Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16004.720677/2012-18

Processo nº	16004.720677/2012-18
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.903 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	4 de abril de 2024
Recorrentes	MESSER GASES LTDA.
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contextos fáticos distintos do recorrido, no qual o frete avaliado dizia respeito ao transporte de cilindros de gás até os pontos de venda onde seriam retirados pelos clientes. DESPESAS COM PEDÁGIO. CONTEXTO FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente ao creditamento por pedágio na prestação de serviço de transporte de cargas, e não para entrega de produtos acabados pelo fabricante.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Assim, os gastos incorridos com o óleo diesel utilizado nos cavalos-mecânicos, por serem indispensáveis ao transporte, distribuição e comercialização dos gases produzidos pelo contribuinte, são passíveis de creditamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria *"multas isoladas concomitantes"* e em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, somente em relação à matéria *"gastos com óleo diesel*". No mérito, acordam em: (i) quanto ao recurso da Fazenda Nacional, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento; e (ii) relativamente ao recurso do Contribuinte, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Redatora designada.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir José Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por MESSER GASES LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-002.207, na sessão de 15 de fevereiro de 2017, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2009
>
> COMPETÊNCIA DA 1ª SEÇÃO. AUTOS DE INFRAÇÃO DE PIS/PASEP E COFINS REFLEXOS DO IRPJ.

Original

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.

Infere-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.

Original

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

Original

> 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 oficio 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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2009 a partir da constatação de exclusão indevida de tributos com exigibilidade suspensa e dedução indevida de bens de natureza permanente, além de creditamento indevido na apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins. A Contribuinte concordou com a primeira infração e impugnou a segunda, bem como questionou a glosa dos créditos e a multa isolada exigida por falta de recolhimento de estimativas. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou parcialmente procedente a impugnação, restabelecendo parte dos créditos glosados, submetendo esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 27919/27943). O Colegiado *a quo*, por sua vez, assim decidiu (e-fls. 28108/28240):

> 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 (fretes 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.

O Conselheiro Relator opôs embargos apontando omissões, seguindo-se sua apreciação no Acórdão nº 1301-005.310 (e-fls. 28474/28481), no qual assim se decidiu:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para, saneando as omissões constatadas, dar provimento parcial em maior extensão ao Recurso Voluntário, a fim de que, além dos itens objeto de provimento no Acórdão embargado, sejam ainda retificados os valores das glosas canceladas dos itens 3.5 e 3.6 do TDF, nos termos do voto do Relator.

Original

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 07/06/2021 (e-fl. 28482) e em 06/07/2021 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 28483/28515 no qual a Fazenda aponta divergências reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 28518/28533, do qual se extrai:

> **1- DIVERGÊNCIA QUANTO AO FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.**
>
> Estes são os argumentos que a PGFN apresenta para a admissibilidade do recurso especial:
>
> > O acórdão recorrido entendeu que, no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o custo com frete de produtos acabados entre estabelecimentos deve ser considerado para o cálculo do crédito de PIS e COFINS.
> >
> > Nesse sentido, cite-se trecho do voto condutor do acórdão recorrido:
> >
> > > *"**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*

Original

passarem pelo processo de 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." (destaques acrescidos)

Quanto à matéria relativa a insumos, nos termos do art. 3º, inc. II das Leis 10.637/02 e 10.833/03, invoca-se, para satisfazer esta exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, o Acórdão nº **3401-007.245**, segundo o qual, diversamente do entendimento demonstrado nos autos, **não geram créditos os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte**.

Para comprovar a divergência, segue a ementa do julgado:

"Número do Processo 13609.903556/2013-85

Contribuinte KINROSS BRASIL MINERACAO S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 29/01/2020

Relator(a) JOAO PAULO MENDES NETO

Nº Acórdão 3401-007.245

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria votos, em negar provimento a locação de veículos a pessoa física; e locação dos veículos

Original

das posições TIPI 8702, 8703, 8710, 8711, 8712, 8713 e 8715 e suas partes e peças, relativas a ônibus, veículos de passeio, vencida a conselheira Larissa Nunes Girard, que negava provimento à locação de veículos em geral; (ii) por unanimidade de votos, em dar provimento aos serviços de manutenção das linhas de transmissão de energia elétrica construídas pela recorrente; aquisição de máquinas e equipamentos; e anexo V do TVF - máquinas e equipamentos; (iii) por maioria de votos, em dar provimento a contratação de mão de obra empregada na produção, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Larissa Nunes Girard; (iv) por unanimidade de votos, em negar provimento: (iv.i) ao transporte de ouro por carência probatória. O colegiado acompanhado o relator pelas conclusões; (iv.ii) aos créditos de consultoria; (iv.iii) à aquisição de estruturas metálicas; (iv.iv) anexo IVedificações.

Ementa(s)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Exercício: 2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. DELIMITAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Segundo os critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR para a definição do conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS, devem gerar créditos destas contribuições, para o caso específico deste contribuinte, as aquisições de 1.1 Bens, serviços, combustíveis, pecas e serviços de manutenção de veículos e locação de veículos (desde que, nos últimos casos, os veículos fossem utilizados para transporte inserido no processo produtivo), excetuando a locação de veículos a pessoas física; e das posições TIPI 8702, 8703, 8710, 8711, 8712, 8713 e 8715 e suas partes e peças, relativas a ônibus, veículos de passeio, e também a locação de veículos; 1.2 Serviços de manutenção das linhas de transmissão de energia elétrica construídas pela recorrente,, transporte de ouro (neste último caso, desde que o transporte do ouro não seja externo e posterior ao processo produtivo do bem, como já foi firmado nestes autos em relação aos contratos com a Protege S/A nestes mantida a glosa por carência probatória);

1.3 Aquisição de máquinas e equipamentos (como aqueles usados na fase de lavra, moagem, circuito de bombeamento/tubulações de minério...) desde que os bens e serviços contratados tiverem sido utilizados no processo produtivo e anexo V do TVF - máquinas equipamentos; 1.4 Na contratação de mão de obra empregada na produção. No que tange as demais alegações, negar-lhes provimento e manter as glosas para: transporte de ouro por carência probatória - créditos de consultoria - aquisição de estruturas metálicas e anexo IV quanto suas edificações.

Recurso parcialmente provido."

Apesar de não expresso na ementa, o acórdão paradigma nº 3401-007.245, proferido na sessão de 29/01/2020, que, na parte que nos importa, consignou expressamente que inexiste direito creditório dos gastos posteriores à finalização do processo de produção, incluindo-se aí os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, conforme trecho a seguir:

Original

Por fim, merece destaque que da leitura do julgado paradigmático e da própria a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, inexiste direito creditório dos gastos posteriores à finalização do processo de produção ou da prestação do serviço. A partir disso, adianta-se: não podem ser considerados insumos gastos com transportes (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como combustíveis utilizados em frota própria de veículos, em embalagens para transporte de mercadorias acabadas e na contratação de transportadoras.

Ainda para comprovar a divergência, segue a ementa do acórdão paradigma nº 3401-007.345:

Processo nº 11080.914775/2011-07

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3401-007.345 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de fevereiro de 2020

Recorrente SLC ALIMENTOS LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa e despesas com pallets.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto às Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contendores de entulho/resíduos, Aluguéis de veículos e despesas com taxi executivo, Aluguel de guinchos para montagem de máquinas e equipamentos, relativos a produção do arroz DPU e relativos a montagem da usina e correção pela taxa SELIC. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência do MAPA para armazenagem. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos

Original

os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes. ***E por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados****, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.*

Como se percebe, **o acórdão paradigma entendeu que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte não gera créditos da não-cumulatividade, o que o torna apto a configuração da divergência de interpretação em torno da legislação tributária.**

De toda sorte, para que não reste nenhuma dúvida acerca da divergência, segue transcrição dos principais excertos do voto vencedor do acórdão paradigma sobre o tema:

> *Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ouso dela discordar em relação à possibilidade de tomar créditos de PIS e de COFINS nos dispêndios com* ***frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.***
>
> *Com efeito, não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu.* ***Trata-se apenas de uma movimentação de produtos por questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixa-los mais próximos do mercado consumidor (clientes).***
>
> *Portanto, não se trata de uma movimentação por conta de uma venda realizada. Apesar de afirmar que se trata de uma etapa da operação de venda, o Recorrente não apresenta qualquer prova de que a venda dos produtos transportados já tenha ocorrido. Não foram trazidas aos autos notas fiscais de venda nem conhecimentos de transporte que pudessem comprovar que os bens movimentados já estavam vendidos anteriormente.*
>
> ***Em relação à alegação de que este serviço deve ser caracterizado como insumo por se enquadrar nos conceitos de essencialidade e relevância, deve-se ter em conta que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR****, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018,* ***o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa****, nos seguintes termos:*
>
> *(...)*
>
> *O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:*
>
> > *Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*
> >
> > *Por sua vez,* a relevância, *considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação*

Original

> *do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*
>
> *(...)*
>
> *Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*
>
> *(...)*
>
> *Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.*

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes ***dentro do processo produtivo****, como indicam os trechos acima destacados em negrito.* ***Imaginar que dispêndios fora deste, como logística, possam gerar crédito, significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, também gerariam créditos****.*

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, ***sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado****. Diferentemente seria a situação caso se referisse a fretes de produtos em elaboração, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.*

(...)

Ressalte-se que a tese em discussão nos acórdãos paradigma e recorrido é exatamente a mesma, qual seja, quais itens podem ser considerados como insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo, sendo que a decisão *a quo* considerou os fretes de produtos acabados, enquanto o acórdão paradigma afastou o creditamento em tal hipótese.

Vê-se que os acórdãos paradigmas constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

O acórdão recorrido e os paradigmas trataram de uma mesma questão no contexto da apuração das contribuições PIS/COFINS no sistema não cumulativo - a possibilidade de creditamento de frete realizado entre estabelecimentos da própria empresa -, mas chegaram a conclusões divergentes.

O recorrido entendeu que os fretes pagos pela recorrente no transporte do produto acabado até os postos de venda caracterizam insumos passíveis de gerar créditos.

Original

Já para o primeiro paradigma, Acórdão nº 3401-007.245, não podem ser considerados insumos os gastos com transportes (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente.

E para o segundo paradigma, Acórdão nº 3401-007.345, os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação a essa primeira divergência.

2- DIVERGÊNCIA QUANTO À INCIDÊNCIA DA MULTA ISOLADA.

Estes são os argumentos que a PGFN apresenta para a admissibilidade do recurso especial:

> O acórdão ora recorrido, proferido pela e. Turma Ordinária *a quo*, afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, em relação a período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por considerar que a mesma, por força do princípio da consunção, foi absorvida pela multa de ofício aplicada lançada em relação aos mesmos períodos.
>
> Vê-se, portanto, que a e. Turma Ordinária *a quo* entendeu que, incidindo a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, incabível é a aplicação da denominada multa de ofício isolada, mesmo após o advento da Medida Provisória nº 351/2007.
>
> Observe-se o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:
>
> > *"**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.*
> >
> > *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*

Original

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:

[...]

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." (destaques acrescidos)

Diferentemente, a e. Primeira Turma da CSRF considerou ser legítima**, a partir do ano-calendário 2007**, a aplicação cumulativa das duas multas, nas bases em que lançadas, uma vez que decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em *bis in idem*.

Eis a ementa do acórdão paradigma **nº 9101-003.596**:

"Número do Processo 10380.733025/2011-81

Contribuinte THERMES PARTICIPACOES S/A

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

Data da Sessão 10/05/2018

Relator(a)ADRIANA GOMES REGO

Nº Acórdão 9101-003.596

Tributo / Matéria

Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que lhe negaram provimento. Ausente, momentaneamente, a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Original

Ano-calendário: 2008

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. *A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".* ***A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.***

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105*, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996."*

Registre-se que no acórdão acima transcrito, indicado como paradigma, discutiu-se a possibilidade de cobrança concomitante da multa isolada, com suporte no disposto no art. 44, II, b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a multa de ofício em relação ao ano-calendário de 2008.

Uma vez relatado o contexto em que foi proferido o acórdão paradigma, transcreve-se trecho do voto proferido pelo relator do julgado, a fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial:

[...]

Note-se que o acórdão recorrido considera incabível a aplicação concomitante da multa de ofício e da denominada multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, para o ano de 2009, por entender que, para esse período, deve-se considerar que a infração de não antecipar estaria absorvida pela infração maior de omitir receitas.

Por outro lado, o acórdão apontado como paradigma, considera, em clara divergência com o acórdão recorrido, ser cabível a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa, pela totalidade das suas bases de cálculo, afastando ainda a aplicação da Súmula CARF nº 105.

Sendo assim, o acórdão ora recorrido, ao afirmar que sobre determinada parcela deve subsistir apenas uma das multas, diverge do acórdão paradigma, que entende ser plenamente possível a exigência de ambas as multas, por se referirem a infrações distintas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

De fato, conforme a tese esposada no acórdão indicado como parâmetro de divergência, a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos tributáveis, enquanto a multa isolada decorre do não cumprimento, pelo contribuinte, do regime de antecipação mensal do pagamento do imposto.

Por outro lado, desponta ainda outro julgado ora indicado como paradigma, a saber, o acórdão **nº 9101-00.947**, proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tal colegiado sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas **após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007,** tendo no caso então sob exame cancelado a exigência da multa isolada por se tratar de período anterior à alteração legislativa.

Eis a ementa do citado julgado:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1998 Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. Havendo obscuridade no acórdão embargado, acolhe-se os embargos de declaração interpostos para suprir a omissão

Original

> *apontada. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de oficio prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996."*
>
> *(Processo nº 10120.005430/2001-02, Acórdão nº 9101-000.947, 1ª Turma da CSRF, Rel. Cons. Claudemir Rodrigues Malaquias, sessão de 28/03/2011)*

Conforme já registrado, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no caso então analisado, excluiu do lançamento a multa isolada por se tratar de período anterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. **Deixou registrado, entretanto, que após a alteração legislativa do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é possível a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício.** *In verbis*:

> "É necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, *verbis*:
>
> [...]
>
> Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir "**sobre a totalidade ou diferença de tributo**", mas apenas sobre "**valor do pagamento mensal**" a título de recolhimento de estimativa.
>
> Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação. [grifos no original]
>
> Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de oficio em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.
>
> Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a viger somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos."

Resta claro, pois, que os órgãos prolatores dos paradigmas, em análise de casos similares, interpretaram o art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo diverso ao esposado pela E. Turma Ordinária *a quo*.

De fato, diferentemente do colegiado *a quo*, os órgãos prolatores dos acórdãos paradigmas consideraram ser possível, a partir de 2007, a cobrança de multa isolada devido ao não recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada, assim como a cobrança da multa de ofício juntamente com o tributo devido.

Em todos os casos os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes.

Dessa forma, uma vez evidenciado o dissídio jurisprudencial existente no que toca à possibilidade, ou não, de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício a partir de 2007, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido.

Original

> Vê-se que os acórdãos paradigmas constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.
>
> Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.
>
> As decisões cotejadas trataram da questão sobre a possibilidade da aplicação concomitante da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual.
>
> E, em sentido totalmente contrário ao acórdão recorrido, os paradigmas admitiram a cobrança concomitante dessas duas multas para os períodos transcorridos a partir de 2007.
>
> Desse modo, proponho que também seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à segunda divergência. *(destaques do original)*

Na sequência da demonstração da divergência transcrita no exame de admissibilidade, a PGFN invoca o disposto no art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, circunscrito à aquisição de insumos, e argumenta:

> A não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela. O PIS e a COFINS, como é cediço, não incidem unicamente sobre produtos industrializados e nem sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa. Incidem sobre os ingressos que possam ser considerados receitas.
>
> Assim, quando se fala em não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar a sua atividade fim, ou seja, os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS.
>
> Por isso é que, como decido pelo STJ, embora não seja adequada a restrição do conceito de insumo às definições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da legislação do IPI, também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à mera manutenção da atividade empresarial e ao simples funcionamento ordinário das empresas, sob pena se permitir a dedução de gastos ligados à atividade-meio, e não à atividade-fim (despesas operacionais, no conceito do art. 290 e 299 do RIR).
>
> Cumpre salientar que os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.
>
> Desse modo, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de "custos e despesas operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda. Não obstante a adoção de conceito indeterminado de insumos pelas mencionadas leis, delas é possível extrair balizas, na medida em que nem se poderia adotar conceituação demasiado ampla, como seria a da legislação do Imposto de Renda (IR), tampouco assaz restritiva, como a do IPI, a ponto de comprometer a sistemática da não-cumulatividade.
>
> Assim, para se garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos.
>
> O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade

Original

principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

Nesse sentido, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica.

Considera-se, pois, inadequado entender por insumo os gastos ocorridos após a finalização do processo produtivo, não sendo passível de crédito os gastos com fretes de produtos acabados, por absoluta falta de previsão legal.

Nesse sentido posiciona-se o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, conforme excertos abaixo transcritos:

> 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO
>
> 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.
>
> 56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente6, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Desta forma, diante de todo o exposto, deve ser mantida a decisão de primeira instância, mantendo-se a autuação fiscal, no que se refere à concessão de crédito de PIS/COFINS não cumulativo como insumos dos valores relativos aos fretes de produtos acabados.

Com respeito às multas isoladas, defende a possibilidade sua cumulação com a multa de ofício, aduzindo que:

A Recorrida deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea "b", pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

A teor do referido dispositivo legal, a "multa isolada" é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o Recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

O contribuinte recorrido aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração.

Data venia, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma "dupla punição".

Vale dizer, inicialmente, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas.

Original

O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo ao ano-calendário de 2009. Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativo aos anos-calendário de 2009.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

Observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

Logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte.

Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea "b" da mesma Lei.

Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.

Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.

Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido,

Original

já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

Portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta. *Data maxima venia*, o recorrido cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles.

Se não há nenhuma dúvida de que o recorrido cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão hostilizada e dos elementos colacionados aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque do contribuinte autuado já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a *ratio* da Lei nº 9.430/96.

Refere acórdão do TRF da 5ª Região em abono ao seu entendimento, invoca o art. 97, inciso VI do CTN e complementa:

O fato de estar sendo exigido do contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo **não** impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que a e. Turma *a quo* criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido.

Diante das considerações acima postas, inegável que a decisão externada pelo órgão recorrido diverge do entendimento sedimentado no seio deste Eg. Conselho Administrativo.

Ademais, infere-se que o órgão recorrido procurou atenuar o suposto "rigor" do art. 44, II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

Data maxima venia, este raciocínio não deve prevalecer à medida que cria nova hipótese de dispensa de multa isolada, inovando no ordenamento jurídico. Tal procedimento, quando efetuado pelo aplicador da lei, decorre de um juízo de eqüidade, conforme a autorizada doutrina de ALIOMAR BALEEIRO, *verbis*:

> *"Provavelmente, nenhum tema de interpretação e aplicação das leis tem gerado, ao longo dos séculos, tantas controvérsias e dissertações quanto o da eqüidade, admitida expressamente pelo art. 108, IV do nosso CTN.*
>
> *(...)*
>
> *Essa extrema flexibilidade do ex aequo et bono vem sendo disciplinada, até certo ponto, pela doutrina, que define os casos e limites de sua aplicação. A. Silveira, depois de ponderar que a eqüidade pode ser considerada sob o ponto de vista sociológico, aponta-lhe as seguintes funções: a) no entendimento dos contratos e práticas costumeiras; b) na interpretação das fontes, com o predomínio da finalidade da lei sobre sua letra, preferindo-se a mais benigna e humana; c) na adaptação da norma às circunstâncias singulares do caso concreto: 'muitas vezes sucede que a generalidade com que foi concebida a norma impede sua correta aplicação às circunstâncias do caso concreto'; e) (sic) na integração das lacunas da norma, como recurso à insuficiência desta; f) na decisão fora das normas, ex aequo et bono (CC, art. 1.037, p. ex.).*
>
> *(...)*
>
> *Pela eqüidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.*

Original

> *A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II e III, encontram na eqüidade, se lhe é concedida expressamente, condição exigida pelo art. 127 do CPC/73, meios de suprir a falta de norma adequada no caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso País ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional."* (BALEEIRO, Aliomar, in Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição, Forense, pp. 682 e 683. Grifos não constantes do original).

Ocorre que, como lembra ALIOMAR BALEEIRO, o emprego do juízo de equidade no ordenamento jurídico brasileiro tem que estar expressamente autorizado por lei. Tal dogma é um dos fundamentos do ordenamento pátrio, vez que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inc. II, não admite a existência de outra fonte do direito senão a lei formal (ou atos equiparados a lei formal, como as medidas provisórias, leis delegadas, e outros previstos no art. 59 da CF/88). Portanto, o aplicador da lei é obrigado a decidir com base na norma disposta, mas pode se utilizar da equidade apenas quando a lei permitir expressamente, conforme se infere do art. 127 do CPC.

Ora, o Código Tributário Nacional permite o uso da eqüidade pelo aplicador da lei. Com efeito, o CTN prevê que a lei poderá atribuir ao aplicador juízo de eqüidade para fundamentar a dispensa de créditos tributários. Confira-se:

> "Art. 172. A **lei** pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
>
> (...)
>
> IV – **a considerações de eqüidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso**" (Grifos não constantes do original).

Note-se que o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 acima, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A eqüidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de eqüidade para dispensar a exigência de crédito tributário.

Aqui resta claro o óbice para a dispensa da multa exigida do recorrido. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Entretanto, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se:

[...]

Assim, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da *multa isolada* pela falta de pagamento da estimativa consiste no *valor do pagamento mensal*, no *percentual de 50%*, enquanto a *multa pelo lançamento de ofício* incide sobre a *totalidade ou*

Original

> ***diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*, no *percentual de 75%*.**
>
> **Ressalte-se que a alteração legislativa promovida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 foi objeto de análise pelo tributarista Marcos Vinícius Neder em artigo intitulado "O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas", publicado na Revista Diálogo Jurídico nº 16/2007, tendo assim exposto suas conclusões:**
>
> > "Em razão da reiterada jurisprudência administrativa, a Administração Tributária decidiu propor a edição de Medida Provisória para o aperfeiçoamento da legislação sobre a penalidade isolada por falta de pagamento de estimativas. Nesse sentido, foi editada a MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que promove a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 no tocante a multa isolada (...).
> >
> > Vê, portanto, que **nova lei alterou a base de cálculo da multa isolada** (inciso II) que passa a incidir sobre o valor do pagamento mensal de estimativa. **Com isso, a aplicação dessa multa não está mais vinculada ao valor do tributo devido ao final do período de apuração do imposto e passa a ser exigida sobre o valor de omissão de recolhimento de estimativa mensal.**"
>
> **Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.**

Pede, assim, que o recurso seja conhecido e provido *reformando-se a decisão recorrida nos quesitos objeto da presente insurgência.*

Cientificada em 08/09/2021 (e-fls. 28559), a Contribuinte opôs embargos de declaração apontando os seguintes vícios:

> 1. A omissão do acórdão embargado: ausência de manifestação sobre o laudo apresentado pela Embargante
>
> [...]
>
> 2. A omissão do acórdão que analisou os embargos de declaração do Relator em relação ao item II.6.2. do recurso voluntário (nº. 1301-005.310)
>
> [...]
>
> 3. A reprodução da decisão proferida pelo C. STJ no REsp nº. 1.221.170/PR
>
> [...]

Os embargos foram rejeitados porque: i) o Colegiado não estaria obrigado a se manifestar quanto a laudo juntado quase dois anos depois do recurso voluntário; ii) a decisão dos embargos seria clara no sentido de que *todas as parcelas integrantes da glosa efetuada par ao item 3.6 devem ser retificadas, inclusive aquelas relativas aos produtos importados*; iii) a decisão judicial invocada foi proferida um ano depois do acórdão embargado.

Em 08/09/2021 a Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso fazendário (e-fls. 28605/28639), nas quais descreve a evolução do litígio, observa que *não se questionam os créditos apropriados sobre os gastos com fretes no transporte dos gases em estado líquido do estabelecimento fabricante para as estações de envasamento, igualmente considerados insumos pelo acórdão recorrido*, mas apenas quanto ao *frete pago no transporte do produto acabado até os postos de venda*.

Original

Defende que a pretensão fazendária seja rejeitada, discorrendo sobre as atividades por ela desenvolvidas e, com respeito à primeira matéria, assim delimitando a questão:

> Compreendidas as atividades desempenhadas pela Recorrida, todavia, será fácil perceber que os créditos calculados sobre fretes decorrentes do transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrida geram direito ao crédito, seja porque relacionados diretamente com a operação de venda (inciso IX do artigo 3º das Lei nºs. 10.637/02 e 10.833/03), seja porque caracterizam insumo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Lei nº. 10.637/02 e 10.833/03, como acertadamente reconheceu o acórdão recorrido.

Observa que a análise da matéria demandará reexame de fatos e provas e também afirma a impossibilidade de se conhecer o recurso especial por fundamento inatacado, porque:

> Basta notar que o acórdão recorrido adotou, como *ratio decidendi*, que os gastos com fretes relacionados ao transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrida permitiriam o cálculo de créditos por **duas razões autônomas e suficientes**.
>
> De fato, o voto vencedor assenta a possibilidade de tais gastos permitirem o creditamento por constituir **"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" (folha nº. 28.237 do e-processo – destacado). Nesse sentido, o fundamento para o creditamento decorreria da previsão contida no inciso IX do artigo 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.
>
> O voto vencedor, no entanto, também reconhece a possibilidade de se enquadrar o gasto no conceito de insumo, já que se trata de serviço utilizado para viabilizar a venda do produto final. Veja-se:
>
> > **Ademais**, as mencionadas despesas compõem o custo de produção e estão inegavelmente inseridas no ciclo produtivo da recorrente, reforçando a idéia (sic) de que se tratam de **serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final**, devendo-se, assim, afastar a referida glosa (folha nº. 28.237 do e-processo – destacado).
>
> O emprego da palavra "ademais" evidencia que o acórdão recorrido adotou dois fundamentos autônomos e suficientes, por si só, para infirmar a glosa de tais gastos.
>
> A Recorrente, todavia, **não ataca**, em suas razões recursais, **o primeiro fundamento do acórdão recorrido** – i.e., o de que os gastos configuram "fretes na operação de venda", hipótese que permite o cálculo e o desconto de créditos, como preceitua o inciso IX do artigo 3º das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.
>
> Para se chegar a essa conclusão, basta ler o item III.1. do recurso especial interposto, em que a Recorrente discorre sobre a "não inclusão dos fretes de produtos acabados" no conceito de insumos. Confira-se:
>
> [...]
>
> Todos os argumentos apresentados pela Recorrente atacam, especificamente, o fundamento relativo à configuração de tais gastos como insumos. Não há, nas páginas seguintes, qualquer menção à expressão "fretes na operação de venda", tampouco ao inciso IX do artigo 3º da Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03. Sequer as razões apresentadas, diga-se, contestam tal fundamento, que, repise-se, também foi utilizado pelo acórdão recorrido.
>
> [...] *(destaques do original)*

Prossegue demonstrando a insuficiência do recurso fazendário e reafirma a necessidade de reexame de fatos e provas para concluir pela impossibilidade de conhecimento do recurso especial neste ponto, ainda destacando que:

> No caso concreto, a Recorrente busca demonstrar a existência de uma suposta divergência na interpretação do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03:

Original

> de um lado, o acórdão recorrido reconheceu que as despesas com frete no transporte do produto acabado são insumos e, portanto, devem permitir o cálculo dos créditos correspondente; de outro lado, os acórdãos paradigmas indicados concluíram que tais despesas não geram créditos, uma vez que o processo produtivo já estaria encerrado.
>
> Ocorre, Srs. Conselheiros, que a alteração da conclusão do acórdão recorrido, pela C. CSRF, demandaria, justamente, a revisão do conjunto fático-probatório dos autos, o que, como se disse, **é vedado** neste momento processual. Basta mencionar que, para afastar a conclusão que chegou o acórdão recorrido, **seria necessário examinar se tais despesas não são necessárias ou essenciais à execução das atividades descritas em seu objeto social,** o que contraria o artigo 67 do RICARF e a própria orientação contida no Manual de Exame de Admissibilidade acima mencionado.
>
> Tanto isso é verdade que os acórdãos recorrido e paradigmas possuem soluções jurídicas diferentes não pela simples divergência quanto à interpretação do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 ou quanto ao conceito de "insumo" definido pelo C. STJ, mas, sim, porque cada caso possui **circunstâncias de fato distintas e provas específicas**. *(destaques do original)*

No mérito, defende *a necessária reprodução da decisão proferida, pelo C. STJ no REsp nº 1.221.170/PR,* no sentido de que *se o gasto é imprescindível ou importante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, em linha com o seu objeto social, deve-se admitir o creditamento*. E passa a demonstrar a operação de *fretes relacionados ao transporte do produto acabado (cilindros de gás) até os postos de venda*, confrontando os argumentos da autoridade lançadora e reproduzindo seus argumentos que foram adotados no voto condutor do acórdão recorrido, acrescentando que:

> Com efeito, não se pode negar que o transporte dos cilindros de gás até os pontos de venda da Recorrida é **essencial e relevante** para o desenvolvimento das atividades econômicas descritas em seu objeto social (i.e., a **comercialização** e a **distribuição** dos cilindros de gás para os seus clientes).
>
> Ademais, como pontuou a Recorrida nas razões de seu recurso voluntário, os gastos em questão compõem o custo de produção e estão inegavelmente inseridas no ciclo produtivo da Recorrida, reforçando, assim, a ideia de que se os fretes configuram serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final.
>
> Sob essa ótica, considerando que tais despesas integram o custo da atividade de **distribuição e comercialização** dos gases nos diversos pontos de venda da Recorrida, é de se reconhecer a possibilidade de apropriação dos créditos. *(destaques do original)*

Cita julgados em favor de seu entendimento, opõe-se às diretrizes da Receita Federal sobre a matéria, invoca a tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça e conclui que, *demonstrada a essencialidade e a relevância de tais gastos na execução das atividades econômicas constantes do objeto social da Recorrida, deve-se negar provimento ao recurso especial interposto, mantendo-se integralmente a solução adotada pelo acórdão recorrido.*

Questiona também o conhecimento do recurso fazendário na segunda matéria, vez que o acórdão recorrido adotou entendimento da Súmula CARF nº 105, e observa:

> Nem se alegue, por fim, que o acórdão recorrido teria aplicado incorretamente a súmula nº. 105 ao presente caso, por tratar-se de período posterior a 2007. Conforme será melhor explicado nestas contrarrazões (i) a súmula nº. 105 foi aprovada em 08.12.2014, quando já vigia a nova redação do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 (alterado pela MP nº. 351/2007); e (ii) a súmula não teve a sua aplicação expressamente restringida aos períodos anteriores a 2007.

No mérito, defende que a Súmula CARF nº 105 aplica-se a fatos posteriores ao ano de 2007, e, ainda que assim não seja, deveria prevalecer seu fundamento que é a observância do princípio da consunção. Afirma a hipótese de *bis in idem*, vez que a multa isolada e a multa

Original

de ofício *visam penalizar a mesma conduta duas vezes*. Invoca o princípio da consunção, e adiciona:

> Tendo isso em mente, percebe-se que os julgados da CSRF apontados como paradigmas partem da equivocada premissa de que, por se tratar de diferentes infrações "inobservância do dever de antecipar" – multa isolada – e "falta de recolhimento do tributo" – multa de ofício – não permitiriam a aplicação do princípio da consunção.
>
> Notem, Srs. Conselheiros, que os acórdãos paradigmas, ao afirmarem que o fato gerador das multas seria diferente, não resolvem o impasse, vez que a própria aplicação do princípio da consunção depende da existência de duas infrações com diferentes "causas motivadoras", já que a infração-meio é absorvida pela infração-fim. É o que acontece, por exemplo, no caso em que o indivíduo falsifica a sua identidade para praticar o crime de estelionato. Nesse caso, o crime de falsificação (crime-meio) é absorvido pelo crime-fim (estelionato), como forma de se evitar a dupla punição em relação ao mesmo fato.
>
> Assim, a conclusão apressada dos acórdãos paradigmas quanto à suposta possibilidade de se exigir as duas multas pelo simples fato de elas possuírem "bases de cálculo" ou "causas motivadoras" distintas, não afasta a possibilidade de se aplicar o princípio da consunção. Pelo contrário, legitima-a no caso concreto.

Reafirma a aplicação da Súmula CARF nº 105, e reporta entendimento do Superior Tribunal de Justiça contrário à punição em questão,

Requer, assim, que *o recurso especial da PGFN não seja conhecido pela C. CSRF, no tocante à 1ª divergência, já que a análise da divergência apontada demanda o reexame de fatos e provas, atividade que extrapola os limites do referido recurso. Caso, todavia, o recurso especial seja conhecido, requer-se o seu não provimento, pelas razões de direito acima expostas, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.* E, *igualmente, em relação à 2ª divergência, requer-se o não conhecimento do recurso especial, por descumprir o requisito de admissibilidade veiculado pelo artigo 67, § 3º, do RICARF, ou, caso seja conhecido, o seu não provimento, mantendo-se, integralmente, o acórdão recorrido.*

Notificada da rejeição dos embargos em 06/12/2021 (e-fls. 28645), a Contribuinte interpôs recurso especial em 21/12/2021 (e-fls. 28647/28682) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 28784/28800, do qual se extrai:

> **1- A necessária análise de documentos apresentados antes da prolação de decisão pelo órgão julgador**.
>
> [...]
>
> Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada nesse primeiro tópico.
>
> **2- Gastos com óleo diesel utilizado pela Recorrente.**
>
> Em relação à demonstração da divergência tratada nesse segundo tópico, cabe destacar os seguintes trechos do recurso especial:
>
> > A Recorrente informou que o óleo diesel, cujo dispêndio ensejou o desconto de créditos relativos à apuração de PIS/COFINS, tendo em vista o seu enquadramento como insumo, é utilizado nos cavalos-mecânicos alugados da empresa GAFOR para viabilizar o transporte e a distribuição dos gases produzidos.
> >
> > O acórdão do recurso voluntário afastou a alegação de que o óleo diesel adquirido pela Recorrente seria insumo, porque não teria sido *"utilizado no processo produtivo"* (fl. nº. 28.207 do *e*-processo). Veja-se:

Original

> ***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 n° 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 n° 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*** *(fl. nº. 28.207 do e-processo).*

Noticiada à C. Turma Julgadora a superveniência da decisão proferida pelo E. STJ em sede de recursos repetitivos e demonstrada a qualidade de insumo do dispêndio, em linha com a respectiva decisão (fls. nºs. 28.286 e 28.287 do *e*-processo), o acórdão referente aos embargos de declaração do Relator não se pronunciou sobre a questão.

Assim, a Recorrente opôs embargos de declaração requerendo a aplicação do entendimento fixado pelo E. STJ em sede de recursos repetitivos, de forma a reconhecer a qualidade de insumo do dispêndio, o que foi afastado, novamente, sob o fundamento de que a insurgência *"não se amolda*[ria] *à figura dos aclaratórios"* (fl. nº. 28.602 do *e*-processo).

Ocorre que a acepção do conceito de insumo adotada pelo acórdão recorrido foi superada pelo E. STJ, além de divergir da interpretação adotado por outras Turmas Julgadoras deste E. CARF. É o que se passa a demonstrar.

III.2.1.3.2 O acórdão paradigma nº. 3302-007.595

No acórdão paradigma ora indicado, a C. Turma Julgadora se debruçou sobre glosa de crédito considerado insumo pelo contribuinte em decorrência de aquisição de óleo diesel e demais combustíveis. Alegou o Fisco que tais bens, quando utilizado no transporte de produtos acabados até o porto de embarque para o exterior, dentre outros, "*não fariam parte do processo produtivo da empresa*" (página nº. 22 do acórdão paradigma).

A partir da análise do conceito de insumo fixada pelo E. STJ, o acórdão recorrido considerou que "*a definição de 'insumos' para efeito de geração de crédito da contribuição, deve observar o que segue: se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção; se a produção ou prestação de*

Original

serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais" (página nº. 23 do acórdão paradigma).

Assim, diante da interpretação decorrente do entendimento fixado pelo E. STJ, a C. Turma Julgadora considerou que "*os combustíveis dos veículos estão diretamente vinculados aos bens industriais produzidos pelo sujeito passivo*" (página nº. 23 do acórdão paradigma).

Ainda, em relação aos combustíveis destinados ao transporte do produto final até o porto, para embarque e posterior revenda, o acórdão paradigma considerou que "*se uma empresa que vende mercadorias e os entrega por conta própria a seus clientes residentes no Brasil faz jus ao crédito decorrente dos dispêndios com combustíveis e lubrificantes gastos nessa entrega, aquela que entre os produtos no porto ou aeroporto também tem o mesmo direito*" (página nº. 23 do acórdão paradigma).

O referido paradigma, como se vê, demonstra a divergência na interpretação atribuída à lei tributária. Isso porque, para o acórdão recorrido, insumo é o dispêndio incorrido com bem e serviço que **(i)** participa efetivamente do processo produtivo; e **(ii)** tratando-se de bem, desgasta-se em menos de um ano, de forma que o óleo diesel destinado ao transporte dos gases fabricados pela Recorrente não poderia ser considerado insumo.

Para o acórdão paradigma, entretanto, o reconhecimento de que o bem é insumo deve ser pautado pela análise da essencialidade e relevância do dispêndio incorrido, de forma que o gasto com combustível para transporte de produto finalizado para venda deve ser enquadrado na respectiva categoria.

Para melhor ilustrar a divergência e a similitude fática dos acórdãos cotejados, confira-se o demonstrativo abaixo:

<u>Acórdão Recorrido</u>

Circunstâncias de fato:

• A Recorrente considerou que os gastos com óleo diesel destinado a veículos utilizados para transportar o produto final para venda.

Solução jurídica dada ao caso:

• A C. Turma Julgadora do E. CARF negou provimento ao recurso voluntário, visto que o insumo deve estar relacionado diretamente ao processo produtivo da Recorrente.

<u>Acórdão Paradigma nº. 3302-007.595</u>

Circunstâncias de fato:

• O Contribuinte considerou que os gastos com óleo diesel destinado a veículos utilizados para transportar o produto final para venda.

Solução jurídica dada ao caso:

• A C. Turma Julgadora deu provimento ao recurso voluntário, visto que o insumo deve ser analisado sob a ótica da essencialidade e relevância, de forma que o gasto com combustível para viabilizar o transporte do produto final para venda deve ser qualificado como insumo.

Assim, demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, tem-se por satisfeito este requisito de admissibilidade, devendo ser conhecido o recurso especial interposto na matéria em questão.

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão 3302-007.595, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essa decisão serve para a demonstração da alegada divergência.

Original

Para o acórdão recorrido, o óleo diesel não pode gerar crédito na apuração de PIS/COFINS não cumulativos, eis que ele não era utilizado no processo produtivo e, sim, no transporte e na distribuição de gases comercializados aos clientes finais.

Já o paradigma entende que o gasto com combustível para transporte de produto finalizado para venda deve ser enquadrado na categoria de insumo que gera crédito na apuração da COFINS não cumulativa.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada nesse segundo tópico.

3- Gastos com pedágio incorridos pela Recorrente.

Em relação à demonstração da divergência tratada nesse terceiro tópico, cabe destacar os seguintes trechos do recurso especial:

> A Recorrente informou que o transporte dos gases que fabrica depende do pagamento do pedágio, dado que, sem incorrer em tal dispêndio, restaria inviabilizado o tráfego em vias públicas e, consequentemente, frustrada a execução das atividades descritas em seu objeto social.
>
> O acórdão do recurso voluntário afastou a alegação de que o pedágio pago pela Recorrente seria insumo, porque não teria sido utilizado em seu processo produtivo. Veja-se:
>
> > *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 (sic) 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*

Original

> *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. (fls. nºs. 28.208 e 28.209 do e-processo).*

Noticiada à C. Turma Julgadora a superveniência da decisão proferida pelo E. STJ em sede de recursos repetitivos e demonstrada a qualidade de insumo do dispêndio, em linha com a respectiva decisão (fls. nºs. 28.286 e 28.287 do *e*-processo), o acórdão referente aos embargos de declaração do Relator não se pronunciou sobre a questão.

Assim, a Recorrente opôs embargos de declaração requerendo a aplicação do entendimento fixado pelo E. STJ em sede de recursos repetitivos, de forma reconhecer a qualidade de insumo do dispêndio, o que foi afastado, novamente, sob o fundamento de que a insurgência *"não se amolda*[ria] *à figura dos aclaratórios"* (fl. nº. 28.602 do *e*-processo).

Ocorre que a acepção do conceito de insumo adotada pelo acórdão recorrido foi superada pelo E. STJ, bem como diverge daquele adotado por outras Turmas Julgadoras deste E. CARF.

É o que se passa a demonstrar.

III.2.2.3.2 O acórdão paradigma nº. 3201-006.592

A C. Turma Julgadora se debruçou sobre glosa de crédito considerado insumo pelo contribuinte em decorrência de dispêndio incorrido com pedágio.

Naquela oportunidade a C. Turma Julgadora esclarece, de início, que *"o conceito de insumo adotado neste voto para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições não cumulativas, conceito esse que se encontra em conformidade com a decisão do STJ (Recurso Especial nº. 1.221.170) submetida à sistemática dos recursos repetitivos,* ***de observância obrigatória por parte deste Colegiado****"* (página nº. 17 do acórdão paradigma). Conclui, daí, que insumos são aqueles bens "efetivamente, absorvidos no processo produtivo **ou na atividade que constitui o objeto da sociedade empresária"** (página nº. 18 do acórdão paradigma).

Ao se debruçar especificamente sobre os dispêndios incorridos com pedágio, o acórdão paradigma constata que "*por se encontrarem* ***intrinsicamente ligados ao objeto social da pessoa jurídica****, de caráter essencial, eles dão direito a créditos [...]*" (página nº. 22 do acórdão paradigma).

O referido paradigma, como se vê, demonstra a divergência na interpretação atribuída à lei tributária. Isso porque, para o acórdão recorrido, insumo é o dispêndio incorrido com bem e serviço que **(i)** participa efetivamente do processo produtivo; e **(ii)** tratando-se de bem, desgasta-se em menos de um ano, de forma que o pedágio pago pela Recorrente não poderia ser qualificado como insumo. Já para o acórdão paradigma, insumo deve estar pautado na essencialidade e relevância do dispêndio incorrido, considerando-se, ainda, a atividade desempenhada pela sociedade empresária. Nesse contexto, reconheceu-se a possibilidade de se considerar insumo os gastos com pedágio.

Para melhor ilustrar a divergência e a similitude fática dos acórdãos cotejados, confira-se o demonstrativo abaixo:

> Acórdão Recorrido
>
> Circunstâncias de fato:
>
> • A Recorrente considerou que os gastos com pedágio, porque essenciais e relevantes para viabilizar a atividade de transporte dos

Original

> gases aos consumidores finais (constante de seu objeto social), são insumos, permitindo, então, o desconto de créditos.
>
> Solução jurídica dada ao caso:
>
> • A C. Turma Julgadora do E. CARF negou provimento ao recurso voluntário, visto que o insumo deve estar relacionado diretamente ao processo produtivo da Recorrente, conquanto conste de seu objeto social a prestação de serviços de transporte.
>
> Acórdão Paradigma nº. 3201-006.592
>
> Circunstâncias de fato:
>
> • O Contribuinte considerou que os gastos com pedágio, porque essenciais e relevantes para viabilizar a atividade de transporte dos gases aos consumidores finais (constante de seu objeto social), são insumos, permitindo, então, o desconto de créditos.
>
> Solução jurídica dada ao caso:
>
> • A C. Turma Julgadora deu provimento ao recurso voluntário, visto que insumo deve ser analisado sob a ótica da essencialidade e relevância, de forma que o gasto com pedágio, em relação à atividade desempenhada pela sociedade, deve ser reconhecido como insumo, sobretudo porque consta de seu objeto social.

Assim, demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, tem-se por satisfeito este requisito de admissibilidade, devendo ser conhecido o recurso especial interposto na matéria em questão.

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão 3301-006.592, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essa decisão serve para a demonstração da alegada divergência.

Para o acórdão recorrido, "*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".* Isso porque o pagamento do pedágio não era aplicado no processo produtivo.

Já o paradigma adota critério bem mais amplo para a identificação das hipóteses de creditamento na apuração das contribuições sociais (PIS e Cofins) não cumulativas:

> A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.
>
> Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. [...]
>
> [...]
>
> No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no percebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. [...]
>
> Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, "tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade".

Original

> (sublinhados acrescidos)
>
> E é a partir desse critério mais abrangente que o paradigma entende que os gastos com pedágio dão direito a crédito na apuração de PIS/COFINS não cumulativos.
>
> Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada nesse terceiro tópico. *(destaques do original)*

O agravo apresentado pela Contribuinte contra o seguimento parcial foi rejeitado conforme despacho cientificado em 08/02/2023 (e-fls. 28849).

A Contribuinte informa que *após o julgamento do recurso voluntário e antes do julgamento dos embargos de declaração do Relator* desistiu parcialmente *da discussão administrativa apenas em relação às glosas descritas nos itens 3.1.2; 3.1.4; 3.1.6; 3.1.7 e 3.1.8*, de modo que a discussão acerca do conceito insumo *está limitada aos itens 3.1.3 e 3.1.5, cujas glosas não foram revertidas, e itens 3.4 e 3.7.1, cujas glosas foram revertidas pela C. Turma Julgadora*, estas *questionadas, pela d. PGFN, em recurso especial interposto nestes autos.*

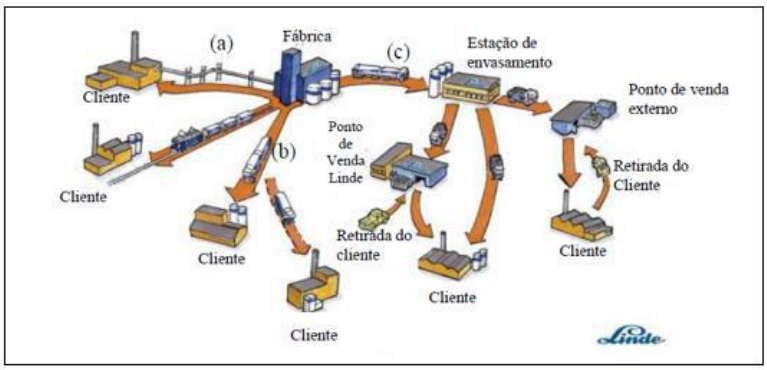
Antes de demonstrar as divergências admitidas na forma acima transcrita, a Contribuinte afirma pretender que *o reconhecimento de que os gastos mencionados nos itens 3.1.3 (óleo diesel) e 3.1.5 (pedágio)* sejam *considerados insumos, gerando, daí, a possibilidade de creditamento, consoante precedentes do E. CARF. Mais do que isso, a decisão proferida pelo. C. STJ, que determinou o conceito de insumos para fins de PIS/COFINS, deve ser reproduzida por este E. CARF, porque proferida na sistemática de recursos repetitivos.*

No mérito das duas divergências admitidas argumenta que:

> Conforme exposto, a Recorrente utiliza o óleo diesel para abastecer os cavalos-mecânicos utilizados para transportar e distribuir parte dos gases que produz aos clientes finais, bem como paga pedágio para que possa realizar o respectivo transporte, atividade esta prevista em seu objeto social. Veja-se trecho de seu Contrato Social, que descreve as atividades executadas pela Recorrente (fl. nº. 27.410 do e-processo):
>
> > Cláusula 4ª – A sociedade tem por objeto social:
> >
> > i) fabricação, industrialização, comercialização, armazenamento, distribuição, expedição, importação e exportação de: (a) gases industriais; (b) gases medicinais; (c) plantas produtoras de gases; (d) unidades geradoras de gases; (e) centrais de distribuidoras de gases; e (f) aparelhos e equipamentos para solda e corte;
>
> Para que não pairem dúvidas, conforme exposto tanto em sede de impugnação quanto em seu recurso voluntário, a Recorrente disponibiliza três modalidades diferentes de fornecimento e distribuição dos seus produtos, que variam de acordo com as necessidades de cada cliente: (a) Tonnage[1]; (b) Bulk[2] e (c) Cilindros[3]. Cada modalidade demanda um tipo específico de transporte e distribuição:

[1] Fornecimento de grandes quantidades de gás diretamente às plantas construídas dentro das fábricas dos clientes, realizado por meio de tubulações.
[2] Fornecimento de gases a granel, transportados em estado líquido, em caminhões, até o reservatório localizado nas fábricas ou estabelecimentos dos seus clientes.
[3] 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.

Original



O acórdão proferido pela C. Turma Julgadora, todavia, concluiu que o combustível "não era utilizado no processo produtivo", o que impediria seu enquadramento no conceito de insumo (fl. nº. 28.207 do e-processo). O mesmo racional foi utilizado para manter a glosa relativa aos gastos com pedágio, já que também não possuiria relação com o mesmo processo de produção.

Ocorre que, na linha do quanto fixado pelos acórdãos paradigmas e pelo E. STJ, deve-se considerar como insumo o dispêndio essencial e/ou relevante à atividade desempenhada pelo contribuinte:

> O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (Tema 779, STJ)

Isso porque considerar insumo apenas os bens que fazem parte, direta ou indiretamente, do processo produtivo ou da prestação de serviços do contribuinte muitas vezes acaba prejudicando e impedindo o alcance da não cumulatividade plena, prevista pela legislação. Tal contexto geraria, consequentemente, o indesejado "efeito cascata", com todas as suas consequências mercadológicas.

Ou seja, na visão do E. STJ, basta que se depreenda, a partir da análise do objeto social do contribuinte, se o item é, no mínimo, relevante ou essencial para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Não por outra razão, o acórdão paradigma considerou que o combustível utilizado em veículo para transporte do produto acabado ao porto para venda consubstancia insumo, dado que *"o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção"* e/ou que *"a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais"* (página nº. 23 do acórdão paradigma).

Também se reconheceu que o dispêndio com pedágio deve ser considerado insumo, dado que "*intrinsicamente ligado ao objeto social da pessoa jurídica, de caráter essencial"* (página nº. 22 do acórdão paradigma).

Assim, a partir de tais critérios, também definidos pelo E. STJ, vê-se que os gastos com óleo diesel e pedágio devem ser considerados insumos para fins de PIS/COFINS, possibilitando o creditamento e o desconto de tais valores pela Recorrente.

Nesse sentido, ainda, cumpre destacar a patente incoerência do acórdão recorrido na medida em que, em relação à locação de cavalos mecânicos, reconheceu expressamente a qualidade de insumo do dispêndio. Contudo, em relação ao óleo diesel e pedágio, relacionados aos respectivos veículos, paradoxalmente, compreendeu não se tratarem de insumos. Ora, como admitir que a locação dos veículos com os quais há o dispêndio de óleo diesel e pedágio consubstancia insumo e, ao mesmo tempo, afastar a qualidade de insumo para o óleo diesel e pedágio? Patente a contradição.

Note-se que os referidos gastos, cotejado com o entendimento do E. STJ, bem como de outras Turmas Julgadoras do E. CARF confirma tratar-se de insumo:

Original

Óleo diesel

1. O bem ou serviço é necessário ou essencial para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente?

Sim.

O óleo diesel é utilizado nos cavalos-mecânicos, que, por sua vez, viabilizam o transporte dos gases pela Recorrente a seus clientes.

Sem ele, a Recorrente simplesmente não conseguiria utilizar os caminhões e, consequentemente, não conseguiria transportar os gases, impossibilitando o regular desenvolvimento da sua atividade econômica.

2. O insumo está relacionado às atividades descritas no objeto social da Recorrente?

Sim.

A Recorrente tem como objeto social **o transporte**, a **distribuição** e a **comercialização** de gases.

Pedágio

1. O bem ou serviço é necessário ou essencial para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente?

Sim.

O pagamento do pedágio é necessário e, ademais, obrigatório, sob pena de não ser possível concluir o serviço de transporte, distribuição e comercialização dos gases às estações de envasamento e aos seus clientes finais; sem incorrer em tais gastos, a Recorrente simplesmente não lograria atingir as estações de envasamento ou o estabelecimento de seus clientes.

2. O insumo está relacionado às atividades descritas no objeto social da Recorrente?

Sim.

A Recorrente tem como objeto social **o transporte**, a **distribuição** e a **comercialização** de gases.

Patente, portanto, o caráter de insumo dos dispêndios, merecendo reforma o acórdão recorrido neste ponto.

Com efeito, o acórdão recorrido, de um lado, rejeitou o conceito de insumo presente na Instrução Normativa SRF nº. 404/2002 ("IN nº. 404/02"); por outro lado, também rejeitou a adoção dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ, cuja decisão, agora, deve ser reproduzida por este E. CARF, consoante o artigo 62, § 2º, do RICARF[4].

Assim, (i) seja pelo fato de que os dispêndios se enquadram no conceito de insumo fixado pelo STJ, (ii) seja pelo fato de que a C. Turma Julgadora, quando julgou os embargos de declaração apresentados pelo Relator, conquanto tivesse conhecimento da decisão proferida pelo E. STJ, deixou de aplicá-la ao presente caso, a despeito do artigo 62, § 2º, do RICARF, impõe-se o conhecimento e o provimento do presente recurso especial, reformando-se o acórdão recorrido.

[4] Art. 62. [...]
§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Original

> Desta forma, o provimento do recurso especial deve considerar, primeiramente, a possibilidade desta C. CSRF requalificar, com base nas informações constantes dos autos, a natureza dos respectivos dispêndios.
>
> Subsidiariamente, caso se entenda que a matéria demandará o revolvimento de acervo fático-probatório, deve-se reconhecer a nulidade do *decisum* neste ponto, dado que deixou de observar o artigo 62, § 2º, do RICARF, bem como o próprio Parecer Normativo COSIT nº. 05/2018. Nesse caso, os autos devem retornar à instância *a quo* para que se analise a possibilidade de tais gastos receberem a qualificação de insumo. *(destaques do original)*

Finaliza pedindo que o recurso seja admitido e conhecido, bem como provido, adicionando em relação às matérias admitidas que:

> [...]
>
> b. O acórdão recorrido adotou conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS em descompasso com aquele fixado pelo E. STJ em sede de recurso repetitivo, cuja observância é mandatória no âmbito do CARF (art. 62, § 2º, do RICARF);
>
> i. Ao assim proceder, desconsiderou que os dispêndios incorridos com óleo diesel e pedágios são essenciais e relevantes para a atividade econômica desempenhada pela Recorrente (i.e., transporte de mercadorias, como consta de seu objeto social), de forma que se amoldam ao conceito de insumo definido pelo E. STJ;
>
> ii. Assim, ou bem esta C. CSRF deve proceder à requalificação jurídica dos dispêndios com base nas informações constantes do acórdão recorrido, ou, subsidiariamente, determinar o retorno dos autos para que a C. Turma Julgadora observe o enunciado do art. 62, § 2º, do RICARF, aplicando, enfim, o entendimento sedimentado pelo E. STJ.

Os autos foram remetidos à PGFN em 15/02/2023 (e-fls. 28853), e retornaram em 27/02/2023 com contrarrazões (e-fls.28854/28857) nas quais a PGFN apenas afirma a improcedência das alegações da Contribuinte porque o art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 permitiu *o direito a créditos a serem deduzidos do valor da contribuição devida, relativos à aquisição de insumos*. Assim:

> A não cumulatividade deve estar atrelada à materialidade do tributo, na medida em que o pressuposto de fato da exação, constitucionalmente definido, é que deve condicionar todos os demais mecanismos legais referentes a ela. O PIS e a COFINS, como é cediço, não incidem unicamente sobre produtos industrializados e nem sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa. Incidem sobre os ingressos que possam ser considerados receitas.
>
> Assim, quando se fala em não-cumulatividade do PIS e da COFINS, ela deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar a sua atividade fim, ou seja, os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS e da COFINS.
>
> Por isso é que, **como decido pelo STJ, embora não seja adequada a restrição do conceito de insumo às definições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem da legislação do IPI, também não se pode ampliar tal noção de forma a permitir o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à mera manutenção da atividade empresarial** e ao simples funcionamento ordinário das empresas, sob pena se permitir a dedução de gastos ligados à atividade-meio, e não à atividade-fim. (despesas operacionais, no conceito do art. 290 e 299 do RIR).
>
> Cumpre salientar que **os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermed**iária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, **tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o**

Original

> **desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.**
>
> Desse modo, **entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de "custos e despesas operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda. Não obstante a adoção de conceito indeterminado de insumos pelas mencionadas leis, delas é possível extrair balizas, na medida em que nem se poderia adotar conceituação demasiado ampla, como seria a da legislação do Imposto de Renda (IR), tampouco assaz restritiva, como a do IPI, a ponto de comprometer a sistemática da não-cumulatividade.**
>
> Assim, para se garantir um mínimo possível de neutralidade fiscal na não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nem todas as aquisições podem gerar créditos, já que isso levaria a deduções no valor daquelas contribuições que poderiam, inclusive, superar os próprios débitos, provocando um acúmulo indevido de créditos.
>
> O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo **é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.** Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.
>
> Nesse sentido, somente devem ser considerados insumos, para fins de creditamento, **os bens utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada, ou seja, os custos relacionados com a atividade fim, ligados ao desenvolvimento da atividade econômica.**
>
> Considera-se, pois, **adequada a glosa do crédito sobre os gastos com óleo diesel e pedágio incorridos pela recorrente, por serem claramente secundários ao processo produtivo.**

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Voto Vencido

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte questiona a admissibilidade do recurso fazendário porque, na primeira matéria, restaria fundamento inatacado no acórdão recorrido, para além da pretensão recursal demandar reexame de provas.

O Colegiado *a quo* decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência do item *4 (fretes entre estabelecimentos da fiscalizada)*, restando *vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa* (relator), *Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha*. O voto vencido trouxe as seguintes ponderações:

> 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 n° 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

Original

armazenados nas diversas filiais recebedoras 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.

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:

Original

> • **Etapa 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.
>
> • **Etapa 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.
>
> • **Etapa 03:** agora em ***estado gasoso,*** os gases são envasados em cilindros de diversos tamanhos e acondicionados em *pallets* que viabilizam o transporte aos clientes;
>
> • **Etapa 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 n° 01:** transporte do gás líquido para as estações de envasamento, onde o produto passa pelo processo de gaseificação; e
>
> **Momento n° 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 n° 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

Original

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. *(destaques do original)*

Considerando que os créditos vinculados a fretes entre estabelecimentos da Contribuinte contemplava duas hipóteses distintas, o voto vencedor do Conselheiro José Eduardo Dornelas de Souza apresentou diferentes fundamentos para restabelecê-los:

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

Original

> 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.

Assim, o frete até as *estações de envasamento* foi considerado *imprescindível à consecução do produto final*, configurando *serviços utilizados como insumo no processo de industrialização.* Já o frete *até os postos de vendas* seria *despesa diretamente relacionada com a operação de venda*, sem a qual restaria frustrado *objetivo de toda a atividade desenvolvida pela recorrente*. Sob esta ótica, a ponderação final, iniciada com "ademais", apenas reforça o elemento comum às duas fases da operação analisadas: ambos os fretes seriam despesas *inegavelmente inseridas no ciclo produtivo*, correspondendo a *serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final*.

A PGFN, por sua vez, contesta apenas a admissibilidade dos créditos referentes a fretes de produtos acabados. E, do paradigma nº 3401-007.245 invoca o entendimento de que *inexiste direito creditório dos gastos posteriores à finalização do processo de produção, incluindo-se aí os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente*. O trecho do voto condutor do paradigma destacado está contido na análise preliminar do julgado no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, onde o outro Colegiado do CARF assim concluiu:

> **Por fim, merece destaque que da leitura do julgado paradigmático e da própria a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, inexiste direito creditório dos gastos posteriores à finalização do processo de produção ou da prestação do serviço. A partir disso, adianta-se: não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como combustíveis utilizados em frota própria de veículos, em embalagens para transporte de mercadorias acabadas e na contratação de transportadoras.**

Original

> Como se pôde ver anteriormente, no próprio voto da Min. Regina Helena, de onde se extrai a régua que deverá servir de parâmetro para análise fática (inclusive do caso em tela), é possível identificar relaciona a essencialidade e a relevância com o processo produtivo da sociedade empresária que pleiteie o direito creditório. Nesse sentido, indispensável para o presente voto será a compreensão do processo produtivo da mineradora recorrente, pois apenas a partir desse entendimento é que se pode avaliar o julgamento deste recurso.
>
> Sendo assim, firmadas as premissas necessárias para o julgamento, passa-se à análise de cada direito creditório alegado, com objetivo de, em cada oportunidade, indicar as razões de decidir acerca da essencialidade/relevância dos seguintes itens:
>
> [...] *(destaque do trecho reproduzido no recurso fazendário)*

O primeiro paradigma tratou de atividade minerária, e frente à glosa de *bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos*, admitiu o creditamento relativo à aplicação em *caminhões fora de estrada (fl. 871 dos autos), de escavadeiras, de tratores de esteira e todos os demais veículos/máquinas que estiverem inseridos dentro do processo produtivo do ouro*, porque *integrantes daquele processo*. Mais à frente admitiu, também, os créditos com *locação de veículos automotores* aplicados no processo de produção. O voto condutor do paradigma ainda analisou créditos referentes ao *transporte de ouro*, concebido como produto acabado, e manteve a glosa de créditos em transporte que não restou provado como sendo para exportação. Neste ponto adicionou-se que se trataria de *transporte do bem produzido pela sociedade empresária em momento posterior à conclusão da atividade produtora*.

Do exposto deduz-se que, algumas passagens do paradigma confrontam a conclusão final do recorrido de que geram créditos as despesas *inegavelmente inseridas no ciclo produtivo,* correspondendo a *serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final*, mas a orientação decisória nele expressa apenas se prestaria a caracterizar dissídio jurisprudencial quanto ao frete *até os postos de vendas*, porque o frete até as *estações de envasamento* foi admitido no paradigma na situação equivalente de gastos com *caminhões fora de estrada (fl. 871 dos autos), de escavadeiras, de tratores de esteira e todos os demais veículos/máquinas que estiverem inseridos dentro do processo produtivo do ouro*, porque *integrantes daquele processo*.

De toda a sorte, porém, não se pode olvidar que o Colegiado *a quo* decidiu em favor da possibilidade de dedução dos créditos referentes a frete *até os postos de vendas*, considerando que são nestes que eles *serão retirados pelos clientes*, e que sem essa etapa *os cilindros de gás não chegariam ao consumidor final, frustrando o objetivo de toda a atividade desenvolvida pela recorrente.* Ou seja, a avaliação acerca da natureza dos fretes se deu em face da atividade específica desenvolvida pela Contribuinte, e que é distinta do primeiro paradigma.

Com respeito ao paradigma nº 3401-007.345, a PGFN refere com maior especificidade o trecho que caracterizaria a divergência, presente no voto vencedor o julgado, do qual extraiu:

> Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ouso dela discordar em relação à possibilidade de tomar créditos de PIS e de COFINS nos dispêndios com **frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.**
>
> Com efeito, não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu. **Trata-se apenas de uma movimentação de produtos por questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixa-los mais próximos do mercado consumidor (clientes).**

Original

> Portanto, não se trata de uma movimentação por conta de uma venda realizada. Apesar de afirmar que se trata de uma etapa da operação de venda, o Recorrente não apresenta qualquer prova de que a venda dos produtos transportados já tenha ocorrido. Não foram trazidas aos autos notas fiscais de venda nem conhecimentos de transporte que pudessem comprovar que os bens movimentados já estavam vendidos anteriormente. *(destaques do original)*

À semelhança do verificado em relação ao primeiro paradigma, também aqui há objeção ao creditamento calcado na premissa de não se trataria *de uma etapa da operação de venda*, que se oporia à conclusão final do recorrido de que geram créditos as despesas *inegavelmente inseridas no ciclo produtivo*, correspondendo a *serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final*, mas a decisão do caso específico vai distinguir os gastos em questão daqueles realizados quando já ocorrida a venda, e assim concluir:

> A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste, como logística, possam gerar crédito, **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, também gerariam créditos.**
>
> Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a fretes de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo. *(destaques do original)*

Deduz-se, destes termos, que o outro Colegiado do CARF concordaria com o entendimento do recorrido acerca do frete até as *estações de envasamento*, por se referir a *produtos em elaboração*. Já com respeito ao transporte até o ponto em que os cilindros são retirados pelos clientes, não é possível qualquer inferência por ser outra a atividade analisada no paradigma.

Não há, portanto, fundamento inatacado no acórdão recorrido. Ambos paradigmas confrontam a ponderação final do voto condutor do acórdão recorrido, no sentido de que os fretes, nas duas circunstâncias analisadas, seriam despesas *inegavelmente inseridas no ciclo produtivo*, correspondendo a *serviços utilizados como insumo na obtenção e venda do produto final*. E, nessa linha, ambos paradigmas concluem no sentido de que especificamente os fretes de produtos acabados não podem gerar crédito por assim se classificarem.

Contudo, na medida em que a PGFN pretende o restabelecimento da glosa de créditos referentes a *frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte*, e este foi analisado em face de ter por objeto o deslocamento de cilindros de gás até os pontos de venda onde serão retirados pelos clientes, não é possível afirmar que há dissídio jurisprudencial demonstrado, vez que os outros Colegiados do CARF não analisaram esta especificidade, o que exigiria que a decisão do caso concreto fosse precedida de reexame de provas e das circunstâncias do caso específico.

Já com respeito às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, vale notar que o voto vencedor do acórdão recorrido em momento algum invoca a Súmula CARF nº 105 para afastar a exigência. O vencido, por sua vez, circunscreve a aplicação

Original

da Súmula CARF nº 105 à redação original do art. 44, inciso IV, §1º da Lei nº 9.430/96, e defende a manutenção das penalidades na redação alterada a partir de 2007.

Evidente, assim, que o recurso especial contra o acórdão recorrido não encontra óbice do art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. No mais, o paradigma nº 9101-003.596 teve em conta exigência concomitante no ano-calendário 2008 e deu provimento ao recurso especial da PGFN para restabelecer as multas isoladas, validamente demonstrando o dissídio jurisprudencial em face do caso presente, que tem em conta penalidade aplicada no ano-calendário 2009.

Já com respeito ao paradigma nº 9101-00.947, a PGFN arguiu que nele se *sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007*. Referido julgado, porém, já foi rejeitado por este Colegiado, em antiga composição, para caracterização de dissídio semelhante, nos termos do voto vencedor da Conselheira Lívia De Carli Germano no Acórdão nº 9101-005.926[5]:

> Não obstante, a Turma entendeu que o paradigma 9101-00.947 também não se prestaria a comprovar a divergência jurisprudencial, necessária ao conhecimento do presente recurso.
>
> Em síntese, tal precedente tratou de lançamento referente ao ano-calendário de 1998, de modo que, por mais que seu voto condutor tenha feito referência à legislação conforme alterada após 2007, tais afirmações, por não fazerem parte da lide então em questão, devem ser tomadas como mero *obiter dictum*.
>
> Esta Turma já teve a oportunidade de analisar o paradigma 9101-00.947 por ocasião do julgamento do acordão 9101-005.490, sessão de 9 de junho de 2021, em caso que, tal como no caso dos autos, estava-se diante da análise da aplicação de multa isolada relativa a anos calendário ocorridos após 2007. Oportuno transcrever trecho do voto do então Relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, se adota como razões de decidir também para o caso dos autos:
>
> > (...)
> >
> > No que atine ao segundo paradigma, Acórdão nº 9101-00.947, de 2011, entendo que o mesmo não se presta para comprovar a divergência no caso concreto.
> >
> > Isso porque tal precedente diz respeito a exigência de penalidades isoladas por falta de recolhimento de estimativas relativas ao ano-calendário de 1998, na vigência da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e, portanto, antes das alterações que passaram a viger com o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.
> >
> > A menção no voto condutor daquele julgado à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, se deu como mero argumento de reforço (obiter dictum), uma vez que a o novo texto legal sequer vigia à época dos fatos geradores.
> >
> > Desse modo, tratando-se de planos jurídicos distintos tratados no recorrido e no segundo paradigma , não há que se falar em divergência de interpretação de legislação tributária.
>
> De fato, para a solução do caso dos autos é necessário pronunciamento quanto à relevância da alteração ao artigo 44 da Lei 9.430/1996 trazida pela Lei 11.488/2007, sendo que, uma vez que se considere que o paradigma em questão não tem tais considerações em suas razões de decidir, este acaba por se revelar inapto à caracterização da divergência jurisprudencial.

[5] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente).

Original

> Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

Assim, nesta segunda matéria a divergência jurisprudencial resta demonstrada apenas com base no paradigma nº 9101-003.596.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, apenas com respeito às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos exigidos na apuração anual.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Na primeira matéria admitida, a Contribuinte contesta o acórdão recorrido no ponto em que manteve a glosa de créditos calculados a partir de óleo diesel *adquirido para abastecer os cavalos-mecânicos alugados da empresa GAFOR*, veículos estes *utilizados no transporte e na distribuição de parte dos gases por ela produzidos aos seus clientes finais*. A objeção fiscal foi calcada no fato de o óleo diesel não ser *utilizado no processo produtivo da empresa*. O Colegiado *a quo* concluiu que:

> 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 insumo.

A premissa, portanto, é de que se tratava de gasto incorrido depois de finalizado o processo produtivo, com o destaque de que sua aplicação se dá para distribuição dos produtos acabados aos clientes finais.

A Contribuinte observa que o paradigma nº 3302-007.595 analisou e afastou objeção ao crédito sob a premissa de que os combustíveis desconsiderados *não fariam parte do processo produtivo da empresa*.

A decisão deste paradigma foi no sentido de admitir créditos de *combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte da matéria prima da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação interna e do produto acabado até o porto*.

A acusação fiscal, de fato, glosou os valores que *não fariam parte do processo produtivo da empresa*, mas assim procedeu, como relatado no voto condutor do paradigma:

> O Despacho Decisório aponta, de um lado, que foram considerados como válidos os créditos decorrentes das aquisições de óleo diesel, utilizado como combustível nos tratores (empregados na extração da madeira nas florestas), nas empilhadeiras (empregadas no parque fabril); de gasolina, utilizada como combustível nas roçadeiras; e de óleo lubrificante, utilizado nos tratores e nas empilhadeiras acima referidas. E, de outro, que não foram considerados como válidos os créditos decorrentes das aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados exclusivamente no transporte da matéria-prima (do seu local de extração até o parque fabril), dos produtos acabados (dentro do parque fabril e dele até o porto de embarque para o exterior), e da mão-de-obra (empregada para a extração das madeiras), bem como, ainda, daqueles consumidos no parque fabril.

Para admitir estes créditos, o voto condutor do paradigma afirma que os *gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte de matéria-prima da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação interna e do produto*

Original

acabado até o porto; a meu ver, guardam relação direta com a produção de artefatos de madeira. Ou seja, a única aplicação do insumo depois de o produto acabado é aquela para movimentação do produto até o porto.

Mais à frente, depois de definir insumo em razão da essencialidade *na prestação de serviço ou produção*, o voto condutor do paradigma volta a afirmar que os combustíveis dos veículos estariam *vinculados diretamente à fabricação dos bens destinados à venda* mas, quanto ao transporte até o porto, acrescenta:

> Do mesmo modo, os combustíveis e lubrificantes gastos no transporte do produto final até o porto, para embarque ao exterior, pois, se uma empresa que vende mercadorias e os entrega por conta própria a seus clientes residente no Brasil faz jus ao crédito decorrente dos dispêndios com combustíveis e lubrificantes gastos nessa entrega, aquela que entrega os produtos no porto ou aeroporto também tem o mesmo direito.

Constata-se, dessa forma, que o paradigma avalia a essencialidade do combustível em razão de sua aplicação no processo fabril de madeiras, mas adiciona a possibilidade de creditamento em face de combustível aplicado no transporte até o porto por equiparação à sua admissibilidade no transporte para cliente nacional. Irrelevante, assim, se o caso presente, ao analisar a aplicação de combustíveis, assim o faz em contratação acessória ao transporte de produto acabado até o cliente final, sem qualquer referência a exportação.

Por tais razões, há similitude suficiente para CONHECER do recurso especial da Contribuinte com respeito aos créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel.

Quanto aos créditos decorrentes de gastos com pedágio, o voto condutor do acórdão recorrido define que:

> 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. *(destaques do original)*

O paradigma nº 3201-006.592 traz em seu voto condutor que:

> Já os gastos com pedágios, seguro da frota e seguro da carga, por se encontrarem **intrinsicamente ligados ao objeto social da pessoa jurídica**, de caráter essencial, eles dão direito a créditos, mas desde que observado o disposto nas alíneas (i) a (iii) do subitem III.1 deste voto. *(destacou-se)*

Por sua vez, o objeto social da pessoa jurídica seria o transporte de cargas, como se vê na designação do sujeito passivo - Transportadora Massa Costa Ltda. Daí a questão lá decidida ser delimitada nos seguintes termos do voto condutor:

Original

> d) direito a crédito, em razão de sua relevância à atividade da empresa, dos gastos com pedágios, IPVA, seguro da frota (exigência legal), licenciamento/DPVAT e seguro de carga (exigência legal);

Distintos os cenários, portanto, para se definir sobre a essencialidade do gasto do pedágio para prestação do serviço de transporte de cargas e para entrega de bens depois do término do processo produtivo.

Assim, também aqui deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, do que decorre o CONHECIMENTO PARCIAL do recurso, apenas com respeito aos créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, o recurso especial da PGFN deve ser provido, vez que a partir de 2007 não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício proporcional, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões também se prestam a afastar a pretensão de aplicação do princípio da consunção:

> Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:
>
> Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):
>
> > *Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 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.*
> >
> > *§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*
> >
> > *§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*
> >
> > *§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*
> >
> > *§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*
> >
> > *I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.*[...]

Original

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponível ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *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.* E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

> *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;*
>
> *II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*
>
> *§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*
>
> *I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;* [...]
>
> *III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*
>
> *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*

Original

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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% (cinqüenta 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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo

Original

mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de oficio, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

Original

> 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:
>
> [...];
>
> *Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas", está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*
>
> *Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse "a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas". Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em "identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias".*
>
> *Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre "no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido".*
>
> *O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:*
>
> *o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela.* (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subseqüente[6].

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

> ***PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009***[7]

[6] Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.
[7] Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

Original

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012[8]

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnêleão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnêleão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013[9]

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

[8] Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.
[9] Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

Original

> *9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*
>
> *Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.*
>
> [...]
>
> ***PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014***[10]
>
> [...]
>
> *ANEXO I*
>
> [...]
>
> *II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:*
>
> [...]
>
> *13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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.*
>
> *Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.*
>
> [...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa**.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

[10] Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Original

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares[11] à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

> **Acórdão nº 9101-001.261:**
>
> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*
>
> *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*
>
> *Ano-calendário: 2001*
>
> *Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A*

[11] Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:
[...]
Anexo II
[...]
Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:
[...]
XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;
[...]
Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.
[...]
§ 4° Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.
[...]
Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.
[...]
§ 2° Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.
[...]

Original

infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

Original

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de oficio sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre

Original

o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

> [...]
>
> *A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.*
>
> *Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:*
>
> "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
>
> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."
>
> *Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.*
>
> *Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.*

Original

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

"As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, "a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição". O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções".

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção". *(in "O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário", ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)*

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2° da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido."

Original

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2° da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004.Agravo regimental improvido."

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos[12] e exigidas de forma isolada.

[12] Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Original

Sob esta 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.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

> *TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.*
>
> *1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).*
>
> *2. Agravo Regimental não provido.*

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;
II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;
III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Original

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo *do art. 112.*

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta[13]:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212*] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16

[13] http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

Original

> Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.*]*

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

> *Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".*
>
> *Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*
>
> *Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*
>
> 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:
>
> [...];
>
> *Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas", está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*
>
> *Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse "a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas". Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em "identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias".*
>
> *Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre "no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido".*
>
> *O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela.* (grifos do original)

Original

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ***ainda que*** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

> *Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.*
>
> *Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre* in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. 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.*
>
> [...]
>
> *Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.*
>
> *Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já*

Original

demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da "conduta mais grave" – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor[14]. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória

[14] Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.
§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.
§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.
§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Original

nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omisso acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

> *A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor:* 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.
>
> *Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.*
>
> *A referência à exigência* **ao mesmo tempo** *das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*
>
> *Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*
>
> [...]
>
> *Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como* etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, *e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.*
>
> *Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.*

Original

> *A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.*
>
> *Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R$ 62.534,89 (= R$ 94.130,67 R$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.*

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

> [...]
>
> *O valor tributável é o mesmo (R$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.*
>
> *Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.*
>
> *Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R$ 3.826.453,79 (R$ 8.902.754,18– R$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.*
>
> *Abaixo, segue a discriminação dos valores:*
>
> *Base estimada remanescente: R$ 3.826.453,79*
>
> *Estimativa remanescente (R$ 3.826.453,79 x 25%): R$ 956.613,45*
>
> *Multa isolada mantida (R$ 956.613,45 x 50%): R$ 478.306,72*
>
> *Multa isolada excluída (R$ 1.109.844,27 – R$ 478.306,72: R$ 631.537,55*
>
> [...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais

Original

> tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.
>
> Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.
>
> No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).
>
> É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas. *(destaques do original)*

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056[15]:

> A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença **de tributo ou contribuição***..."), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).
>
> Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.
>
> Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):
>
> > [...]
> >
> > Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.
> >
> > Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.
> >
> > Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

[15] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

Original

> A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.
>
> É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.
>
> Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.
>
> Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.
>
> No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:
>
> > Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.
>
> O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.
>
> Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?
>
> Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte."

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

> "Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.
>
> De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores,

Original

> mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.[16].
>
> Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.
>
> No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.
>
> Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.
>
> Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*. [17] (destaques acrescidos).
>
> Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.
>
> Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.
>
> Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.
>
> Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.
>
> Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo." *(destaques do original)*

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato

[16] RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>. Acesso em: 6 dez. 2010.

[17] Idem, Idem

Original

gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

> Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.
>
> § 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.
>
> § 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.
>
> § 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.
>
> § 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.
>
> § 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.
>
> Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:
>
> I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e
>
> II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020[18] e assim ementado:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.
>
> I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.
>
> II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

[18] Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

Original

> III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.
>
> IV - Agravo interno improvido.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020[19] e assim ementado:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.
>
> I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.
>
> II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.
>
> III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.
>
> IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ[20], de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS[21], de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

> Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e

[19] Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

[20] A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

[21] Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Original

> cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

> O magistrado a quo denegou a ordem, decisum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.
>
> [...]
>
> Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):
>
> > Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.
>
> [...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Original

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer as multas isoladas, ainda que exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste do mesmo ano-calendário.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A 3ª Turma da CSRF, já sob a ótica do que decidido no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, tem limitado a possibilidade de creditamento aos gastos com combustíveis aplicados no processo produtivo. Neste sentido é o Acórdão nº 9303-010.074, assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
>
> Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.
>
> Na sistemática da apuração não-cumulativa deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos. Assim, os gastos incorridos com lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, e câmaras, vinculados à prestação de serviços de transporte de cargas próprias e de terceiros geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada. O mesmo não ocorre com os valores de pedágio, fora do ciclo produtivo.

O voto condutor do ex-Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire assim expõe:

> Posteriormente à impetração do recurso especial de divergência fazendário, a jurisprudência quanto ao creditamento na sistemática não-cumulativa a partir do julgamento, sob a sistemática dos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, sedimentou-se. E em função dos termos desse julgado foram editadas a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF e o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018.
>
> Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão reconhecem que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade ou relevância**, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> A tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do

Original

> Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.
>
> Uma das principais definições plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça referida foi a **extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda** ou de prestação de serviços a terceiros.
>
> Conforme se dessume dos autos, a empresa recorrida "opera no ramo industrial na modalidade de beneficiamento e os seus produtos, no mais das vezes, foram e o são destinados à exportação". Igualmente dos autos, tem-se que os gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços com manutenção, pneus e câmaras são consumidos e/ou utilizados nos veículos da frota própria da empresa. Da mesma forma, inconteste que os veículos (caminhões) da empresa prestam serviços de transporte a terceiros, bem como dão início ao processo produtivo da empresa por meio de coleta dos grãos nas propriedades dos agricultores e transportam os referidos grãos até as dependências da empresa onde tem continuidade o processo de produção.
>
> Assim, entendendo que os gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus e câmaras utilizados em frota própria da empresa geram direito a crédito da contribuição em comento, pelo que, quanto a esses insumos, tomo correto o aresto recorrido. Nesse sentido, o julgado desta C. Turma no aresto 9303-008.401, de 21/03/2019, relativamente ao mesmo contribuinte, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.
>
> Contudo, entendo, como no acórdão referido, que os valores referente a pedágios estão fora do alcance do sistema produtivo, não se subsumindo aos critérios da essencialidade ou relevância, pelo que escorreita a glosa levada a efeito pela fiscalização quanto a tal item. *(destaques do original)*

Note-se, ainda, que a legislação que rege a matéria confere a possibilidade de desconto de créditos apenas sobre despesas de fretes nas operações de venda e quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos seguintes termos:

> 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.
>
> [...]
>
> 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:
>
> 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)

Os gastos com combustíveis aplicados no transporte por terceiros, assim, não permitem a apuração de créditos porque na venda a lei prevê o creditamento apenas sobre despesas de fretes.

Assim, o acórdão recorrido não merece reforma, devendo ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Original

Voto Vencedor

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Redatora designada

Com todas as vênias à I. Relatora, quando dos debates ocorridos na sessão de julgamento, no mérito, prevaleceu o entendimento de que deveria ser NEGADO PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL e DADO PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE, conforme tratado adiante.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Com todas as vênias ao I. Relator, quando dos debates ocorridos na sessão de julgamento, prevaleceu o entendimento de que não se pode exigir, ao mesmo tempo, multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, devendo subsistir apenas a multa de ofício.

Nos autos de infração subjacentes, multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais tem por base o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)
>
> 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".

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: "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".

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105[22] concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base imponível da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumpre ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº

[22] Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

Original

9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	**Art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)**
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; II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...) § 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;	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...) 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.

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão "exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal", isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo *"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"*[23].

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à

[23] Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

Original

multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)
>
> 6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.
>
> 7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

> TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.
>
> 1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
>
> 2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
>
> 3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.
>
> 4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o principio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser negado provimento ao

Original

recurso especial da Fazenda Nacional, para manter a exoneração da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Nesse ponto, a discussão aqui travada reside em saber qual o conceito de insumos para fins de creditamento de Contribuição ao PIS e de Cofins, bem como se os gastos com óleo diesel se enquadram como tal para o contribuinte.

Nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as pessoas jurídicas podem descontar da Contribuição ao PIS e da Cofins créditos calculados em relação a "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".

Ao interpretar tal dispositivo, a Receita Federal, por meio das Instruções Normativas n. 247/2002 e 404/2004, aproximou o conceito de insumos para fins de Contribuição ao PIS e de Cofins aquele previsto para o IPI, determinando como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofrem 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. E, para a prestação de serviços, considerou como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços sejam prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País e aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

Após anos de controvérsias sobre o conceito de insumos no âmbito administrativo e judicial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, e fixou as seguintes teses:

> (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e
>
> (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Cumpre ressaltar que o caso em comento analisou os créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, que considerava como insumos (i) despesas gerais de fabricação e outras correlacionadas, tais como: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções; e (ii) as "Despesas Gerais Comerciais", como combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços por pessoa jurídica, promoções e propagandas, seguros e telefone. Não obstante o STJ não tenha reconhecido o caráter de insumo das despesas com combustíveis, gastos com veículos, etc, determinou o retorno dos autos à origem, para que a Corte a quo, com base nos parâmetros ali traçados e em cotejo com o objeto social da empresa, determinasse a possibilidade de creditamento de tais gastos.

Disso se extrai que a caracterização de determinado gasto como insumo depende da sua imprescindibilidade ou importância para o desenvolvimento da atividade econômica

Original

desempenhada por cada contribuinte. Isto é, não se pode concluir que os gastos com óleo diesel – ou qualquer outro – sempre ou nunca serão considerados insumos para fins de creditamento de Contribuição ao PIS e de Cofins, pois a análise é casuística e depende do emprego do bem ou serviço na atividade do contribuinte.

No presente caso, conforme se extrai dos autos, o contribuinte tem por atividade fabricação, industrialização, transporte, distribuição e comercialização de gases. E, para tanto, incorre em gastos com óleo diesel utilizado nos cavalos-mecânicos alugados da empresa GAFOR para viabilizar o transporte e a distribuição dos gases produzidos. Como esclarece o contribuinte, "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".

O transporte de gases, em razão da natureza do produto, exige uma logística própria, com emprego de máquinas específicas, de forma que os gastos correlatos são, a meu ver, imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte em tela. Pelas mesmas razões, os gastos com óleo diesel utilizado nos cavalos-mecânicos são indispensáveis ao transporte, distribuição e comercialização dos gases produzidos pelo contribuinte – o que tem por consequência a sua subsunção ao conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp) n.º 1.221.170/PR.

Interessante notar que o acórdão recorrido, apesar de negar o direito ao crédito de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre os gastos com óleo diesel, reconheceu a possibilidade de creditamento sobre as despesas com locação dos cavalos-mecânicos, nos quais o óleo diesel é utilizado, pois "o cavalo-mecânico é indiscutivelmente uma máquina, pois se utiliza da energia produzida pelo motor para desempenhar as suas funções". Diante disso, a possibilidade de creditamento estaria em linha tanto com o inciso IV ("alugueis de prédios, máquinas e equipamentos"), como com o inciso II ("insumos"), do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Confira-se:

> 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. (...)
>
> Veja-se que inexiste discussão quanto a 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". (...)
>
> 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.

Original

> 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.

Ora, se a locação dos cavalos-mecânicos deve ser considerada insumo para a atividade do contribuinte, por mais essa razão deve ser considerado insumo também o óleo diesel indispensável ao funcionamento dos cavalos-mecânicos.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL do CONTRIBUINTE.

Conclusões

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL da FAZENDA NACIONAL e DAR PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL do CONTRIBUINTE.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic

Original