretes vinculados a operações de venda de mercadorias - cuja tomada de crédito é prevista pelo artigo 3º, inciso IX, das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03 - e não somente fretes entre estabelecimentos, fazendo prova do alegado mediante juntada de alguns documentos que demonstravam algumas operações de venda de mercadorias (nas modalidades "direta" e "ambulante" — doc. 10 e 11 da impugnação);
- 9) a Turma julgadora determinou a conversão do julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1.717/2013, a fim de que a recorrida fosse intimada *"a apresentar relação discriminada das glosas que seriam indevidas neste item, com justificativas e valores individualizados, bem como apontando a documentação comprobatória "* (página nº 5 da referida Resolução);
- 10) uma vez intimada, a recorrida apresentou planilha com o nome de alguns clientes para quem efetuara vendas na modalidade "ambulante", esclarecendo, ainda, que o levantamento de todos os documentos solicitados pela Fiscalização demandaria tempo, porquanto se tratava de material excessivamente volumoso, a justificar o prazo complementar de 120 dias, então requerido, comprometendo-se a entregar, a cada 30 dias, planilha que demonstrasse a evolução dos trabalhos;
- 11) posteriormente, adveio o Termo de Intimação Fiscal nº 02, lavrado com a exigência de que a recorrida providenciasse a segregação dos "registros constantes do arquivo 'Frete entre filiais.xls ', de forma a separar os fretes entre estabelecimentos da fiscalizada dos fretes

- oriundos das vendas ambulantes", tudo com o objetivo de facilitar os trabalhos realizados em diligência, além de guardar a pretensão de se adequar ao princípio da verdade material;
- 12) a despeito da lavratura dessa segunda intimação, a recorrida deparou-se com a dificuldade de cumprir a nova exigência dentro do prazo fixado, embora conseguisse elaborar demonstrativo em Excel no qual apresentou a análise de 51,04% do valor total do crédito glosado pela Fiscalização, sendo que, desse total, 46,83% diziam respeito a fretes incorridos em operações de vendas, enquanto 0,78% correspondiam a fretes internos;
- 13) dada a resposta à Fiscalização, em consonância com o exposto no item anterior, ainda assim explicou-se, na oportunidade, que a apresentação dos demais documentos demandaria o prazo de um ano, em virtude do elevado número de documentos a ser apreciados (em torno de 104.500);
- 14) ante este cenário, a recorrida solicitou que fossem indicadas, por amostragem, as operações para comprovação das vendas ou, alternativamente, que houvesse a substituição do critério empregado para a verificação do montante de fretes em operações de venda, como, por exemplo, levantamento por meio dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP), a fim de se identificar o percentual de vendas e de transferências entre estabelecimentos;
- 15) o critério alternativo proposto pela recorrida foi, contudo, rejeitado pela Fiscalização, que concluiu, ao final, que o contribuinte apropriara-se de créditos em duplicidade, tendo em vista a existência de despesas comuns com o fornecedor GAFOR, quando do confronto entre as despesas glosadas a título de locação de cavalos-mecânicos e a planilha acima mencionada;
- 16) em manifestação de 27.11.2013, a fiscalizada demonstrou que, em realidade, as despesas provenientes do contrato com a GAFOR foram glosadas em duplicidade, uma vez que as despesas dos itens 3.1.2, 3.1.4, 3.1.5 e 3.7.1 também constaram no item 3.4 do TDF;
- 17) reconhecendo o erro, a autoridade fiscal procedeu ao cancelamento das glosas em duplicidade, reduzindo-a de R\$ 66.834.965,86 para R\$ 40.510.542,12;

- 18) pelo Termo de Intimação Fiscal nº 03, a Fiscalização relacionou, por amostragem, algumas operações com fretes que compuseram os valores glosados com base em demonstrativo anteriormente apresentado pela própria recorrida, para, em seguida, intimá-la a : (i) apresentar demonstrativo em *Excel* com a segregação dos fretes das operações de venda e a informação do número do conhecimento de transporte relativo a cada viagem; e (ii) comprovar, por meio de documentos, que os valores segregados se referem aos fretes em operações de vendas;
- 19) em manifestação de 27.11.2013, a recorrida informou que a relação de amostragem produzida pelo Auditor-Fiscal se baseara em planilha anteriormente apresentada por ela, cujas informações eram sintéticas, porquanto cada linha da planilha comportava diversas operações que, em conjunto, conformavam a totalidade dos fretes glosados, anulando o efeito por amostragem pretendido (já que ampliava significativamente o universo de informações solicitadas);
- 20) diante de tal fato, foi apresentado um demonstrativo analítico das operações de venda ("Doe OIResumo Analítico Frete 2009_sem GAFOR.xlsx"), requerendo-se à recorrida que o Auditor Fiscal solicitasse alguns documentos por amostragem;
- 21) em 02.12.2013, a Recorrida tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº. 04, pelo qual se solicitou a segregação, no demonstrativo apresentado ("Doc 01_Resumo Analítico Frete 2009_sem GAFOR.xlsx"), das despesas de fretes nas operações de venda;
- 22) a resposta da recorrida foi apresentada em 06.02.2014, oportunidade em que apresentou a planilha denominada "DOCUMENTO 1 - Resumo dos fretes por transportadora - Linde Gases.xlsx", com a demonstração de que comprovara parcela das despesas de fretes incorridas. Confira-se:
- Base de cálculo glosada: R\$ 40.510.542,12; - Identificado: R\$ 13.967.931,36 (34,76%), sendo: - R\$ 11.996.304,52, relativos a fretes nas operações de venda — 85,88%; e R\$ 1.971.626,8 relativos a fretes intercompany-14,12%;

- 23) em petição de 07.04.14, a Recorrida noticiou que estava elaborando um novo demonstrativo que possibilitaria segregar os fretes das operações de venda dos demais fretes por estabelecimento. Para tanto, utilizaria como referência a proporção entre a movimentação financeira de vendas e transferências realizadas durante o ano de 2009;
- 24) a planilha foi apresentada em reunião realizada na DRF de São José do Rio Preto/SP, no dia 05.06.2014, quando autoridade fiscal sugeriu a inclusão de algumas informações, a fim de que os dados apresentassem maior consistência. Na mesma oportunidade, foi solicitada a inserção de outros valores relativos a outras operações, aumentando, assim, a sua precisão e nível de detalhamento;
- 25) por fim, a autoridade fiscal também solicitou que fosse aplicada, sobre o valor das transferências, uma margem média, a fim de equalizar o preço das transferências internas com os de venda, já que nestes estão embutidos impostos, margem de lucro e outros custos que não estão presentes nos fretes entre estabelecimentos;
- 26) em atendimento às solicitações do Auditor-Fiscal, a recorrida apresentou, em 09.06.2014, a planilha denominada "Movimento 2009 - Planilha Final - TIF 4 02.06.2014.xlsx", na qual apurou que 88,07% de seu movimento total estava relacionado à operações de venda. Para chegar a este denominador, a recorrida se utilizou de outras planilhas auxiliares, valendo detalhar cada uma delas:
- Planilha "Movimento 2009 Filialx Operação": relação de todas as operações da Recorrida durante do ano-calendário de 2009, divididas pelo CFOP e estabelecimento. As informações foram extraídas dos respectivos livros fiscais;
 - Planilha "Margem média por filial": média de todas as operações de venda e transferência, a fim de equalizar o preço das transferências internas em relação ao preço das vendas;
 - Planilha "Base Proporção Texto": valor das operações de transferência equalizadas, isto é, após a aplicação da margem média obtida;
 - Planilha "Proporção por filial — Equalizada": aplicação do percentual equivalente à proporção do movimento por filial na base de cálculo da glosa, obtendo-se o valor proporcional dos fretes;

- 27) vale salientar, que nesta última planilha, constam os valores dos fretes aceitos pelo Auditor Fiscal. Para entender o seu racional, deve-se considerar o seguinte: (i) as colunas "D", "F" e "H" informam os valores dos fretes entre estabelecimentos, nas operações de venda e de outros tipos de operações. Sua soma, portanto, resulta nos valores da coluna "J", que espelha o total movimentado em casa filial; (ii) cada valor da coluna "J" é dividido pelo total informado na célula "J34". Assim, obtêm-se os percentuais de proporção do movimento por filial da coluna "I"; (iii) esses percentuais são multiplicados pelo valor total dos fretes glosados (célula "C37"), a fim de se obter o valor proporcional dos fretes (coluna "R"). Finalmente, são eles multiplicados pelos percentuais relativos às vendas, transferências e outras operações, alcançando-se o valor do frete de cada um, segregados por filial. A soma dos valores das colunas "L", "N" e "P" traz o total de cada operação e o percentual em relação ao valor da glosa;
- 28) em conclusão, da base de cálculo da glosa de R\$ 40.092.296,83 (já excluídos os valores glosados em duplicidade das operações envolvendo a empresa GAFOR), verificou-se que R\$ 35.309.472,76 (88,07%) do valor glosado se refere aos fretes em operações de venda e o restante aos fretes de outras operações, inclusive entre os estabelecimentos da recorrida. Destarte, a diligência foi encerrada com o acolhimento integral da planilha apresentada e com a consequente retificação da base de cálculo da glosa dos créditos para R\$ 4.782.824,0;
- 29) como se depreende da planilha "Proporção por Filial-Equalizada" (arquivo *Excel* denominado "Movimento 2009 - Planilha Final – TIF 4 02.06.2014"), os critérios utilizados pela recorrida, e aceitos pela autoridade fiscal, possibilitaram a segregação dos fretes de operações de vendas dos demais fretes (transferências entre filiais ou outras operações), mediante o estabelecimento de valores proporcionais obtidos a partir do movimento registrado pelas filiais, com base nos respectivos CFOP;
- 30) é importante destacar que os documentos levantados pela Recorrida, bem como os demonstrativos apresentados durante o curso da

diligência, lograram êxito em comprovar o **equivoco** do montante glosado pela Fiscalização, pois dentro do grupo "Todos os Fretes (Liquido)" existem, de fato, fretes relacionados a operações de venda, tal como alegado e comprovado em sede de impugnação;

- 31) ademais, os dois primeiros demonstrativos apresentados pela recorrida corroboram o percentual obtido na planilha final acolhida pelo Auditor Fiscal. Vejamos: (i) no primeiro levantamento apresentado (demonstrativo em *Excel* PLANILHA_CRTC_46%_DOCOI.xlsx"), a Recorrida havia analisado 51,04% do total glosado, sendo 46,83% de fretes em operações de venda e apenas 0,78% de fretes em operações de transferência interna. Se levarmos em consideração apenas o total analisado à época, verifica-se que 91,75% consistem em operações de venda e apenas 1,52% em operações de transferência; (ii) no segundo levantamento apresentado (demonstrativo em *Excel* "DOCUMENTOI - Resumo dos Fretes por transportadora – Linde Gases.xlsx"), em que identificadas 34,76% das operações, o percentual de fretes em operações de venda foi de 85,88%, enquanto o de fretes em operações internas foi de 11,22%; (iii) o último levantamento apresentado (demonstrativo *Excel* "Movimento 2009 - Planilha Final - TIF4 02.06.2014.xlsx") alcançou o percentual de 88,07% relativo às operações de venda e de 11,09% relativo às operações de transferência;
- 32) nesse diapasão, a diligência realizados logrou êxito em estabelecer uma segregação segura e aceitável das operações informadas no grupo de contas analisado a partir das informações de sua contabilidade. Daí concordar a recorrida, integralmente, com a conclusão da autoridade fiscal no sentido de que *"o critério utilizado pela fiscalizada é bem razoável, representando com bastante precisão o rateio das despesas com os fretes nas operações de venda"*;
- 33) quanto aos itens 3.5, 03.6 e 3.8 do TDF, não merece provimento o recurso de ofício, visto que a decisão de 1ª instância corrobora a jurisprudência pacificada deste CARF, bem como a sua súmula nº 36;
- 34) com efeito, a recorrida demonstrou, em sede de impugnação, que nos itens 3.5, 3.6 e 3.8, apesar de ter havido recolhimento a menor da contribuição para o PIS e da COFINS nos

- períodos fiscalizados, houve aumento nos valores recolhidos nos meses e anos subsequentes. Isso porque, ao invés de calcular o crédito sobre os encargos de depreciação, a recorrida calculou o crédito sobre o valor da aquisição dos bens e serviços e o descontou da base de cálculos das contribuições sociais de uma só vez;
- 35) na prática, portanto, inexistiu ausência do pagamento de tributo, mas mera postergação. Tal conduta gerou valor menor a pagar nos meses em que os créditos foram apropriados e valor maior nos meses seguintes, já que não se aproveitou dos encargos de depreciação nos períodos subsequentes;
- 36) frise-se, ainda, que o próprio CARF encerrou qualquer controvérsia com a edição da súmula nº 36.

Dessa forma, deve ser negado provimento ao recurso de ofício, mantendo-se a decisão proferida pela DRJ.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator

De início, a apreciação do recurso voluntário, interposto dentro do trintídio legal.

A recorrente foi autuada em razão das seguintes infrações:

a) insuficiência no recolhimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS não cumulativas (item 3 do TDF);

b) exclusão indevida do lucro líquido e da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, referente a tributos com exigibilidade suspensa e aquisições de bens do ativo permanente deduzidos indevidamente como despesa operacional (item 4 do TDF).

A primeira infração decorreu da glosa de créditos de PIS/PASEP e COFINS que a Fiscalização julgou indevidos em 8 situações retratadas entre os itens 3.1 e 3.8 do TDF. Desse grupo, cabem ressaltar certos fatos indicativos da ocorrência de violação às normas jurídicas que regem a tributação do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, as despesas destinadas à manutenção de ativos – referidas no item 3.6 do TDF – foram objeto de averiguação para fins de verificação do atendimento aos preceitos legais concessivos de crédito de PIS/PASEP e de COFINS. A conclusão da autoridade fiscal convergiu para a denegação dos créditos fundados nesses gastos. Por outro

lado, considerou-se que a recorrente infringira a legislação do IRPJ e da CSLL, ao contabilizar parte de tais gastos entre as despesas redutoras das bases de cálculo desses tributos, conforme item 4.2.2 do TDF.

No mesmo roldão, mencionou-se, no item 3.8 do TDF, que a autuada apurou créditos de PIS/PASEP e COFINS com base em gastos contabilizados como despesas com a manutenção de máquinas e equipamentos. Para o autuante, esses créditos carecem de fundamentação válida. Outrossim, de acordo com o item 4.2.1 do TDF, a Fiscalização também entendeu que os gastos em referência deveriam ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em conta a circunstância segundo a qual a recorrente anteriormente lançara o total desses desembolsos em conta contábil de despesa operacional.

Como se vê, há um ponto comum de fato entre os lançamentos do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS. Consoante a narrativa do autuante, esse ponto comum é classificação de determinados gastos em conta contábil de despesas; isso é o que, faticamente, tangencia os quatro lançamentos (itens 3.6; 3.8; 4.2.1; 4.2.2). Por isso, as provas sobre esse fato estão atreladas aos autos de infração do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS. Malgrado existam, em sua maioria, questões exclusivas ao PIS/PASEP e à COFINS, assim como uma única questão exclusiva ao IRPJ e à CSLL, os elementos de provas constantes dos autos, comuns aos quatro lançamentos, atraem a competência jurisdicional da 1ª Seção, nos termos do artigo 2º, inciso IV, Anexo II, do vigente Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015:

“Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

[...]

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

Assim, afirmadas a competência da 1ª Seção e a tempestividade do recurso voluntário, dele conheço.

Em seguida, o mérito.

1) GLOSA DE PRODUTOS ADQUIRIDOS QUE NÃO SÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO)

À recorrente exigiu-se a exibição de diversos comprovantes de aquisições, selecionados por amostragem (Termo de Intimação Fiscal nº 03). A partir do exame das notas fiscais apresentadas pela fiscalizada, pôde-se identificar, conforme as palavras do autuante, aquelas que, para a Fiscalização, referiam-se a gastos que não geram direito a crédito relativo ao PIS/PASEP e à COFINS não cumulativas. Nesse contexto, a autoridade fiscal sentenciou que alguns produtos adquiridos não se enquadravam no conceito de "insumo", razão por que se decidiu pela glosa dos créditos incidentes sobre essas aquisições.

A solução da lide reclama o necessário exame dos subitens que compõem o quadro das infrações justificadoras das glosas reunidas pela Fiscalização entre os subitens 3.1.1 a 3.1.8.

Antes de prosseguir, importa trazer à luz que a atuação fiscal, no que se refere aos subitens 3.1.1 a 3.1.8, escorou-se no sentido normativo que se pode descortinar do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 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 Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Já de plano, vislumbra-se o conflito interpretativo entre a Fiscalização e a recorrente, precisamente no que se refere ao conceito de insumo. Pelo lado da Administração Tributária, adotou-se o conceito traduzido pelo artigo 8º § 4º, da IN SRF nº 404/04:

“§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço

Alinhada à disciplina instituída pelo Secretário da Receita Federal, a DRJ não divergiu do entendimento do autuante, quanto à interpretação do texto do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A recorrente, por sua vez, defende que a própria legislação do PIS/PASEP e da COFINS reconhece que o termo “insumo” tem abrangência maior, já que não limita seus

créditos aos bens que compõem diretamente o produto ou que se desgastam durante o processo produtivo. Diante do fato de que o PIS/PASEP e a COFINS oneram a receita oriunda de determinada atividade econômica, conclui que não se deve adotar o conceito de insumo que ressaia da IN SRF nº 404/2002, porquanto derivado da legislação do IPI. Por conseguinte, em face da circunstância de que a tributação recai sobre a receita, o bem ou serviço utilizado como insumo deve guardar relação com a geração desta, ao passo que, para o IPI, importa saber se o insumo é ou não relevante no processo de industrialização.

A recorrente afirma, outrossim, que prevalece atualmente o entendimento de que o termo "insumo", positivado pelas leis que instituíram o regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS, possui um conceito próprio, a ser construído pelo intérprete em conformidade com a materialidade desses tributos e com o objetivo almejado pelo regime da não cumulatividade. Nessa linha, assumindo tal perspectiva, a jurisprudência do CARF sobre o tema autorizaria a dedução de três requisitos que são comumente mencionados pelos Conselheiros, a partir dos quais pode-se dizer que insumo é o bem ou serviço: (i) necessário e essencial (ou, em outros termos utilizados, "pertinente", "indispensável" e "dependente") ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte e à obtenção da receita tributável; (ii) empregado, direta ou indiretamente, no processo produtivo ou na prestação do serviço, de modo que a sua subtração impede o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço ou, ainda, implica evidente perda de qualidade do produto ou serviço final; e (iii) relacionado ao objeto social do contribuinte.

A recorrente também destaca a decisão do STJ proferida no julgamento do REsp nº 1.246.317, relator Ministro Campbell Marques, o qual teria definido que a essencialidade do bem ou serviço ao processo produtivo é fundamental para a caracterização do insumo.

Já no arremate da tese defensiva, assinala, ainda, que, para o regular desempenho de suas atividades, adquire bens e serviços necessários e essenciais, empregados direta ou indiretamente em seu processo produtivo ou nos serviços prestados, o que lhe gera créditos de PIS/PASEP e COFINS.

Por oportuno, diga-se de antemão que o acórdão do REsp nº 1.246.317 não é vinculante, pois não decorreu de julgamento realizado sob o rito dos recursos repetitivos de que trata o artigo 543-C do extinto Código de Processo Civil. Mesmo assim não se despreza que se trata da decisão mais recente da 2ª Turma do STJ, proferida na sessão de 19/05/2015, assim ementada:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO COMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ:

"Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido."

Em outro norte, há julgados do STJ que repelem o argumento de que a IN SRF nº 404/2004 padece de vício de ilegalidade, a exemplo do acórdão do REsp nº 1.020.991-3, julgado pela 1ª Turma do STJ no dia 09/04/2013, rel. Ministro Sergio Kukina:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES

NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento." (grifei)

Na linha do julgado anterior, segue o Resp nº 1.121.801-8, julgado pela 1ª Turma no dia 09/04/2013, rel. Ministro Sérgio Kukina:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO.

BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no Resp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento." (grifei)

Como se pode depreender, o cerne da questão prejudicial em exame se situa sobre a compreensão do termo "insumo", diante da colisão entre a tese da acusação, que adotou o que dispôs a IN SRF nº 404/2004 a tal respeito, e a tese da recorrente, que se afastou desse ato normativo ao argumento de ilegalidade, sustentando que a IN SRF nº 404/2004 restringe indevidamente o conceito de insumo que estaria contemplado no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A jurisprudência judicial que se consolidou sobre o conceito de insumo está refletida no texto da IN SRF nº 404/2004, como se pode inferir do voto do Ministro Campbell Marques, no acórdão prolatado no julgamento do REsp nº 1.049.305, na sessão do dia 22/03/2011:

"Prosseguindo, a questão de se definir se a aquisição de energia elétrica, gás natural, lubrificantes e óleo diesel consumidos no processo produtivo pode ensejar o direito ao crédito presumido de IPI ou não se transporta para uma outra que diz respeito à classificação ou não da energia elétrica e dos citados combustíveis como matéria-prima ou produtos intermediários pela legislação do IPI.

Neste ponto, assim tratou do tema o Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82) - em vigor quando da edição da MP nº 674/94 - que, naquilo que nos interessa, foi repetido pelo art. 147, I, do Decreto nº 2.637/98 (RIPI/98), pelo art. 164, I, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) e pelo art. 226, I, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), transcrevo o primeiro:

Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82)

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]

Como sabido, a expressão "consumir-se no processo de industrialização" significa consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização

mediante ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele.

Sendo assim, **a legislação tributária considera como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.**

Desse modo, a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários" para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma do art. 1º, da Lei n. 9.363/96. Esse entendimento já se encontra pacificado na seara administrativa pelo enunciado nº 12, da Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, com o seguinte teor:

"Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário " (Súmula nº 12, do 2º CC)." (grifei)

Apenas para fins de localização temporal, traz-se à colação a disciplina do IPI expressa no Regulamento vigente à época dos fatos da acusação (RIPI/2002 - Decreto nº 4.544/2002):

"Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;" (grifei)

Portanto, segundo a legislação do IPI e em consonância com a decisão supracitada, estão compreendidos no conceito de insumo a **matéria-prima, os produtos intermediários e os materiais de embalagens adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.**

Por esse enfoque e à luz das razões que sedimentaram o voto do relator, no julgamento do REsp nº 1.049.305, percebe-se que a expressão "**consumir-se no processo de industrialização**", constante do artigo 82, inciso I, do RIPI/1982 (Decreto 87.981/1982), posteriormente veiculado pelo artigo 164, I, do RIPI/2002, significa:

[...] **consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Sendo assim, a legislação tributária considera como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de**

suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto. Desse modo, a energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários". (grifei)

Todavia, no que se refere ao PIS/PASEP e à COFINS não cumulativos regidos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, impõem-se algumas ressalvas, relativamente ao que se consolidou na província do IPI, quanto ao que se pode depreender do termo "insumo".

De plano, manifesto que não adoto a tese de que o conceito de insumo seja aquele que é dado pela IN SRF nº 404/2002. Atenho-me, para tanto, ao artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003: somente geram créditos de PIS/PASEP e COFINS, os bens e serviços utilizados:

- (i) **na** prestação de serviços, e
- (ii) **na** produção ou **na** fabricação de bens ou produtos destinados à venda

Logo, não se defere o direito de crédito de PIS/PASEP e de COFINS em relação a bens e serviços utilizados em finalidades outras, distintas daquelas que estão acima indicadas, a não ser que exista previsão legal autorizativa – é óbvio.

A regra legal que fixa a concessão de crédito de PIS/PASEP e de COFINS, em relação a bens e serviços utilizados **na produção**, ao lado da concessão de crédito em relação a bens e serviços utilizados **na fabricação**, converge para a assertiva de que a legislação da contribuição do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas não tem em mira o reconhecimento do direito ao desconto do crédito exclusivamente em favor de contribuinte do IPI, em sentido estrito. Isso porque o termo "produção", em paralelo ao termo "fabricação", traz à luz que uma das possibilidades de se gerar crédito não corresponda a uma "industrialização", conforme o que está disciplinado pela legislação do IPI. Ou seja, tomando as palavras do Conselheiro Júlio César Alves Ramos no acórdão nº 9303-003.478, *"não me parece que o legislador da 10.833 (assim como o da 10.637) tenha buscado equiparar as expressões, atento que estava à possibilidade de que a "produção" ensejadora de crédito no âmbito das contribuições não corresponda a uma efetiva industrialização nos termos do IPI. Como é cediço, fora daquele contexto produção pode se referir, e no mais das vezes se refere, a um conjunto de atividades bem maior, que inclui, entre outras, a atividade agropecuária, bem como a agroindustrial."*

Por essa óptica, a teor do artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, é possível o reconhecimento do direito de crédito de PIS/PASEP e de COFINS em relação a bens e serviços utilizados em etapa prévia ainda não exatamente industrial e realizada no interior da própria pessoa jurídica, **se essa etapa prévia faz parte do processo produtivo**. Basta pensar, por exemplo, nos gastos com material de desinfecção e higienização do ambiente de produção de uma empresa que prepara alimentos industrializados para a venda. Nesse cenário, a etapa prévia "não tipicamente industrial" pode ser tão relevante quanto a etapa tipicamente industrial, para fins de reconhecimento do direito de crédito de PIS/PASEP e de COFINS, o que acena para a rejeição de uma exigência há muito formulada para o IPI: que o bem gerador de crédito entre em contato físico com o bem que está sendo industrializado. Se assim não fosse, os serviços não poderiam constar entre as espécies de insumo refletidas no artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por outro lado, se o deferimento do direito de crédito depende do cumprimento da exigência de que os bens e serviços adquiridos sejam utilizados **na** fabricação

ou **na** produção, os bens que devem compor o ativo permanente, por conseguinte, só podem gerar créditos, calculados mediante a aplicação da alíquota da contribuição respectiva sobre o encargo de depreciação do bem, desde que este seja utilizado na fabricação ou na produção, a teor do artigo 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. De qualquer forma, a legislação não concede a tomada de crédito de uma vez só, calculada sobre o valor integral da aquisição do bem do ativo permanente.

Quanto à essencialidade do bem ou do serviço, acompanho novamente o pensamento do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, na elaboração do voto vencedor expresso no acórdão nº 9303-003.478, já destacado em linhas precedentes:

“De outra banda, não adiro à noção de essencialidade que é por muitos advogada. Como primeiro contra-argumento, porque, preservada a premissa econômica de racionalidade do empresário, seria difícil encontrar algum item efetivamente empregado no processo, e portanto gerador de custo, sem que haja necessidade para tal, no mínimo, para que o produto final seja aceito pelo consumidor. De fato, esse critério apenas nos leva a uma nova dificuldade, qual seja, a delimitação do grau de necessidade do item em consideração: seria ela estritamente técnica ou também econômica, no sentido acima? A primeira opção nos levaria a ter de nos embrenhar nas minúcias de cada processo produtivo; a segunda, a aceitar praticamente todo e qualquer gasto. Em segundo lugar, porque há inúmeros itens, especialmente de serviços, que são "essenciais ao", mas não "utilizado no", processo produtivo.””

Essa ordem de idéias repele a corrente que pretende introduzir, pela vias jurisprudencial e doutrinária, a tese de que o conceito de insumos, para fins de apuração do PIS/PASEP e da COFINS do regime não cumulativo, abarca as despesas operacionais de que trata o artigo 299 do RIR/99. Sem dúvida, a disciplina legal das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não permite o alargamento do conceito de insumos até que estes se confundam com despesas operacionais.

Em síntese, mais uma vez seguindo as considerações já assentadas no voto vencedor do acórdão nº 9303-003.478, sou da opinião de que o serviço ou o bem sobre o qual se pergunta se é ou não insumo deve responder afirmativamente a duas indagações:

- a) participa efetivamente do processo produtivo?
- b) tratando-se de bem, desgasta-se em menos de um ano?

Uma vez decidida a questão prejudicial sobre a aplicação da IN SRF nº 404/2004, no que afeta ao conceito de insumo, passa-se ao exame das questões subordinadas.

1.1) Serviços de manutenção de *pallets* – a glosa dos créditos decorreu de dois fundamentos: a) os serviços de reparo e manutenção desses bens deveriam ser contabilizados no ativo imobilizado, já que propiciam aumento de vida útil superior a um ano, conforme artigo 301 do RIR/99; b) os serviços de reparo e manutenção desses bens não se enquadram no conceito de insumos.

Para a recorrente, tal conclusão é equivocada, tendo em vista a inaplicabilidade do conceito de insumo previsto na IN/RFB nº 404/04, como já explicado anteriormente. No mais, acrescenta a recorrente que os *pallets* são utilizados no armazenamento dos cilindros de gás produzidos pela recorrente, conforme legislação específica aplicável (p. ex.: ANVISA, CONATRAN, ANTT, MOPP - Movimentação e Operação de Produtos Perigosos). Diante disso, sustenta a necessidade da utilização dos *pallets* para o transporte de gases em cilindros, sendo imprescindível que sejam mantidos em perfeito estado, principalmente por razões de segurança. Assim, considerando que são bens empregados como insumo no transporte dos gases vendidos aos clientes, revelar-se-ia evidente que os valores gastos com os serviços para a sua manutenção também caracterizam insumos, os quais devem gerar o direito ao crédito do PIS/PASEP e da COFINS.

Em caráter subsidiário, a recorrente salienta que, caso se entenda que os *pallets* devam estar contabilizados no ativo imobilizado, dever-se-ia, por consequência, reconhecer que fazem jus a créditos de PIS/PASEP e COFINS calculados sobre os encargos mensais de depreciação. Nessa hipótese, à semelhança do que restou decidido pela instância *a quo* quanto aos itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF, terá havido mera postergação do pagamento do PIS/PASEP e COFINS, conforme apontam as DACONS acostadas aos autos.

Anoto que a recorrente não contestou, nesta instância recursal, a afirmativa de que tais gastos implicaram aumento de vida útil do bem em prazo superior a um ano, motivo por que estaria obrigada a registrar os valores pagos a esse título em conta do ativo imobilizado, na forma do artigo 301, § 2º, do RIR/99. Uma vez não refutado o fato mencionado, considero, nesses termos, que a recorrente fazia jus a créditos de PIS/PASEP e COFINS na proporção de 1/48 avos do valor de aquisição desses bens, jamais de uma vez só, sobre o valor integral contabilizado. Disso, pode-se concluir que ocorreu postergação no recolhimento da diferença entre o PIS/PASEP e a COFINS que deveriam ser pagos mensalmente, calculados com desconto de crédito de PIS/PASEP e COFINS proporcional à fração citada, e os valores daquelas contribuições efetivamente pagos em cada mês, tendo em conta as provas acostadas aos autos da realização de pagamentos postergados. Em face do exposto, sigo o raciocínio da autoridade *a quo*, ao admitir que “*restou comprovado na impugnação, às fls. 27558 e 27559, que a contribuinte realizou recolhimentos dos (sic) PIS/Cofins em 2010 e 2011 em valor bem acima de tais glosas.*” À vista do exposto, provejo o recurso, quanto ao tema em debate.

1.2) Despesas extras – de acordo com o relatório fiscal, as "despesas extras" comportam as mais variadas formas de despesas: serviços de táxi, deslocamentos, hospedagens em hotéis/pousadas, passagem de ônibus, pesagem etc. - fls. 24586/24806. A Fiscalização alega que identificou todos os lançamentos feitos no livro Diário, a débito das contas 51300000000 (Materiais e Insumos), 51400000000 (Serviços Prestados por Terceiros) e 51500000000 (Despesas com Veículos) contendo no histórico a palavra "extra". Em seguida, elaborou o demonstrativo de fls. 24807/24810, onde estão relacionadas todas as aquisições cujos créditos foram apropriados indevidamente pela fiscalizada.

A recorrente diz, a tal propósito, que esses gastos se referem a reembolsos de despesas com serviços de táxi, deslocamentos de motoristas, hospedagens, passagens de ônibus, pesagens, taxas de fiscalização, refeições, dentre outras, todas diretamente relacionadas ao serviço de transportadoras de cargas que contrata para viabilizar a distribuição de seus produtos aos clientes. Nesse sentido, adverte que, se não contratasse tais serviços, tornar-se-ia impossibilitada de atender a demanda de seus clientes e distribuir os gases por ela fabricados. Assim, ressalta que as despesas extras são acessórias ao preço pago pelo serviço de transporte, porém necessárias para a regular prestação dos serviços.

No caso das despesas com hospedagem, aduz que, nem sempre, o transportador consegue percorrer todo o trajeto em um dia. Nessa situação, a hospedagem em hotel/pousada é imprescindível, seja em razão do necessário repouso, seja para evitar acidentes de trânsito, tão comuns no país. Nessa ordem de idéias, informa que o Estatuto do Motorista Profissional (Lei nº 12.619/12) incluiu na CLT o artigo 235-D, que passou a garantir o repouso diário em hotel, nas viagens de longa distância.

Já as despesas com táxi e passagens de ônibus foram incorridas para atender exigências específicas da recorrente, permitindo o deslocamento do motorista ao ponto de carregamento, isto é, de onde sairá o caminhão com os produtos a serem transportados. Naturalmente, sem que o motorista se desloque até o ponto de carregamento, fica inviável o transporte e, conseqüentemente, a geração da receita tributável.

No mesmo tom, relata que igualmente relevantes são as despesas com a pesagem dos caminhões, afinal ter conhecimento do peso da carga do veículo é obrigatório, pois eventual excesso de peso pode acarretar a aplicação de elevadas multas ao transportador, o que é suficiente para demonstrar a natureza de insumo de tais serviços. Da mesma forma, advoga que as taxas de fiscalização cobradas pelos Estados constituem não apenas despesas necessárias e essenciais, mas também obrigatórias, não havendo qualquer dúvida quanto à possibilidade de creditamento dos valores desembolsados a esse título.

O que se vê, no presente recurso, é a tentativa de se valer do conceito de despesa operacional, dado pelo artigo 299 do RIR/99, para fins apuração de PIS/PASEP e da COFINS. Os gastos em exame não são insumos, sob o ponto de vista da legislação do PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, porque não foram aplicados na aquisição de bens ou na prestação de serviços efetivamente utilizados no processo produtivo. Conforme confessa a recorrente, trata-se de despesas assumidas para a entrega de produto próprio por ela vendido. Portanto, são gastos decorrentes da comercialização, ou seja, desembolsos efetuados após a produção ou após a fabricação, razão por que se deveria negar provimento ao recurso, quanto ao item ora apreciado. Ocorre, entretanto, que este item da autuação não foi objeto de impugnação, o que impõe o não conhecimento das respectivas razões recursais.

1.3) Compra de óleo diesel - a fiscalizada informou que fornece óleo diesel à empresa GAFOR, responsável por parte do transporte dos gases produzidos, conforme previsto no anexo II do aditivo contratual assinado no dia 1º de outubro de 2009 - fl. 24835. Para a Fiscalização, óleo diesel não se enquadra no conceito de insumo, já que não é utilizado no processo produtivo da empresa.

Ao seu turno, a recorrente declara que o óleo diesel é adquirido para abastecer os cavalos-mecânicos alugados da empresa GAFOR, conforme contrato acostado às folhas nº 24.831/24.850. Nessa toada, a recorrente expõe que tais veículos são utilizados no transporte e na distribuição de parte dos gases por ela produzidos aos seus clientes finais, ficando evidenciada a sua utilização como insumo na prestação dos referidos serviços. De acordo com tal raciocínio, basta subtrair o óleo diesel do serviço de transporte para se concluir pela sua necessidade e essencialidade, afinal, sem ele o transporte dos gases é impossível, inviabilizando a continuidade de sua atividade econômica. Ademais, o cálculo do crédito sobre combustíveis está expressamente previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que a Receita Federal do Brasil corrobora esse entendimento, conforme a Solução de Divergência nº 37, de 9 de outubro de 2008.

Também aqui não pode prosperar a pretensão recursal, pois o óleo diesel comprado não era utilizado no processo produtivo e, sim, no transporte e na distribuição de gases comercializados aos clientes finais. Tal aspecto fático toma vulto em face das exigências estipuladas no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em ordem a destacar que a destinação que fora dada ao combustível implica impedimento ao enquadramento no conceito de insumo.

1.4) Despesas como monitoramento e rastreamento – a Fiscalização identificou todos os lançamentos feitos no livro Diário, a débito das contas 51300000000 (Materiais e Insumos), 51400000000 (Serviços Prestados por Terceiros) e 51500000000 (Despesas com Veículos) contendo no histórico as palavras "monitoramento" ou "rastreamento". Em seguida, elaborou o demonstrativo de fls. 24863/24868, no qual estão relacionadas todas as aquisições cujos créditos foram apropriados indevidamente pela fiscalizada. Isso porque, no entendimento da autoridade fiscal, as despesas com monitoramento e rastreamento não são considerados "insumos", já que não são aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Em sua defesa, a recorrente explica que desempenha atividades de transporte, distribuição e comercialização de gases, motivo por que as despesas com monitoramento e

rastreamento revelam-se essenciais, pois propiciam o controle e a proteção da carga transportada. Nesse rumo, salienta que o referido transporte tem por objetivo viabilizar a entrega dos gases no estabelecimento do consumidor final ou nos pontos de venda, onde são retirados pelos clientes. Portanto, se impossibilitado o aproveitamento de créditos sobre as referidas despesas, a atividade de transporte de carga torna-se demasiadamente insegura, uma vez que o roubo de cargas é bastante comum nas rodovias do país.

Tais despesas podem ser necessárias à manutenção da fonte produtora, e normais e usuais às atividades da pessoa jurídica, à luz do que prevê o artigo 299 do RIR/99, o que não as torna automaticamente geradoras de crédito de PIS/PASEP e de COFINS. Como já foi dito, para gerar crédito de PIS/PASEP e de COFINS não cumulativos, é essencial que o bem ou serviço seja aplicado no processo produtivo, em consonância com o disposto no artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833, de 2003. No entanto, a recorrente sublinha que os gastos ora examinados decorreram do implemento de meios tecnológicos voltados à proteção da carga a ser entregue a clientes finais ou em ponto de venda, onde são retirados pelos adquirentes, clientes da recorrente. Por conseguinte, tais desembolsos eram aplicados em serviços utilizados pela recorrente após o processo produtivo. Patente, pois, a procedência da autuação e do acórdão da DRJ. Nesse sentido, deve-se negar provimento à pretensão recursal, no tocante ao item em debate.

1.5) Despesas com pedágio - a fiscalizada também apurou créditos tendo como base de cálculo as despesas pagas a título de pedágios - fls. 24869/24875. Segundo a Fiscalização, o valor pago a título de pedágio é uma contrapartida pela utilização de via pública. Em outras palavras, o pedágio não constitui remuneração pela prestação de um serviço. Isso porque as empresas concessionárias, por meio de concessão prevista no artigo 175 da Constituição da República de 1988, firmada em contratos com a Administração Pública, obrigam-se à construção ou à conservação de rodovias, recebendo do poder público o direito de cobrar pedágio por sua utilização. Logo, independentemente da natureza jurídica do valor do pedágio (tributo, tarifa ou preço público), o valor pago constitui remuneração pela passagem pela via pública e não por serviço realizado pela concessionária para sua construção ou conservação.

Por sua vez, no presente apelo, a recorrente afirma que o transporte dos gases que fabrica depende do pagamento do pedágio, sob pena de se inviabilizar o regular tráfego pelas vias públicas. Por tal perspectiva, a despesa com pedágio é necessária e obrigatória, pois prevista em lei. Além disso, o pedágio é utilizado como insumo na prestação do serviço de transporte dos gases, constituindo custo que compõe o preço final de seu produto, de modo que sua subtração o inviabilizaria por completo.

Entendo que é despecienda a discussão sobre a natureza jurídica do pedágio. O que interessa para a solução da questão posta é saber se o gasto com pedágio foi aplicado no processo produtivo. Para tal resposta, observo que, na impugnação, a recorrente manifestou que, *“sem o pagamento do pedágio, não é possível que as empresas transportadoras contratadas pela Impugnante desloquem-se pelas rodovias para efetuar a entrega de seus bens e produtos aos seus clientes, sendo certo que tais despesas configuram-se como necessárias à manutenção de sua atividade.”* (grifei)

Novamente, cabe afastar a tese de necessidade da despesa para a manutenção da fonte produtora. O pagamento de pedágio era, sim, necessário à realização da entrega de bens a clientes, o que não tem a menor importância para fins de reconhecimento do direito de crédito. Como já se disse, é imprescindível descortinar se o gasto desembolsado com o pagamento do pedágio foi aplicado, ou não, no processo produtivo, e a resposta a essa pergunta

é “não”, porquanto pagou-se o pedágio para tornar possível o aperfeiçoamento de suas vendas, com a tradição da mercadoria alienada. Em tal cenário, não há como prover o recurso, uma vez que os pedágios foram pagos após o término do processo produtivo.

1.6) Despesas com hospedagem, passagem rodoviária e diárias – segundo a Fiscalização, as despesas com hospedagem, passagem rodoviária e diárias não se enquadram no conceito de insumo, já que não são aplicadas ou consumidas na produção dos bens ou na prestação dos serviços (fls. 24880/24892). Explique-se, ainda, que as despesas glosadas foram relacionadas no demonstrativo de fls. 24893/24895 e 24896/24898, cujos valores foram extraídos dos lançamentos escriturados no livro Diário, nas contas 51300000000 (Materiais e Insumos), 51400000000 (Serviços Prestados por Terceiros), 51500000000 (Despesas com Veículos) e 514603 (Transporte Contratado).

Diz a recorrente que já demonstrara, no item “despesas extras”, que os gastos em apreço constituem despesas com insumos empregados na prestação do serviço de transporte de gases. Nesses termos, conclama pela consideração sobre as razões de defesa já exposta no item 1.2, supra.

No entanto, à semelhança do que restou assentado quanto ao item 1.2, não é possível conhecer das razões recursais, já que este item não foi impugnado perante a primeira instância.

1.7) Despesas com consultoria – segundo a Fiscalização, dentre os insumos cujos créditos foram apropriados pela recorrente, alguns deles são relativos a despesas com “consultorias”. Referidas despesas foram comprovadas após a solicitação de alguns documentos de aquisições, selecionados por amostragem - fls. 24899/24904. De acordo com o relato fiscal, as despesas com os serviços de consultorias não são aplicadas ou consumidas na produção ou fabricação dos produtos produzidos pela fiscalizada ou na prestação dos serviços; são despesas aplicadas nas atividades-meio da fiscalizada (projetos, recursos humanos, departamento jurídico, informática, despesas com alimentação, viagens etc).

Para a recorrente, os serviços técnicos de assessoria e consultoria objetivam auxiliar os gestores e proprietários da empresa na tomada de decisões estratégicas e de grande impacto sobre os resultados atuais e futuros da organização. Desse modo, contratam-se assessores e consultores, especializados em determinados assuntos, a fim de implementar melhorias no processo produtivo e nos serviços prestados pela empresa ou até mesmo para atender determinadas normas que dizem respeito à atividade econômica desenvolvida. Trata-se, pois, de serviços utilizados como insumos e empregados **indiretamente** na produção e fabricação dos gases e, ainda, na prestação dos serviços de transporte.

Nessa mesma linha, a recorrente anuncia que a necessidade e a essencialidade da consultorias são patentes, porquanto, sem os referidos serviços, não seria possível melhorar e tornar mais eficaz o seu processo produtivo, muito menos alcançar níveis maiores de qualidade do produto final. Ademais, alguns serviços dessa natureza foram contratados com o objetivo de atender normas de segurança no transporte dos gases ou até mesmo para diminuir o impacto ambiental de sua atividade. A própria autoridade fiscal menciona vários serviços dessa natureza nas páginas 28/30 do TDF, tais como assessoria para estudos do passivo ambiental, coleta e análise da água do poço tubular, renovação de licenças de operação junto à CETESB, consultorias relacionadas ao transporte de cargas, renovação de certificados de responsabilidade técnicas, dentre outros. Portanto, todos os serviços de assessoria e consultoria contratados eram necessários à melhoria de seu processo produtivo, mormente por torná-lo mais eficiente, seguro, econômico e ambientalmente adequado.

Mais uma vez a recorrente insiste com a tese de que tais despesas são necessárias para a consecução de seu objeto social. O argumento da autoridade fiscal se baseia no fato de que os gastos em referência foram aplicados em atividades-meio. Atividade-meio é

aquela que não é inerente ao objetivo principal da pessoa jurídica, ou seja, é um serviço necessário, embora sem relação direta com a atividade principal, ao passo que a atividade-fim é aquela que caracteriza o objetivo principal da pessoa jurídica, sua destinação, normalmente expressa no contrato social.

No rol de notas fiscais citadas pela Fiscalização, descortinam-se serviços de técnicos na caixa de incêndio, assessoria para estudo de passivo ambiental, lavagem de peças de oficina, assessoria para registro junto ao CRQ, análise de poços de monitoramento, assessoria para coleta e análise da água do poço tubular, serviços e investimentos em energia elétrica, organização do arquivo técnico de projetos da gerência, assistência técnica de filmagem central, elaboração de projeto arquitetônico para fins de aprovação na vigilância sanitária etc.

À vista do exposto, não há como acolher a pretensão da recorrente, uma vez diante de gastos não aplicados ou consumidos **diretamente** na fabricação de produtos ou na prestação de serviços da pessoa jurídica, conforme reza o artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Segue, nessa linha, a jurisprudência dominante na CARF:

“PIS E COFINS. CREDITAMENTO. INSUMO. CONSULTORIAS
Insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou
serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão
somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade,
adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos
***diretamente** na fabricação do produto ou serviço prestado.”*
(Acórdão nº 1402002.337 – 4ª Câmara/2ª TO, sessão de
05/10/2006, rel. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto)
(grifei)

1.8) Despesas com condomínio – para a Fiscalização, não há previsão legal concessiva do direito de crédito de PIS/PASEP e Cofins não cumulativas às despesas com condomínio.

A recorrente, a esse respeito, afirma que faz jus aos créditos glosados com fulcro no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Em síntese, ela se defende com o discurso de que as despesas com condomínio enquadram-se no já explicitado conceito de insumo. Isso porque o condomínio é cobrado dos condôminos como rateio de diversas despesas do prédio, tais como energia elétrica, água, mão de obra própria ou terceirizada, manutenção das áreas comuns, dentre outras. Além disso, a despesa condominial é obrigatória aos ocupantes do imóvel e não meramente facultativa. Assim, se deixasse de pagar a cota condominial, não poderia se estabelecer no prédio onde desempenha suas atividades econômicas. De acordo com essa linha de entendimento, a necessidade e a essencialidade da despesa mostrar-se-iam inquestionáveis, o que autorizaria enquadrá-la como insumo empregado **indiretamente** na produção e na fabricação de seus produtos.

Como já se disse em vários momentos anteriores deste voto, não se admite a extensão do conceito de despesa operacional do artigo 299 do RIR/99 para fins de apuração de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos. Também o fato de ser compulsória não transforma a despesa em insumo, do ponto de vista das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. É preciso que o gasto relacionado a essa despesa seja **diretamente** utilizado no processo produtivo para ser considerado insumo.

No mais, mencione-se que a partilha das despesas comuns traz a reboque a ideia de consumo dividido, e não há como se admitir que algo que se consome em conjunto seja ao mesmo tempo utilizado em processo produtivo realizado por condômino que possui

gigantescas instalações de produção, uma das maiores empresas mundiais do ramo de gases industriais, atrás apenas da *Air Liquide*, da França, como noticia *The Wall Street Journal*, em sua página em português na Internet, em matéria escrita por Robert Wall, no dia 21/12/2016⁶. Assim, não há como acolher a alegação de que tal contribuinte rateie com terceiros despesas de suas unidades de fabricação ou de produção com energia elétrica, água, mão de obra própria ou terceirizada, dentre outras. Se houve, de alguma forma, partilha de despesas condominiais com a recorrente, tais despesas certamente não são relacionadas à produção ou à fabricação.

De qualquer sorte, o condômino se torna devedor da quota que lhe cabe, sendo credor o condomínio (art. 1336, II, do vigente Código Civil), que poderá executá-lo, em caso de inadimplência (art. 1348, II, do vigente Código Civil, c/c art. 75, XI, do CC/2015). Essa nota de autonomia da quota condominial, em relação às despesas que lhe dão causa, denota que o produtor institucional não quis incluí-la entre as despesas geradoras de crédito de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, pois do contrário teria agido à semelhança do que fez em relação à energia elétrica consumida, às benfeitorias e às edificações em imóvel de terceiros, aos aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, todos incluídos em incisos do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002. Tal conclusão repele a procedência do recurso, no que diz respeito às despesas condominiais.

2) Glosa de créditos baseados em despesas com aluguéis pagos a pessoas físicas - não foi impugnada a exigência fundada na glosa dos créditos baseados em despesas com aluguéis pagos a pessoas físicas.

3) Glosa de créditos baseados em despesas com aluguéis de imóvel que já tenha integrado o patrimônio da pessoa jurídica - não foi impugnada a exigência fundada na glosa dos créditos baseados em despesas com aluguéis de imóvel que já tenha integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

4) Glosa de créditos baseados em despesas com fretes relativos ao transporte de produtos acabados e em elaboração entre os estabelecimentos da fiscalizada - fls. 25003/25013 - a recorrente foi intimada a informar o nº contábil das contas em que são escrituradas as despesas com fretes relativas ao transporte de produtos em elaboração e acabados entre os estabelecimentos da fiscalizada (Termo de Intimação Fiscal nº 04) - fl. 23609. Em resposta, apresentou as contas em dois grupos: a) Linde Entre Filiais (gasoso); b) Todos os Fretes (líquido). Em seguida, esclareceu que, no grupo “Todos os Fretes” (líquido), são registradas **exclusivamente** operações de transporte de produtos fabricados entre filiais da pessoa jurídica. Tais **produtos fabricados** podem ser armazenados nas diversas filiais receptoras para posterior venda a cliente da região ou, então, utilizados como matéria-prima intermediária em operação industrial de gaseificação e enchimento de cilindros, para serem vendidos de forma ambulante ou na porta da filial, de onde são retirados pelos clientes. Isto é, o produto está pronto **quimicamente**, em sua versão líquida, e é nesse estado que é armazenado em tanques. Porém, ainda pode passar por um processo de **gaseificação** para seguir, daí, ao consumidor final. Portanto, em síntese, constatou-se que o grupo “Todos os Fretes” (líquido) se refere ao transporte de **produtos em elaboração**, ao passo que o grupo “Linde Entre Filiais” (gasoso) se refere ao **transporte de produtos acabados**.

Malgrado tenha sido informado pela fiscalizada que o transporte de líquidos se referia à “*matéria-prima intermediária*”, a Fiscalização concluiu que, de fato, o produto em estado líquido deve ser visto como **produto em elaboração**. Isso porque, de acordo com o artigo 8º, § 4º, da IN SRF 404/2004, insumo é toda matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

⁶ <<http://br.wsj.com/articles/SB12629385496040284455304582509521599307232>>. Acesso em 10/01/2017.

Ocorre que, em consonância com o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIPECAFI), **produtos em elaboração** representam a totalidade das matérias-primas que estão em processo de transformação. Ou seja, o produto em elaboração é o resultado da utilização, no processo produtivo, das matérias-primas e dos produtos intermediários. Assim, o produto em elaboração se distingue do produto acabado em razão de necessitar, ainda, de algum tipo de industrialização ou de algum outro evento futuro (resfriamento, secagem etc). Ademais, os líquidos transportados pela fiscalizada já estão **quimicamente** prontos, ou seja, falta apenas uma etapa de industrialização (processo de gaseificação) para serem considerados produtos acabados.

Concluindo, do ponto de vista da Fiscalização, os líquidos transportados pela fiscalizada, tanto para venda como para o posterior processo de gaseificação, não se enquadram no conceito de insumos, pois são produtos em elaboração. Em consequência, o frete dos líquidos entre estabelecimentos da pessoa jurídica não gera crédito de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, uma vez que o § 4º do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004 dispõe no sentido de que somente são considerados insumos a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem.

No que diz respeito aos produtos acabados, o raciocínio da Fiscalização é o seguinte: as despesas de fretes derivadas das vendas de mercadorias produzidas geram direito a créditos de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, não por serem consideradas insumos, e, sim, porque constam do artigo 3º, IX, das Leis 10637/2002 e 10833/2003. Entretanto, a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos não implica transferência de propriedade do produto acabado; significa dizer que, nesses casos, não há venda de produto acabado, razão pela qual não há que se falar em direito de crédito de PIS/PASEP e COFINS. Por outro ângulo, todavia, se chega à mesma conclusão: o frete de produtos acabados é um serviço utilizado na distribuição das mercadorias, e não na produção ou fabricação delas. Por isso, referidos fretes não podem ser considerados insumos e gerar créditos com base no inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Portanto, em suma, para a Fiscalização, não se admite o crédito de PIS/PASEP e de COFINS não cumulativos em relação às despesas de frete de produtos em elaboração (líquidos) ou acabados (gasoso), entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

A defesa da fiscalizada, antes de avançar no mérito, requer que se compreendam a necessidade e a essencialidade das referidas despesas, bem como o seu inegável emprego nas atividades econômicas desenvolvidas. Para isso, destaca que é imprescindível descrever minuciosamente todas as etapas envolvidas na modalidade de distribuição "cilindro" de seus produtos:

- **Etapas 01:** os gases produzidos pela recorrente saem de suas fábricas em estado *líquido* e são **transportados**, por caminhões tanque, para as **estações de envasamento**, onde são acondicionados em tanques.
- **Etapas 02:** os gases em estado líquido passam por um **processo de gaseificação** em vaporizadores e, posteriormente, são transportados por meio de gasodutos até os equipamentos de envasamento.
- **Etapas 03:** agora em **estado gasoso**, os gases são envasados em cilindros de diversos tamanhos e acondicionados em *pallets* que viabilizam o transporte aos clientes;
- **Etapas 04:** após o envasamento e acondicionamento em *pallets*, o **produto acabado** é finalmente **transportado** aos clientes por meio de (i) venda direta, (ii) "ambulante" ou (iii) para os pontos de venda da recorrente.

Como se pode perceber, as etapas da referida modalidade de distribuição [cilindro] atravessam dois momentos de transporte dos gases, que são absolutamente necessários e essenciais ao desenvolvimento de seu processo produtivo:

Momento nº 01: transporte do gás líquido para as estações de envasamento, onde o produto passa pelo processo de gaseificação; e

Momento nº 02: transporte do produto acabado para venda ou para pontos de venda da recorrente, de onde serão retirados pelos clientes.

A recorrente assinala que o transporte dos gases em estado líquido para as estações de envasamento é necessário e essencial, porque, se subtraído do processo produtivo, ficam inviabilizadas as demais etapas e a consecução dos objetivos pretendidos com a realização da atividade econômica. Em outras palavras, o transporte do gás em estado líquido do estabelecimento fabricante para as estações de envasamento é imprescindível à obtenção do produto final que será vendido aos seus clientes. Por conseguinte, pouco importa se o gás em estado líquido é matéria prima intermediária ou "produto em elaboração". Demonstrada a importância de seu transporte entre os estabelecimentos da recorrente, torna-se indiscutível que os fretes configuram serviços utilizados como insumo no processo de industrialização executado pela recorrente. Demonstrado que os fretes em questão se enquadram no conceito de insumo referido pela legislação das contribuições sociais incidentes sobre a receita, deve ser reformado o acórdão da DRJ, a fim de que se cancele a glosa efetuada.

Quanto ao serviço de frete pago para o transporte do produto acabado (cilindros de gás) até os postos de venda (Etapa 04), a recorrente afirma que está diretamente relacionada com a operação de venda, já que a respectiva despesa objetiva a condução do produto ao consumidor final, ainda que a este caiba a retirada da mercadoria nos pontos de venda da recorrente. Desse modo, sustenta que a exegese do inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 é consentânea com o aproveitamento de créditos decorrentes dos serviços de frete destinados ao transporte do produto acabado até o consumidor final, mesmo que isso não signifique a entrega da mercadoria no estabelecimento do cliente e, sim, nos pontos de venda mencionados.

Mais além, declara que, ainda que não se concorde com o argumento exposto no parágrafo anterior, é de se admitir que as aludidas despesas podem gerar créditos com fundamento no inciso II do artigo 3º dos diplomas legislativos mencionados, já que o transporte dos cilindros de gás até os pontos de venda da recorrente integra o seu processo produtivo, porquanto, sem o referido deslocamento, os cilindros de gás não chegariam ao consumidor final, frustrando o objetivo de toda a atividade desenvolvida pela recorrente. Ademais, as anteditas despesas compõem o custo de produção e estão inegavelmente inseridas no ciclo produtivo da recorrente, reforçando a ideia de que se referem a serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final.

Por outra perspectiva, a tese defensiva salienta que não se deve esquecer, outrossim, que a recorrente, dentre outras atividades previstas em seu objeto social, comercializa e distribui os produtos por ela fabricados. Segue daí que o frete pago para o transporte do produto acabado é utilizado como insumo na prestação do serviço de distribuição e comercialização dos gases. Por esse ponto de vista e considerando que tais despesas integram o custo do serviço de distribuição dos gases nos diversos pontos de venda da recorrente, é de se reconhecer a possibilidade de apropriação dos créditos.

Não se pode deixar de mencionar que a recorrente, ainda na fase de impugnação, esclareceu que cometera um equívoco, ao prestar informação à Fiscalização, inserindo, na resposta à intimação, valores que efetivamente se referem a **despesas de frete na venda**, e não a despesas de frete entre estabelecimentos da própria fiscalizada. Diante disso, converteu-se o julgamento em diligência para confirmação do que a então impugnante revelara. Em cumprimento à resolução de diligência aprovada pela DRJ, o autor do feito reconheceu a

glosa a maior na base de cálculo da autuação, por ter havido a inclusão, no lançamento, de importância relacionada à despesa de frete na venda de produtos, o que bastou à autoridade julgadora para excluir da glosa tal diferença indevidamente incluída. Portanto, o recurso voluntário só abrange o montante da glosa que remanesceu incólume, após a apreciação da autoridade julgadora de primeira instância.

A recorrente não tem razão. Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não cumulativa para a COFINS, admitiu-se o desconto de crédito calculado sobre o valor dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria pessoa jurídica vendedora, à luz do disposto no artigo 3, inciso IX, *verbis*:

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

[...]

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O artigo 15 da citada Lei nº 10.833/2003 também autorizou o desconto de crédito de PIS/PASEP calculado sobre despesas com fretes pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no país, na operação de venda, conforme se depreende da transcrição a seguir:

“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”

Sublinhe-se que, até a edição da Lei nº 10.833/2003, não havia previsão legal para a concessão de crédito de PIS/PASEP ou COFINS sobre o frete pago. No entanto, a Lei nº 10.833/2003 só passou a autorizar o desconto de crédito sobre as despesas de fretes **nas operações de venda**, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor. Por conseguinte, o gasto com transporte entre estabelecimentos da pessoa jurídica não gera crédito de PIS/PASEP ou COFINS, seja para produtos acabados, seja para produtos em elaboração. O discurso em torno da necessidade da despesa para o auferimento de receitas pode ter êxito no âmbito do IRPJ ou da CSLL, jamais no plano do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos, como já explicado neste voto em várias passagens.

Perante os fundamentos aduzidos, o recurso é improcedente, no tocante ao item debatido.

5) Glosa de despesas com locação de cavalos-mecânicos contratados junto à empresa Gafor - a fiscalizada apresentou à Fiscalização o "Contrato de Prestação de Serviços de Operação de Cavalos-Mecânicos e Manutenção de Equipamentos", firmado em 01/08/1997, cujas principais cláusulas são as seguintes - fls. 24840/24850:

1. DO OBJETO

1.1 Em decorrência do Contrato de Locação de Cavalos Mecânicos ("Contrato de Locação"), firmado nesta data entre as partes contratantes, por este instrumento, a GAFOR se obriga a fornecer à AGA, motoristas para operação dos cavalos mecânicos e demais serviços - necessários à distribuição de gases aos clientes da AGA, bem como serviços de manutenção dos semi-reboques de propriedade da AGA, a fim de garantir sua conservação e bom funcionamento ("SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO"). A GAFOR se obriga a fornecer a relação desses motoristas e mantê-la sempre atualizada.

1.2 Os motoristas utilizados neste contrato serão todos empregados da GAFOR, devidamente registrados, na classe de habilitação "E", pelos quais a GAFOR, neste ato, assume integral responsabilidade, mantendo-os com exames médicos periódicos atualizados e cumprindo todas as obrigações trabalhistas e previdenciárias, legalmente previstas.

(...)

2) SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO

Sempre que for necessário realizar manutenção EM QUALQUER EQUIPAMENTO pertencente à AGA, a GAFOR deverá antes apresentar à AGA orçamento, contendo preços e a forma de PAGAMENTO e só deverá executar os serviços após a aprovação dada pela AGA

Devidamente intimada, a então fiscalizada apresentou o "Contrato de Locação dos Cavalos Mecânicos" - fls. 25301/25303, acima citado. A seguir, as principais cláusulas desse contrato:

"Na condição de legítima proprietária dos cavalos-mecânicos relacionados no Anexo I do presente instrumento, (a seguir designados "CAVALOS-MECÂNICOS", a GAFOR os cede em locação à AGA, por intermédio de sua filial situada na Alameda Amazonas nº 868-A - Alphaville - Barueri/SP, na forma e condições estabelecidas neste instrumento, para fins de transporte dos produtos fabricados e/ou comercializados pela AGA, a seguir designados "PRODUTOS", obedecida a programação por ela estabelecida. (...)

Expirada a vigência do contrato, os cavalos-mecânicos deverão ser devolvidos à GAFOR, no mesmo estado em que foram entregues, salvo desgaste normal de uso, totalmente livres e desembaraçados, sem qualquer ônus ou gravame. (...)

Pela locação dos cavalos-mecânicos, a AGA pagará à GAFOR a importância mensal, calculada nos termos do Anexo II, que faz parte integrante deste instrumento, ("VALOR DE LOCAÇÃO"). (...)

Tendo em vista que a GAFOR terá que acoplar aos cavalos-mecânicos locados equipamentos denominados

"Gerador de Corrente Elétrica" e "Caixa Multiplicadora de Rotação" e considerando que a AGA possui esses equipamentos, fica combinado o seguinte:"

Da análise dos precitados contratos, bem como dos comprovantes das aquisições apresentados pela fiscalizada, relativos ao ano calendário de 2009, apurou-se que a pessoa jurídica descontou créditos de PIS/PASEP e de COFINS não cumulativos em relação a despesas com locações de cavalos-mecânicos, despesas com prestação de serviços (motoristas para os cavalos-mecânicos), reembolso de pedágios, reembolso de despesas operacionais (monitoramento) e reembolso de despesas extras.

A Fiscalização reconheceu os créditos relacionados às despesas com prestação de serviços (fornecimento de motoristas para dirigir os cavalos-mecânicos).

Neste tópico, serão examinados apenas os créditos relacionados às despesas com locação de cavalos-mecânicos, já que as demais despesas foram relatadas em tópicos distintos: tópico 3.1.5 - despesas com pedágios; tópico 3.1.4 - despesas com monitoramento; tópico 3.1.2 - despesas extras.

5.1) Glosa de despesas com locação de cavalos-mecânicos - cavalo-mecânico é um conjunto formado por cabine, motor e rodas de tração do caminhão, que pode ser engatado em vários tipos de carretas e semi-reboques para transporte (no caso, foram engatados os equipamentos denominados "Gerador de Corrente Elétrica" e "Caixa Multiplicadora de Rotação", de propriedade da Linde Gases).

Para a Fiscalização, tais cavalos-mecânicos alugados não se classificam como "máquinas ou equipamentos": cavalos-mecânicos estão classificados no código 8704 da tabela TIPI (Veículos Automóveis para o Transporte de Mercadorias), enquanto que as máquinas e equipamentos estão classificados nos capítulos 84 e 85 da TIPI.

A partir disso, a Fiscalização aduz, ao atribuir ao locatário o direito de apurar crédito de PIS/PASEP e COFINS pela despesa de aluguel de "máquinas e equipamentos", que a lei não quis alcançar, também, com o emprego dessa expressão, as despesas com aluguel de veículos automotores. A título de exemplo, ressalta alguns diplomas legais que evidenciam a distinção entre o conteúdo semântico dos termos máquina, equipamento e veículo.

Com base no exposto, a Fiscalização glosou os créditos apropriados pela fiscalizada a título de aluguel de "equipamento", já que, para o bem locado (cavalo-mecânico), não há previsão legal que permita o creditamento. E se assim não fosse - acrescenta - o bem locado possibilitaria a obtenção de créditos de forma duplicada, pois a GAFOR, por ser tributada pelo Lucro Real e ter registrado o mesmo bem em ativo imobilizado, pode se apropriar dos créditos relativos aos encargos de depreciação.

Já para a recorrente, o cavalo-mecânico é, indiscutivelmente, uma máquina, pois se utiliza da energia produzida pelo motor para desempenhar as suas funções. Adicionalmente, argumenta que a ideia da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS reside em desonerar a receita das empresas mediante concessão de créditos que podem ser calculados sobre determinadas despesas. Essas despesas, por óbvio, guardam relação com a receita obtida pelo contribuinte, auferida em razão do desempenho de suas atividades. Por esse viés, não é necessário muito esforço para se concluir que o inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 objetivou permitir que toda e qualquer máquina - em sentido amplo -, utilizada nas atividades da empresa, possa gerar crédito. Nada, pois, mais lógico que admitir o cálculo do crédito sobre tais despesas, já que diretamente relacionadas à atividade desenvolvida e à própria receita obtida.

Ainda que não seja esse o entendimento da Turma, adverte a recorrente que é notório que os veículos alugados pela recorrente configuram insumos utilizados no processo produtivo e no transporte de seus produtos. Como já se demonstrou, sem o transporte dos referidos produtos, resta inviabilizada a atividade desenvolvida pela recorrente.

Engana-se a recorrente. Em primeiro lugar, como destacado pela Fiscalização, várias leis que afetam o PIS/PASEP e a COFINS exaltam a distinção entre máquinas e veículos. Repare-se:

a) Lei nº 10.485/2002:

*Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

*a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) Lei nº 10.637/2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem

aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

c) Lei nº 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)*

d) Lei nº 10.865/2004:

Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

*I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de **caminhões chassi** com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e **caminhão monobloco** com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e*

*II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas e veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da*

TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

*§ 3º Na importação de **máquinas e veículos**, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:*

(...)

*§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:*

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

*IV - alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, **máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves**, utilizados na atividade da empresa;*

*V - **máquinas, equipamentos e outros bens** incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

*§ 7ª O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de **máquinas** ou **veículos** relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

*Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de **máquinas** e **veículos** classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.*

e) Lei nº 11.033/2004:

*Art. 14. As vendas de **máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens**, no mercado interno ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, na execução dos serviços de dragagem, e nos Centros de Treinamento Profissional, na execução do treinamento e formação de trabalhadores, serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e, quando for o caso, do Imposto de Importação. (Redação dada pela Lei nº 11.726, de 2008)*

*§ 7º O Poder Executivo relacionará as **máquinas, equipamentos e bens** objetos da suspensão referida no caput deste artigo,*

§ 8º O disposto no caput deste artigo aplica-se também aos bens utilizados na execução de serviços de transporte de mercadorias em ferrovias, classificados nas posições 86.01, 86.02 e 86.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul, e aos trilhos e demais elementos de vias férreas, classificados na posição 73.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul, relacionados pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

(...)

*§ 10. Os **veículos** adquiridos com o benefício do Reporto deverão receber identificação visual externa a ser definida*

pela Secretaria Especial de Portos. (Incluído pela Lei nº 11.726, de 2008)

f) Lei nº 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:

(...)

*II - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;*

Em segundo lugar, mas não menos importante, a diferença de posição na TIPI traduz a distinção entre máquinas e veículos, com o detalhe de que a própria legislação do PIS/PASEP e da COFINS leva em consideração essa mesma distinção. Para comprovação, basta verificar as várias referências aos códigos da TIPI para máquinas e veículos, explicitados no texto dos atos normativos acima colacionados. Ora, se os textos legais evocam máquinas e veículos de tal forma a distingui-los pelas posições na tabela TIPI, não pode o aplicador ignorar essa diferença, tratando-os como se fossem a mesma coisa, do ponto de vista das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. É preciso deixar transparente que a interpretação dada ao inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não é condescendente com a pretensão de elastecer o conteúdo semântico dos termos “máquinas” ou “equipamentos” para abarcar o “conjunto formado por cabine, motor e rodas de tração do caminhão”, conhecido por cavalo-mecânico

Também aqui se rejeita o argumento da necessidade da despesa para a obtenção da receita, a teor do que já se discorreu em linhas já passadas sobre esse tema. Indubitavelmente, a despesa com frete derivada da movimentação de produtos acabados e em elaboração, entre estabelecimentos da recorrente, é estranho à fabricação ou à produção.

6) Exclusão indevida da receita bruta de tributos com a exigibilidade suspensa – não houve a apresentação de impugnação contra a exigência fundada na glosa da exclusão da receita bruta de tributos com exigibilidade suspensa.

7) Exclusão indevida do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL relativa às aquisições de bens do ativo permanente, deduzidos indevidamente como despesa operacional – em sequência, os subitens 7.1 e 7.2, ambos objeto dos mesmos argumentos, no recurso voluntário.

7.1) Manutenção de máquinas e equipamentos (contas 513201 e 513202) – conforme o descrito no item nº 3.8 do TDF, a fiscalizada adquiriu diversos bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos que foram contabilizados indevidamente como despesas operacionais (contas 513201 e 513202), sendo certo que, do ponto de vista da Fiscalização, deveriam estar classificados no ativo imobilizado. Diante disso, a fiscalizada foi intimada a informar a vida útil de cada bem adquirido, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea (laudos, notas fiscais etc). Entretanto, nenhum documento que demonstrasse a efetiva vida útil do bem foi apresentado. Por tais motivos, as aquisições de bens contabilizados indevidamente em conta de resultado (despesa) foram adicionadas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de acordo com demonstrativo anexado ao Termo de Intimação

Fiscal nº 03, no total de R\$4.985.463,03 - fls. 23603/23608, tendo como supedâneo o que dispõe o artigo 301 do Decreto nº 3.000/99.

7.2) Manutenção de máquinas e equipamentos (bens importados) - conforme demonstrado no item nº 3.6 do TDF, a fiscalizada importou bens utilizados na manutenção de seus ativos. Parte desses bens foi contabilizada em conta de resultado (despesa) – no valor de R\$ 366.681,51. Por tal motivo, as aquisições de bens contabilizados indevidamente em conta de resultado (despesa) foram adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo como suporte o que dispõe o artigo 301 do RIR/99.

Segundo a tese defensiva, os subitens 7.1 e 7.2 não passam de mera postergação no pagamento do IRPJ e da CSLL. Na impugnação, a recorrente demonstrou que, em relação aos itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF, apesar de ter havido recolhimento a menor do PIS/PASEP e da COFINS nos períodos fiscalizados, houve aumento no valor destes mesmos tributos nos períodos seguintes. Isso porque, ao invés de calcular o crédito sobre os encargos de depreciação, a recorrente calculou o crédito sobre o valor da aquisição e o descontou da base de cálculos das contribuições sociais de uma só vez. Na prática, portanto, inexistiu ausência do pagamento de tributo, mas mera postergação. Tal conduta teria gerado valor menor a pagar nos meses em que os créditos foram apropriados e valor maior nos meses seguintes, já que não ocorreu o aproveitamento dos encargos de depreciação nos períodos subsequentes

Quanto aos subitens agora em exame, a autoridade fiscal verificou que os valores dos bens adquiridos pela recorrente teriam sido indevidamente contabilizados como despesas operacionais, o que deu ensejo à redução do lucro real apurado e da base de cálculo da CSLL. Tais foram as razões pelas quais citada autoridade adicionou à base de cálculo dos referidos tributos.

O que se discute é que, se tal lógica foi aceita e aplicada para cancelar os itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF, também deveria prevalecer para cancelar os subitens 7.1 e 7.2, afinal o efeito verificado é exatamente o mesmo, no IRPJ e na CSLL. Ao considerar os valores da aquisição dos referidos bens como despesas operacionais, a recorrente as deduziu integralmente de sua receita, apurando lucro real tributável inferior ao que teria apurado, caso deduzisse apenas a taxa de depreciação prevista em lei. Portanto, é evidente que não houve falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, mas mera postergação decorrente do aproveitamento integral de despesas que deveriam ser amortizadas pouco a pouco, nos termos da legislação tributária. Ou seja, se por um lado a recorrente aproveitou integralmente a despesa em determinado ano-calendário, deixou de aproveitá-la nos anos seguintes.

Para a recorrente, o acórdão recorrido, estranhamente, deixou de aplicar essa lógica para o IRPJ e a CSLL sob o argumento de que a recorrente não o teria alegado em sua impugnação. No entanto, basta a leitura do item I ("Indevida glosa de despesas operacionais") da Parte B ("Exigências relativas ao IRPJ e CSLL") da impugnação para que se constate o equívoco da DRJ.

Na verdade, o acórdão recorrido valeu-se de dois motivos: a) falta de alegação da ocorrência de postergação; b) falta de prova da ocorrência da postergação. Não há dúvida de que houve, sim, a alegação da postergação; o que não há nos autos é a prova da postergação, e isso tem um peso substantivo.

Quando se discutiu sobre validade dos créditos de PIS/PASEP e COFINS em relação às despesas de manutenção dos *pallets*, a recorrente ergueu a voz para anunciar que fazia prova nos autos do recolhimento posterior do tributo postergado, indicando, para tanto, as DACON acostadas. O que se repara, agora, no tópico em debate, é o completo silêncio sobre a eventual apuração de imposto a pagar, em períodos posteriores, como comprovação da

postergação. Silêncio esse, diga-se de passagem, que não pode ser superado pela iniciativa da autoridade julgadora, afinal consta do artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972, que a impugnação mencionará "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir." Vale dizer, em suma, que, na espécie, a prova dos fatos extintivos do direito do Fisco cabia à então impugnante, como também cabia agora à recorrente apresentar a prova do suposto tributo postergado.

Em face do exposto, é impossível prover o recurso, quanto ao item em lume.

8) Impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada por não recolhimento das estimativas (itens 5 e 6 do TDF) - a recorrente reclama que a concomitância da aplicação da multa de ofício e da multa isolada configura *bis in idem*, pois ambas as sanções objetivam punir a mesma conduta, qual seja, o não recolhimento do IRPJ e da CSLL. Por isso, a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que, encerrado o ano-calendário, não há mais espaço para a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

Ademais, o não recolhimento de estimativas implica falta de antecipação do IRPJ e da CSLL, motivo por que a defesa sustenta que a punição aplicada pela ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL deve absorver a punição aplicável pelo não recolhimento das respectivas antecipações. Em outras palavras, a recorrente suplica a incidência do princípio da consunção (também conhecido como princípio da absorção), amplamente utilizado na esfera penal, aplicável quando há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas.

No mais, a recorrente traz à baila o artigo 112 do CTN, segundo o qual, havendo dúvida sobre a interpretação em caso de aplicação de penalidade, deve ser adotada a que for mais favorável ao contribuinte. A recorrente advoga que o legislador quis garantir que não se atribuisse ao contribuinte o ônus da incerteza, nas situações em que o próprio Fisco reconhece a impossibilidade de precisar a interpretação adequada da norma tributária. De acordo com a recorrente, essa perspectiva desnuda que a existência de dúvida também se manifesta sempre que o julgamento de órgãos colegiados resultem em empate de votos. Portanto, nessas situações, o colegiado deve cancelar a multa duvidosa com base no já citado artigo 112 do CTN.

O pagamento do imposto por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, e é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaia da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

"Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em questão depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 105:

"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) 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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica."

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Tal entendimento está alinhado ao pensamento do Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, conforme acórdão nº 1302-001.8263, sessão de 06/04/2016, assim anunciado:

“Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime .”

A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio *caput* do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao prescrever que, “*nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de

pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas ou mesmo sobre bases de cálculo efetivas apuradas trimestralmente, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101-002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, *“sob essa ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.”*

A tese de que a infração que motiva a multa isolada é absorvida, por consunção, pela infração que dá causa à multa de ofício, não pode prosperar, por sua própria fraqueza. Consoante o magistério de Luiz Regis Prado⁷, na consunção, *“determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consuntiva) ou em uma forma regular de transição para o último – delito progressivo”*. Destaquem-se, pois, as infrações do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que dizem respeito à lide, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, para a devida análise:

- a) no inciso I, falta de pagamento do tributo, falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata;
- b) no inciso II, alínea “b”, deixar de efetuar o pagamento de estimativas.

De modo algum é possível asselar que, deixar de efetuar o pagamento de estimativa constitui fase de realização da falta de pagamento de tributo apurado na declaração de ajuste. Em outras palavras, não se pode dizer que, aquele não pagou o tributo apurado na declaração de ajuste, anteriormente deixou de efetuar o pagamento de estimativas.

Em outro sentido, deixar de efetuar o pagamento de estimativas também não constitui regular transição para a falta de pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste. Deixar de efetuar o pagamento de estimativa não é uma etapa antecedente necessária pela qual o agente antes atravessa para deixar de realizar o pagamento do tributo apurado na declaração.

De igual modo, é impossível afirmar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é fase de realização da entrega de declaração inexata ou da omissão da entrega da declaração de ajuste, tanto quanto é impossível sustentar que deixar de efetuar o pagamento de

⁷ Curso de direito penal brasileiro, volume I - parte geral, arts. 1º a 1º a 120, 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 190.

estimativas é uma forma regular de transição para a apresentação de declaração inexata ou para a omissão de declaração de ajuste.

Inequivocamente, não há interligação por necessidade entre quaisquer das modalidades de infração do inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação atual, e a infração do inciso II, alínea “b”, do mesmo artigo. A pessoa jurídica pode ser omissa em relação à entrega de declaração de ajuste, ou pode ter apresentado declaração de ajuste inexata, e ter efetuado corretamente os pagamentos de estimativas.

Também não há necessidade entre deixar de pagar o tributo apurado na declaração de ajuste e deixar de pagar a estimativa, ou seja, uma pessoa jurídica pode ser omissa em relação ao pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste sem ter deixado de efetuar os pagamentos devidos de estimativa.

À vista do exposto, repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

De resto, não se deve acolher o pedido de que, em caso de empate, no julgamento da questão sobre a concomitância da multas isolada e de ofício, aplique-se-lhe o disposto no artigo 112 do CTN, provendo-se o recurso voluntário ante a incerteza administrativa. Isso porque, em primeiro plano, a pretensão ora lançada colide com o preceito constante do artigo 54 do anexo II do vigente Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o qual estabeleceu que “as turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade”. Portanto, tal disposição regimental não está assentada no sentido de que, em caso de empate, dever-se-á reconhecer a vitória ao recorrente, desconsiderando o peso qualitativo atribuído pelo Regimento Interno ao voto do presidente, em caso de empate.

Ademais, em reforço ao entendimento acima esposado, traz-se à baila o § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, inserido pela Lei nº 11.941/2009, fonte normativa do citado dispositivo regimental, que tratou do voto de qualidade.

“Art. 25 ...

[...]

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) ”

Nesse prumo, a pretensão manifestada no recurso voluntário, consistente com o pedido de provimento do recurso em caso de empate, na votação, independentemente do peso adicional do voto do presidente, também conflita com o Decreto nº 70.235/1972, o que reforça o argumento adrede apresentado, em convergência com a conclusão de que não há como acolher a pretensão da recorrente.

Todavia, atine-se para o fato de que a questão em tela só pode ser conhecida se houver empate na votação a respeito da concomitância das multas isolada e de ofício. Já se não houver empate, não inexistirá – é óbvio – razão para se debater o assunto.

Finalmente, o pedido de que seja cessada a incidência de juros moratórios, caso a pendência administrativa ultrapasse o interregno de 360 dias, contados do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos, em face da transgressão ao artigo 37 da vigente Constituição republicana e ao artigo 24 da Lei nº 11.957/2009.

De fato, vale anotar que o artigo 24 da Lei nº 11.457/2009 prescreveu a obrigatoriedade de se proferir decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias, a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, malgrado tenha deixado de fixar qualquer espécie de sanção à Administração, caso superado o lapso temporal estabelecido para a resposta do Fisco federal ao contribuinte, quando este estiver no exercício de seu direito constitucional de peticionar. Na verdade, tal dispositivo instituiu um direito subjetivo do contribuinte a uma resposta da Administração Tributária da União em prazo compatível com o mandamento constitucional que assegura a razoável duração do processo, previsto no inciso LXXVII do artigo 5º da Constituição da República de 1988. Desse modo, ultrapassado o prazo dado pela lei, o contribuinte pode recorrer ao Judiciário, que agora dispõe de um parâmetro legal, para manifestar a pretensão a uma resposta imediata por parte da Administração Tributária da União.

Seja como for, não há na Lei nº 11.457/2009, ou em qualquer outra norma legal, a estipulação da suspensão da incidência de juros moratórios, para os casos de descumprimento do prazo fixado ao Fisco federal para atendimento aos pleitos apresentados pelos contribuintes, em geral. A despeito disso, o contribuinte poderia efetuar o depósito extrajudicial de que trata o artigo 1º da Lei nº 9.703/1998, regulamentado pelo Decreto nº 2.850/1998, pela Instrução Normativa SRF nº 421/2004 e pelo Ato Declaratório Executivo Codac nº 16/2016. Tal procedimento garante ao recorrente a proteção contra os efeitos da demora do julgamento administrativo, pois os depósitos extrajudiciais sofrem a incidência de juros calculados com base na variação da taxa Selic, a teor do disposto no § 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/1995.

Considerando os fundamentos anunciados neste voto, propõe-se não conhecer das razões recursais em relação às despesas “extras” (item 3.1.2 do TDF) e em relação às despesas com hospedagem, passagem rodoviária e diárias (item 3.1.6 do TDF) e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa dos créditos de PIS/PASEP e COFINS em relação às despesas com serviços de manutenção em *pallets* (item 3.1.1 do TDF).

Agora, o recurso *ex officio*.

A DRJ desconstituiu integralmente o lançamento fundado nos motivos reunidos nos itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF. Também desconstituiu-se em parte o lançamento que estava escorado nos motivos de fato e de direito descritos no item 3.4 do TDF.

Diante dos valores exonerados apresentados no Demonstrativo de Exoneração do Crédito Tributário constante do item V do acórdão recorrido, conheço do recurso.

Primeiramente, a exoneração de créditos decorrentes da glosa de créditos anunciada no item 3.4 do TDF.

Como já adiantado, a Fiscalização glosou créditos apropriados pelo sujeito passivo referentes aos fretes no transporte de produtos acabados e em elaboração entre os estabelecimentos da recorrida, ao argumento de que inexistia previsão legal nesse sentido. Ocorre que, durante a fiscalização, a recorrida foi intimada a informar o número das contas do livro Razão em que foram escrituradas as transferências de produtos entre suas filiais. Em resposta, esclareceu-se que essas transferências estavam registradas em dois grupos de contas: (a) linde entre filiais (gasoso) e (b) todos os fretes (líquido). Ainda em dúvida, a autoridade fiscal novamente indagou se o segundo grupo (todos os fretes) se referia a transporte entre

estabelecimentos da pessoa jurídica fiscalizada. Na resposta acostada às fls. 23.613/23.616, o funcionário encarregado da resposta informou **equivocadamente** que **todas** as contas do segundo grupo registravam operações de fretes entre estabelecimentos filiais. Diante disso, a Fiscalização considerou que todas as contas do citado grupo refletiam operações entre estabelecimentos da recorrida, fato que motivou a referida glosa.

Na peça impugnatória, a recorrida explicou o equívoco cometido, asseverando que nas contas mencionadas também constavam registros de fretes vinculados a **operações de venda** de mercadorias, e não somente fretes entre estabelecimentos. Sendo assim, assinalava que fazia jus à parcela do crédito glosado. Todavia, segundo a autoridade julgadora de primeira instância, a impugnante deixou de exibir a relação discriminada dos valores indevidamente glosados, como também não juntou documentação comprobatória, o que justificou a conversão do julgamento em diligência, no curso da qual intimou-se a contribuinte a apresentar o rol das glosas que seriam indevidas, além dos documentos comprobatórios, acompanhados das explicações necessárias.

Nesses termos, desceram os autos para realização da diligência, com a expedição de intimação para a entrega de demonstrativos de fretes nas vendas e juntada de documentos. A partir daí, a autoridade local tomou ciência da dificuldade de levar a efeito o trabalho que lhe incumbia, diante da documentação “exorbitantemente volumosa” a ser examinada, o que exigiria o dispêndio de um tempo de execução em torno de um ano, conforme o alegado pela fiscalizada. Desde então seguiram-se outras intimações, todas marcadas pela tentativa de se atingir o objetivo mediante o melhor critério, como tal considerado o que pudesse propiciar respostas razoavelmente seguras, ao longo de um tempo de execução aceitável.

Nesse intercurso, a autoridade incumbida da diligência descobriu que a Fiscalização inserira, na glosa de créditos decorrentes de fretes, valores que já haviam sido glosados nos itens referentes a “despesas extras”, “despesas com monitoramento”, “despesas com pedágio” e “despesas com locação de cavalos-mecânico”. Além desses, a Fiscalização também incluía, no cômputo dos créditos de fretes excluídos, valores de descontos que aprovara, relacionados ao fornecimento de motoristas para dirigir cavalos-mecânico. Portanto, descortinou-se, **num primeiro momento**, glosa em duplicidade, de um lado, e glosa de crédito já deferido, de outro. Com a eliminação dessas falhas, o total das glosas derivadas de fretes passaria de R\$ 66.834.495,86 para **R\$ 40.510.542,12**.

Entretanto, uma vez intimada novamente a segregar, em demonstrativo, as despesas de frete nas operações de venda, alusivas ao montante explicitado de R\$ 40.510.542,12, reunindo, ainda, notas-fiscais, conhecimentos de transporte e demais documentos comprobatórios, veio a recorrida expor uma planilha com apuração parcial pela qual evidenciava a identificação, em caráter temporário, de despesas de frete no valor de R\$ 13.967.931,36, equivalente a 34,76% do total, sendo que, dessa parcela, o montante de R\$ 11.996.304,52 correspondia a fretes em operações de venda, equivalendo a 85,88% do universo já segregado de 34,76%, ao passo que o restante, na quantia de R\$ 1.971.626,84, dizia respeito a frete *intercompany*.

Por meio de petição datada de 07/04/2014, a recorrida, então fiscalizada, informou que estava preparando outro demonstrativo com vistas a possibilitar a segregação, por estabelecimento, entre os fretes nas operações de venda e os demais fretes. Na oportunidade, mencionou que iria utilizar, para tanto, como referência, a proporção entre a movimentação financeira relativa às transferências e a movimentação financeira total ao longo do ano-calendário de 2009, considerando que esta última é a soma entre a movimentação financeira relativa às transferências e a movimentação financeira relativa às vendas. De acordo com a referida petição, desse modo estabelecer-se-ia a proporção de despesas com fretes nas operações de venda, distinguindo-a da proporção da despesas com fretes *intercompany*.

Cumprе esclarecer que a planilha proposta pela fiscalizada foi apresentada à Fiscalização em reunião realizada na DRF/São José do Rio Preto/SP, quando, então, sugeriu-se a inserção de informações que pudessem conferir maior segurança à proporção encontrada entre a movimentação financeira de fretes nas operações de venda e as transferências entre estabelecimentos. Nesse contexto, a Fiscalização solicitou que se aplicasse uma margem média sobre o valor das transferências com o fim de equalizar o valor das transferências com os de venda, já que no valor das vendas estão embutidos outros custos (impostos, margem de lucro etc.) que não estão presentes no valor relativo às transferências. No mesmo rumo, solicitou-se que se acrescentassem, para fins de rateio, os valores relativos a outras operações (devoluções, remessas para conserto etc), tudo para tornar as informações da planilha o mais consistente possível, assim viabilizando a segregação entre os fretes nas operações de venda e os fretes nas transferências *intercompany*.

Finalmente, por intermédio da petição protocolada no dia 09/06/2014, a contribuinte apresentou a planilha da aba denominada “Base Proporção Tabela Dinâmica”, do arquivo “Movimento 2009 – Planilha Final - TIF4 02.06.2014.xlsx”, à fl. 27862, na qual apurou-se, em relação ao movimento total da fiscalizada (vendas, transferências e outras operações), o percentual de 88,07% relativo às operações de venda. Ato contínuo, a fiscalizada requereu a aplicação deste percentual para fins de determinação do valor dos fretes nas operações de venda, separando-os dos fretes *intercompany* (fls. 27861/27862). Essa conclusão só foi possível com o auxílio das planilhas abaixo:

1) Planilha “Movimento 2009 Filial x Operação”:

Segundo a recorrida, na aba “Movimento 2009 Filial x Operação”, estão relacionadas, por Código Fiscal de Operações e Prestação (CFOP) e estabelecimentos, todas as operações ocorridas ao longo do ano-calendário de 2009, e em conformidade com os livros fiscais. Tal apuração pode ser resumida no seguinte:

- Valor total das vendas: R\$ 509.196.571,19;
- Valor das transferências: R\$ 55.507.408,29;
- Valor de outras operações: R\$ 4.869.112,51;

2) Planilha “Margem Média por Filial”:

Na aba denominada “Margem Média por Filial”, constam os percentuais utilizados para equalizar o valor das transferências em relação ao preço das vendas, conforme já relatado. Esses percentuais representam a diferença entre o preço de venda e o da transferência de produtos.

3) Planilha “Base Proporção Texto”:

Na aba denominada “Base Proporção Texto”, consta a aplicação da margem média sobre o valor das transferências. Ao cabo da aplicação, os valores a considerar são os seguintes:

- Valor das vendas: R\$ 509.196.571,19;
- Valor das transferências ("equalizado"): R\$ 64.103.812,57;
- Valor de outras operações: R\$ 4.869.112,51.

4) Planilha denominada “Proporção por Filial - Equalizada”:

Na aba “Proporção por Filial - Equalizada”, aplica-se sobre o total dos fretes o percentual entre o valor das vendas e o movimento total da fiscalizada (valor das vendas + valor das transferências com margem + valor de outras operações).

Em primeiro lugar, determinou-se o percentual de 88,07%, mediante a relação entre o valor das vendas e movimento total da fiscalizada:

$$\frac{509.196.571,19}{509.196.571,19 + 64.103.812,57 + 4.869.112,51} = 88,07\%$$

Em seguida, o percentual de 88,07% foi aplicado sobre o total dos fretes. Nesse ponto, a recorrida indicou que o **valor total dos fretes é de R\$ 40.092.296,29**, conforme planilha "Proporção por Filial – Equalizada". Assim, calculou-se que 88,07% do total dos fretes referem-se ao valor do frete sobre vendas, o que resultou na quantia de R\$ 35.309.472,76 (= 88,07% X 40.092.296,29). Por conseguinte, segundo a recorrida, R\$ 35.479.972,26 correspondem ao **valor a ser excluído da glosa** de créditos de PIS/PASEP e COFINS, **no total anual de 2009**.

A autoridade fiscal, ao cabo da diligência requisitada pela autoridade julgadora de primeira instância, anuiu com o valor referente ao **total anual a ser excluído** da glosa, apurado pela pessoa jurídica, na importância de R\$ 35.309.472,76, de acordo com fl. 27870. No entanto, é preciso assinalar que a autoridade fiscal elaborou demonstrativo com a distribuição desse valor pelos meses do ano-calendário de 2009, na coluna "vendas", conforme o quadro abaixo. Nesse mesmo quadro, na coluna "transferência/outros", consta o **montante mensal** da glosa que **remanesce**, cujo total, no ano-calendário de 2009, alcançou a cifra de R\$ 4.782.824,07. Para não restar dúvida, a soma entre o valor anual a ser excluído da glosa, conforme a proposta da recorrida, de R\$ 35.309.472,76, e o valor anual da glosa a ser mantido, de R\$ 4.782.824,07, é de R\$ 40.092.296,29, justamente o valor total do frete, apurado pela recorrida na planilha "Proporção por Filial - Equalizada".

No entanto, não se pode esquecer que se deve imputar à própria recorrida as referências a dois valores distintos, referentes ao total das despesas de frete, no ano-calendário de 2009. Num **primeiro momento**, ela mencionou que esse total seria de R\$ **R\$ 40.510.542,12**; num **segundo momento**, de **R\$ 40.092.296,29**. O primeiro valor resultou da constatação de que, no montante de R\$ 66.834.495,86 que havia sido glosado pela Fiscalização, estava indevidamente inserida uma importância em duplicidade, pois fora objeto de glosa anterior, e outra parcela de crédito precedentemente deferido. Já num segundo momento, a recorrida informou que o total do frete era de **R\$ 40.092.296,29, depois de elaborar a planilha "Proporção por Filial - Equalizada"**, para a qual mostrou-se necessária a prévia apuração do total do frete de cada filial (observar a coluna "R"). Entretanto, entre um valor e outro, a autoridade fiscal admitiu aquele que decorreria da montagem da planilha "Proporção por Filial - Equalizada", concordando com a recorrida. A propósito, a diferença entre ambos é de R\$ 418.245,83, o que equivale a 1,03% do maior valor (R\$ 40.510.542,12).

Tal foi a tabela elaborada pela autoridade fiscal, com a distribuição mensal do valor total anual a ser excluído da glosa (coluna "vendas"), bem como a distribuição mensal do valor anual da glosa a ser mantido (coluna "transferência/outros"), em relatório apresentado à autoridade *a quo*, elaborado a partir do método proposto pela recorrida:

Mês	Vendas	Transferência / Outros
jan/2009	2.632.718,01	356.613,29
fev/2009	2.846.622,81	385.587,64
mar/2009	2.871.208,63	388.917,89
abr/2009	2.740.410,75	371.200,74
mai/2009	2.379.526,69	322.317,40
jun/2009	2.985.895,92	404.452,79
jul/2009	3.014.490,11	408.326,00
ago/2009	3.026.773,78	409.989,88
set/2009	3.035.108,10	411.118,80
out/2009	3.121.449,67	422.814,15
nov/2009	3.094.249,90	419.129,82
dez/2009	3.561.018,40	482.355,67
Total	35.309.472,76	4.782.824,07
Total Geral	40.092.296,83	

Agora no enfrentamento da questão, não vejo como estabelecerem-se correlações entre as despesas de frete e os valores de vendas, de transferências e de outras operações. O valor do frete é função dependente de variáveis⁸ como a distância percorrida, os custos operacionais do transporte, a possibilidade de retorno da carga, o tempo de carga e de descarga, a sazonalidade da demanda por transporte, a especificidade⁹ da carga transportada e do veículo utilizado, a probabilidade de perdas e avarias, o estado de conservação das vias utilizadas, os pedágios e a fiscalização, o prazo de entrega e aspectos geográficos. Apesar da irrelevância (ou da pouca relevância) do valor das vendas para a determinação do valor do frete, não há o que se possa fazer, em sede de recurso *ex officio*, pois a rejeição à metodologia empregada resultaria no emprego de nenhuma metodologia, já que a Fiscalização e a própria recorrida não acordaram qualquer outra.

Além disso, a autoridade fiscal, na execução da diligência, acolheu a alegação de que a glosa que efetuara estava impregnada com valores indevidos, os quais deveriam ser extirpados, porque uma parcela já havia sido glosada em outro item, enquanto outra parcela já havia sido deferida. Uma terceira parcela restante ainda deveria ser "purificada", porquanto contaminada com as despesas de fretes incidentes nas vendas. A questão sobre a qual se discute, nesse ponto, está na aplicação de metodologia substitutiva em decorrência do juízo que reprova a validade lógica da metodologia utilizada para a "purificação". Se se disser que essa metodologia é inválida, não haverá qualquer outra. E, efetivamente, a metodologia empregada é, do ponto de vista da lógica, inválida.

⁸ <<https://wmsalogistica.wordpress.com/2012/11/14/fatores-determinantes-do-valor-do-frete/>>. Acesso em 14/01/2016.

⁹ Aqui, o valor da carga transportada pode ter alguma relevância, em decorrência da prática de roubos nas estradas, a implicar a contratação de escolta, por exemplo.

Ocorre que, por um lado, a recorrida não pode ser prejudicada pela deficiência da metodologia adotada pela autoridade fiscal, que se certificou do fato de que a glosa inicialmente efetuada estava errada e que havia necessidade de "purificar" o valor que remanescesse da eliminação da glosa em duplicidade e do crédito que havia sido anteriormente deferido; por outro lado, o recurso *ex officio* não pode agravar a situação do recorrente. Nessa toada, não se pode dizer que o valor das despesas de frete no transporte entre estabelecimentos é ZERO, ou seja, não se pode dizer que a recorrida, em razão do emprego de metodologia inválida, pode contar com a integralidade do valor de R\$ 40.092.296,29, a título de fretes incidentes nas vendas, pois tal conclusão afirmaria uma piora para quem recorre.

O processo administrativo fiscal constrange o Colegiado, nas circunstâncias do caso concreto, impedindo-o de avançar para um lado ou para o outro. Sou da opinião de que as regras do devido processo legal exigem que a solução da questão seja aquela que já fora dada pela DRJ. Assim, propõe-se o desprovisionamento ao recurso *ex officio*.

Em seguida, os itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF:

1) o item 3.5 do TDF - reclassificação dos créditos relativos aos bens integrantes do ativo imobilizado - está assim narrado:

"Tendo em vista que até dezembro de 2008 a fiscalizada utilizou créditos relativos às aquisições de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, com base no valor de aquisição (1/48 sobre o valor de compra), não está correto utilizar como base de cálculo os valores relativos a TODAS as aquisições efetuadas. Devem ser estornados os valores relativos aos créditos já apropriados pela contribuinte (até dezembro de 2008), sob pena de se creditar duas vezes, do mesmo crédito. Ou seja, o valor que servirá de base de cálculo para as depreciações (chamado de "residual") deve ser ajustado, de forma a serem expurgados os valores que serviram de base para os créditos já apropriados.

Desta forma, por intermédio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 05 foi intimada a fiscalizada para novamente refazer os demonstrativos de apuração, apresentados no dia 05/06/2012, de forma a ajustar a base de cálculo da depreciação (chamada de "residual" - coluna "BM" da planilha "Pis Cofins Linde - Detalhes"), de forma a expurgar os valores que serviram de base para os créditos já apropriados (até 31/12/2008).

Na resposta, protocolada (sic) no dia 27/07/2012, a contribuinte ajustou a base de cálculo da depreciação (coluna "residual") e apresentou um novo demonstrativo denominado "Recalculo Crédito 2009 - Termo 5.xlsx" (ANEXO I)

Com efeito, apurei que ao longo do ano-calendário de 2009, foi apropriado indevidamente pela fiscalizada créditos relativos às contribuições PIS/COFINS no montante de R\$556.956,25 (quinhentos e cinquenta e seis mil, novecentos e cinquenta e seis reais e vinte e cinco centavos) - (Planilha denominada de "Recalculo Crédito 2009 - Termo 5.xlsx" - ANEXO I) e fls. 25298/25300."

Como se depreende do relato fiscal, até 2008, a recorrida apropriou-se de créditos de PIS/PASEP e COFINS à razão de 1/48 ao mês, calculado sobre o valor de aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, sendo certo que essa opção só pode ser exercida em relação às máquinas e aos equipamentos do ativo imobilizado, na forma do § 14 do artigo 3º e artigo 15 da Lei nº 10.833/2003. Já os créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre os demais bens são calculados sobre os encargos mensais de depreciação, em atendimento ao artigo 3º, incisos VI e VII; § 1º, inciso III, e § 9º, todos das

Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Por isso, a Fiscalização determinou o expurgo dos créditos excedentes já apropriados até 2008, relativos aos demais bens, assim como o ajuste, para esses mesmos bens, dos valores que serviram de base de cálculo dos créditos já apropriados, de forma a serem expurgados os excedentes da base de cálculo correta da depreciação.

Uma vez apurada a base de cálculo correta, determinou-se o crédito que excedesse, em 2009, ao valor do desconto calculado sobre essa base de cálculo, que é o encargo mensal de depreciação apoiado na lei. Ora, esses excedentes mensais são consequentes ao emprego de uma base de cálculo maior que a base de cálculo correta. Logo, inevitável a conclusão de que ocorreu postergação dos tributos, uma vez comprovado o recolhimento posterior dos mesmos tributos, à luz dos documentos às fls. 27.558/27.559, os quais explicitam que a recorrida efetuou recolhimentos de PIS/PASEP e COFINS em 2010 e 2011. Nos dizeres da recorrida, em suas contrarrazões, "tal conduta gerou valor menor a pagar nos meses em que os créditos foram apropriados e valor maior nos meses seguintes, já que não se aproveitou dos encargos de depreciação nos períodos subsequentes".

2) item 3.6: glosa de créditos relativos à aquisição de bens importados.

"Portanto, não podem ser classificados como despesas ou como "insumos", os bens adquiridos para a utilização na produção de bens ou na prestação de serviços, cuja vida útil seja superior a 1 (um) ano, mormente quando a vida útil econômica é de 10 (dez) anos.

Por todo o exposto, serão glosados os créditos apropriados pela fiscalizada a título de "insumos" e "manutenção dos ativos", relativos aos bens importados relacionados na planilha denominada de "Relação de outros bens importados - intimação - arquivo de trabalho.xls" - ANEXO I, abaixo consolidados:"

3) item 3.8: glosa de despesas com manutenção de máquinas e equipamentos.

"Por todo o exposto, restou exhaustivamente comprovado que a fiscalizada se apropriou de créditos relativos às contribuições PIS/COFINS referentes a aquisições de bens (partes, peças e serviços) que deveriam ser contabilizados no ativo imobilizado. Ou seja, aproveitou créditos relativos às citadas aquisições como se insumos fossem.

Conforme já relatamos, não se classificam como insumos os bens adquiridos classificados no ativo imobilizado. É que para os bens integrantes do ativo imobilizado (edificações, benfeitorias, máquinas, equipamentos e outros bens) a apropriação de créditos é feita com base nos encargos de depreciação ou com base no valor de aquisição (art. 3º, incisos VI e VII, c/c § 1º, inciso III e § 14, das Leis 10.833/2004 e 10.637/2002).

Desta forma, serão glosados os créditos relativos às aquisições de bens contabilizados nas contas 513201 e 513202, relacionados no demonstrativo anexado ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 - valor total igual a R\$ 4.985.463,03 - fls. 24535/24542 e 25438/25440."

Para os itens 3.6 e 3.8 do TDF, repete-se o raciocínio anteriormente desenvolvido, neste voto, para o item 3.5 do TDF, assim como também se conclui de forma absolutamente igual. Aliás, não foi outra a conclusão da DRJ, *verbis*:

"Por fim, em relação ao argumento de que as glosas relativas aos itens 3.5, 3.6 e 3.8 do TDF não devem prevalecer, tendo em vista que o efeito tributário realmente verificado teria sido em face das irregularidades foi o da

Postergação no recolhimento do PIS/Cofins, e não a falta de recolhimento, considerando que *“seja de uma só vez, seja paulatinamente, o crédito advindo desses bens e despesas seria totalmente amortizado”*, cabe razão ao contribuinte. Isso porque restou comprovado na impugnação, às fls. 27558 e 27559 que a contribuinte realizou recolhimentos dos PIS/Cofins em 2010 e 2011 em valor bem acima de tais glosas."

Em face de tudo o que se expôs, propõe-se o desprovimento do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado

O presente voto vencedor refere-se unicamente à: (i) Glosa de créditos baseados em despesas com fretes entre estabelecimentos da fiscalizada; (ii) Glosa de despesas com locação de cavalos-mecânicos contratados junto à empresa Gafor; (iii) Impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada por não recolhimento das estimativas. Quanto aos demais itens, o voto do Relator fora mantido pelo Colegiado.

De início ressalto o desvelo com o que o I. Relator conduziu seu voto, trazendo para discussão aprofundado estudo sobre o assunto em exame.

A matéria em exame advém da edição das Lei nºs 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram o regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, com o intuito de estimular a eficiência econômica e desonerar a tributação cumulativa da receita. Para atingir seus objetivos, o legislador fez previu um rol de despesas que poderiam originar créditos para o contribuinte que, descontados da receita obtida no período, reduziriam o montante tributável, eliminando, por conseguinte, o indesejado efeito cascata que a cobrança cumulada das contribuições ensejava.

A discussão travada em derredor deste tema encontra seu cerne na definição do alcance semântico da expressão "insumo". Isso porque a utilização de um conceito mais amplo gera maior número de créditos, o que conseqüentemente resulta em menor valor de tributo a pagar. Por outro lado, a restrição excessiva do conceito de "insumo" produz efeito inverso, ou seja, a redução do montante de créditos apropriáveis e o aumento do valor final do tributo a pagar.

Por sua vez, o I. Relator do presente acórdão menciona que não adota o conceito de insumos previsto na Instrução Normativa RFB nº 404/04, e, ao interpretar o 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, entende que: somente geram créditos de PIS/PASEP e COFINS, os bens e serviços utilizados: - (i) **na** prestação de serviços, e - (ii) **na** produção ou **na** fabricação de bens ou produtos destinados à venda .

Com referência à noção de essencialidade, pontuou que não se deve adotá-la, sob pena do caminho nos levar a uma nova dificuldade, qual seja, a delimitação do grau de necessidade do item em consideração: ou estritamente técnica ou econômica. A primeira opção levaria o interprete a embrenhar-se nas minúcias de cada processo produtivo; a segunda, a aceitar praticamente todo e qualquer gasto.

Embora a maioria da Turma convirja com o I. Relator quanto ao entendimento de que o conceito previsto na referida IN/RFB nº 404/04 reduz sobremaneira o âmbito de créditos passíveis de aproveitamento, frustrando o desiderato do legislador, e que a leitura do inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deixa evidente que o conceito de insumo é necessariamente mais amplo do que aquele utilizado pela legislação do IPI e previsto na referida instrução normativa, a divergência ocorre quando deixa de reconhecer os créditos baseados em despesas com fretes entre estabelecimentos da fiscalizada - e com locação de cavalos-mecânicos contratados junto à empresa Gafor, as quais serão a seguir analisadas.

Fretes entre estabelecimentos da recorrente

Conforme se depreende dos autos, o acórdão recorrido glosou créditos calculados sobre fretes relativos ao transporte de produtos acabados e em elaboração entre os estabelecimentos da recorrente.

Em suas razões recursais, preocupou-se a recorrente de descrever minuciosamente todas as etapas envolvidas na modalidade de distribuição "cilindro" de seus produtos, de forma a demonstrar a necessidade e a essencialidade das referidas despesas, bem como o seu inegável emprego nas atividades econômicas desenvolvidas, demonstrando que a referida modalidade de distribuição contempla dois momentos de transporte dos gases que são absolutamente necessários e essenciais ao desenvolvimento de seu processo produtivo:

(i) Momento nº 01: transporte do gás líquido para as estações de envasamento, onde o produto passa pelo processo de gaseificação; e

(ii) Momento nº 02: transporte do produto acabado para venda ou para pontos de venda da recorrente, onde serão retirados pelos clientes.

Quanto aos créditos calculados sobre as despesas com fretes no transporte dos gases em estado líquido do estabelecimento fabricante para as estações de envasamento, entendeu a fiscalização que tratando-se de produto em elaboração, e considerando a definição contida na IND/RFB nº 404/04, o frete relativo ao seu transporte não poderia caracterizar insumo.

Quanto ao frete pago pela recorrente no transporte do produto acabado (cilindros de gás) até os postos de venda (Etapa 04), considerou a fiscalização que, por não se tratar de operação direta de venda, descaberia o aproveitamento do crédito, nos termos do inciso IX do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que prescreve apenas o frete na operação de venda gera créditos da contribuição para o PIS e da COFINS.

Sobre o ponto, entendeu o I. Relator que a Lei nº 10.833/2003 não autoriza o desconto de crédito sobre as despesas de fretes entre estabelecimentos da pessoa jurídica, seja para produtos acabados, seja para produtos em elaboração, e arremata que o discurso em torno da necessidade da despesa para o auferimento de receitas pode ter êxito no âmbito do IRPJ ou da CSLL, jamais no plano do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos.

Porém, não foi este o entendimento que prevaleceu.

Conforme demonstrado em suas razões de recurso, a distribuição dos gases em cilindros aos clientes da recorrente só é viável e possível se eles passarem pelo processo de

gaseificação que permite o posterior envasamento em cilindros. Logo, o transporte dos gases em estado líquido para as estações de envasamento é necessário e essencial. Se subtrairmos o transporte dos referidos produtos, fica inviabilizadas as demais etapas de seu processo produtivo e a consecução dos objetivos pretendidos com o desempenho da atividade econômica.

Em outras palavras, o transporte do gás em estado líquido do estabelecimento fabricante para as estações de envasamento é imprescindível à consecução do produto final que será vendido aos seus clientes.

Assim, pouco importa se o gás em estado líquido é "matéria-prima intermediária" ou "produto em elaboração". Demonstrada a importância de seu transporte entre os estabelecimentos da recorrente, claro está que os fretes configuram serviços utilizados como insumo no processo de industrialização desenvolvido pela recorrente.

Quanto ao frete pago pela recorrente no transporte do produto acabado até os postos de venda, igualmente, entendo, que ao contrário do sustentado pelo acórdão recorrido, os referidos fretes caracterizam-se insumos passíveis de gerar créditos.

É inegável que o frete contratado constitui despesa diretamente relacionada com a operação de venda, já que objetiva levar o produto ao consumidor final, ainda que lhe caiba retirar a mercadoria nos pontos de venda da recorrente, vez que o transporte dos cilindros de gás até os pontos de venda da recorrente integra o seu processo produtivo, de modo que sem o referido deslocamento, os cilindros de gás não chegariam ao consumidor final, frustrando o objetivo de toda a atividade desenvolvida pela recorrente.

Ademais, as mencionadas despesas compõem o custo de produção e estão inegavelmente inseridas no ciclo produtivo da recorrente, reforçando a idéia de que se tratam de serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final, devendo-se, assim, afastar a referida glosa.

Assim, dou provimento neste item, pra restabelecer os créditos apropriados.

Glosa de despesas com locação de cavalos-mecânicos

A situação fática aqui é a seguinte: a recorrente perfez contrato de locação de cavalos-mecânicos com a empresa GAFOR e sobre o valor dos alugueis pagos calculou créditos e os descontou da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Contudo, os créditos apropriados foram glosados pela fiscalização sob o entendimento de que apenas as despesas de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos confeririam o direito ao crédito. Os cavalos-mecânicos, no seu entendimento, não poderiam ser considerados máquinas.

Então, a presente discussão será em torno da aplicação do inciso IV do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, vez que este dispositivo permite que o contribuinte apure créditos calculados em relação aos valores pagos a título de aluguel de máquinas. Confira-se a redação do referido artigo:

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

(...)

IV - alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. "

Veja-se que inexistiu discussão quanto à existência e validade do contrato de locação firmado com outra pessoa jurídica (GAFOR), e não se discute que os cavalos-mecânicos são utilizados nas atividades desenvolvidas pela recorrente, qual seja o transporte dos produtos por ela fabricados e comercializados.

Resta saber, portanto, se os cavalos-mecânicos se enquadram no conceito de "máquina".

É princípio fundamental da hermenêutica que onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir. A respeito do tema, Carlos Maximiliano afirmou que, "quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas" (in "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 17ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247).¹⁰

Desta forma, no caso concreto, cabem ser revertidas as glosas da fiscalização quanto ao item em comento, pois o cavalo-mecânico é indiscutivelmente uma máquina, pois se utiliza da energia produzida pelo motor para desempenhar as suas funções.

A idéia da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS reside em desonerar a receita das empresas mediante concessão de créditos que podem ser calculados sobre determinadas despesas. Essas despesas, por óbvio, guardam relação com a receita obtida pelo contribuinte, auferida em razão do desempenho de suas atividades.

Nesse sentido, conclui-se que o inciso IV dos citados diplomas normativos objetivou permitir que toda e qualquer máquina - em sentido amplo -, utilizada nas atividades da empresa, possam gerar crédito. Assim, deve ser admitido o crédito sobre tais despesas, já que diretamente relacionadas à atividade desenvolvida e à própria receita obtida.

Mas, não só por este fundamento deve ser revertida a citada glosa, pois ainda que não se permitisse o cômputo do crédito através do inciso IV, poderia ser aplicado ao caso o inciso II, pois é notório que os veículos alugados pela recorrente consistem insumos utilizados no processo produtivo e no transporte de seus produtos. Como já se demonstrou, sem o transporte dos referidos produtos, resta inviabilizada a atividade desenvolvida pela recorrente.

Dessa forma, seja por se tratar de máquina (inciso IV), seja por se enquadrar no conceito de insumo (inciso II), dou provimento neste item, pra restabelecer os créditos apropriados.

Impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada por não recolhimento das estimativas

A recorrente contesta a aplicação de multa isolada, cumulada com a multa de ofício, sob o argumento de que representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

¹⁰ STJ REsp: 853086 RS 2006/01380157, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 25/11/2008, T1 PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: <!DTPB: 20090212
 > DJe 12/02/2009.

Os valores recolhidos a título de estimativas são antecipações do tributo apurado no final do exercício. Assim, quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher estimativa, deve-se ter em mente que o fato gerador do IRPJ e CSLL ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar estes tributos.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Não sendo apurado tributo devido não há o que se falar em multa isolada.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento das estimativas devidas durante o ano-calendário. É devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça lucros à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Por esta razão, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, expresso na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício”.

Desta forma, é incabível a exigência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida a multa de ofício e excluída a multa isolada.

Conclusão

Sendo assim, em conformidade com as razões acima descritas, decide-se:

(i) RESTABELECER os créditos baseados em despesas com fretes entre estabelecimentos da fiscalizada;

(ii) RESTABELECER os créditos baseados em despesas com locação de cavalos-mecânicos contratados junto à empresa Gafor;

(iii) RECONHECER a impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada por não recolhimento das estimativas.

Em todos os demais aspectos, a decisão se deu conforme o voto do ilustre Relator.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza