



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

Processo nº 18088.720013/2014-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.289 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria PIS/COFINS
Recorrente SANTIN - EQUIPAMENTOS, TRANSPORTES, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL.

É autorizada a tomada dos créditos de PIS e Cofins dos gastos com a aquisição de equipamentos de proteção individual.

ALUGUEL DE BEM QUE PERTENCERA AO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE.

É vedado pela legislação a tomada de crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

MULTA. APLICAÇÃO DO ART. 44, §1º DA LEI 9.430/96.

O art. 44, §1º da lei 9.430/96 exige a demonstração cabal do dolo do Contribuinte para a aplicação da qualificação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: a) reverter a glosa sobre o aluguel de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas, devendo ser mantida apenas a glosa dos créditos da locação do guindaste AKN 7312, com base no art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/04 e as glosas dos créditos sobre locação

de veículos automotores; b) desagravar a multa de ofício em relação às glosas mantidas, mantendo a qualificação apenas sobre o guindaste AKN 7312. Vencido o Conselheiro Jorge Freire que deu provimento em menor extensão, acompanhando o relator apenas quanto a desqualificação da multa.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de PIS e Cofins relacionados ao ano-calendário 2010, decorrentes de insuficiência verificada nos recolhimentos das contribuições, o que se deu em razão de glosas de descontos de créditos levadas a termo pela autoridade fiscal que alcançaram diversos itens apropriados pelo sujeito passivo nos DACONs apresentados pela empresa, fls. 67/378, tudo conforme consignado em Relatório Fiscal, fls. 1.197/1.228, que complementa a descrição dos fatos constantes dos lançamentos neste processo discutidos.

De início, frise-se que as glosas consideradas no trabalho fiscal, consolidadas em documento intitulado Demonstrativo de Análise da Base de Cálculo para Crédito das Contribuições, fl. 1.085, atingiram os seguintes itens: aluguéis de prédios, aluguéis de máquinas e equipamentos, bens imobilizados (valor de aquisição) e outras operações, de modo que dos R\$ 41.172.333,02 de créditos apropriados pelo sujeito passivo, R\$ 38.953.412,20 foram glosados pelo representante fazendário, com fundamentação apresentada em relatório fiscal de fls.1.197 a 1.228.

As glosas foram contestadas através de Impugnação de fls. 1.277 a 1.318, julgada improcedente por decisão da DRJ/Fortaleza em acórdão que traz claramente os pontos de divergência na sua ementa:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010
DESLOCAMENTO DE EMPREGADOS PARA LOCAIS REMOTOS, SEM REDE HOTELEIRA. HOSPEDAGEM EM RESIDÊNCIAS DE MORADORES. GLOSA DO CRÉDITO.*

A pessoa jurídica somente poderá descontar créditos, calculados em relação a aluguéis de prédios, caso os imóveis sejam utilizados nas atividades da empresa e os pagamentos sejam efetuados a pessoa jurídica.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE EMPRESA PERTENCENTE AOS MESMOS SÓCIOS DA LOCATÁRIA. NÃO

**COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DAS OPERAÇÕES.
GLOSA DO CRÉDITO.**

O fato de as pessoas jurídicas contarem em seus quadros sociais com as mesmas pessoas naturais, visto de forma isolada, não é bastante para que se conclua pela artificialidade das locações. Outrossim, restando demonstrado que a autoridade fiscal aprofundou a investigação e que os fatos apurados, globalmente considerados, sinalizaram para a inocorrência das operações, corretas as glosas de crédito a este título praticadas.

**DESCONTO DOS CRÉDITOS COM BASE NA LEI Nº 11.774,
DE 2008. IMPOSSIBILIDADE.**

As pessoas jurídicas dedicadas à locação de veículos não fazem jus à prerrogativa contida no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, a estabelecer o prazo de doze meses para o desconto de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referente à depreciação de máquinas e equipamentos.

**OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO.
DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO NA APURAÇÃO
NÃO-CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.**

Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à prestação dos serviços quando aplicados ou consumidos diretamente na atividade operacional da pessoa jurídica. A contrario sensu, não pode ser interpretado como insumo todo e qualquer bem ou serviço que represente custo ou despesa, mas tão somente aqueles efetivamente relacionados com a atividade fim da empresa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 DESLOCAMENTO DE EMPREGADOS PARA LOCAIS REMOTOS, SEM REDE HOTELEIRA. HOSPEDAGEM EM RESIDÊNCIAS DE MORADORES. GLOSA DO CRÉDITO.

A pessoa jurídica somente poderá descontar créditos, calculados em relação a aluguéis de prédios, caso os imóveis sejam utilizados nas atividades da empresa e os pagamentos sejam efetuados a pessoa jurídica.

**LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE EMPRESA
PERTENCENTE AOS MESMOS SÓCIOS DA
LOCATÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE
DAS OPERAÇÕES. GLOSA DO CRÉDITO.**

O fato de as pessoas jurídicas contarem em seus quadros sociais com as mesmas pessoas naturais, visto de forma isolada, não é bastante para que se conclua pela artificialidade das locações. Outrossim, restando

demonstrado que a autoridade fiscal aprofundou a investigação e que os fatos apurados, globalmente considerados, sinalizaram para a inocorrência das operações, corretas as glosas de crédito a este título praticadas.

DESCONTO DOS CRÉDITOS COM BASE NA LEI Nº 11.774, DE 2008. IMPOSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas dedicadas à locação de veículos não fazem jus à prerrogativa contida no art. 1º da Lei nº 11.774/2008, a estabelecer o prazo de doze meses para o desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep), referente à depreciação de máquinas e equipamentos.

OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO. DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO NA APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à prestação dos serviços quando aplicados ou consumidos diretamente na atividade operacional da pessoa jurídica. A contrario sensu, não pode ser interpretado como insumo todo e qualquer bem ou serviço que represente custo ou despesa, mas tão somente aqueles efetivamente relacionados com a atividade fim da empresa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CONCEITO DE INSUMO ACOLHIDO EM DECISÃO PROFERIDA NO CARF. INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS JULGADORAS ADMINISTRATIVAS.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento somente estão vinculadas ao que foi decidido pelo CARF na hipótese da existência de Súmula Vinculante, aprovada em sessão realizada pelo pleno deste último órgão, tratando da mesma matéria em julgamento na DRJ, devendo ainda referido ato legal receber a aprovação do Ministro da Fazenda, com a edição da Portaria respectiva.

OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

É sabido que o princípio da verdade material deve permear todo o processo administrativo fiscal. Por outro lado, a manifestante não pode se limitar a apresentar a sua versão para os fatos e a indicar a legislação que, em tese, ampara a sua pretensão, mostrando-se imprescindível para o êxito da defesa a apresentação de provas documentais consideradas hábeis para respaldar tese escrutinada pela requerente.

MULTA DE OFÍCIO NOS PERCENTUAIS DE 75% (SETENTA E CINCO POR CENTO) E DE 150% (CENTO E CINQUENTA

POR CENTO). OFENSA A PRINCÍPIOS ELENCADOS PELA DEFESA.

Demonstrada a compatibilidade dos fatos à legislação aplicada, a determinar a imposição da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), a ser duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não há como prevalecer alegação de ordem subjetiva, pautada em suposta inobservância aos princípios elencados pela defendente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente pugna pela realização de diligência para que os itens glosados sejam relacionados à atividade produtiva, e reitera os demais argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Carlos Augusto Daniel Neto

Trata-se de Recurso Voluntário tempestivo e que atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

O litígio versa sobre o alcance da possibilidade da Pessoa Jurídica sujeita ao regime não cumulativo de PIS e Cofins aproveitar dispêndios realizados na sua atividade econômica como crédito na apuração do tributo devido.

Logo, como ponto de partida, é necessário a reprodução da forma como está C. Turma Ordinária de Julgamento, e o próprio CARF, tem entendido os limites às possibilidades de creditamento da sistemática não cumulativa das mencionadas contribuições sociais. Nesse sentido, ilustrativa é a cita do Acórdão 3403-002.656, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa:

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE
CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N.
2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (grifo nosso)

E dizer, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins aceita creditamento de bens e serviços utilizados como insumos que sejam *pertinentes e essenciais* ao processo produtivo ou a prestação de serviços. Independentemente, nesse aspecto, a opção de modelo produtivo adotada pelo contribuinte, este abrangido pela liberdade de organização comercial do empresário, e o fato do emprego dos insumos ser direto ou indireto, como veiculado no Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos. (grifo nosso)

(...)

Recentemente o Superior Tribunal de Justiça encampou essa visão ampla do conceito de insumos para PIS e Cofins, especialmente no voto vencedor de lavra do Ministro Mauro Campbell Marques, no REsp 1.246.317, publicado em 29/06/2015, onde definiu insumo nos seguintes termos:

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são *todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.* (grifos nossos)

Têm-se, portanto, os critérios de *pertinência ou instrumentalidade* (que viabiliza a atividade), atrelado a critérios consequenciais da ausência do bem ou serviço, que são a *impossibilidade da atividade ou perda de qualidade substancial*. Trata-se de critérios amplamente vagos, restando necessária a consolidação de elementos que reduzam essa indeterminação e os tornem mais funcionais.

Não se exige que o bem ou serviço seja essencial, haja vista que o Fisco não pode se intrometer no modelo de produção ou prestação de serviços do contribuinte, mas sim que, escolhido um modelo, haja a pertinência entre este e aqueles.

Todavia, o critério para identificação dos insumos de PIS e Cofins sofreu um novo acréscimo, a nosso juízo, no Acórdão 9303-003.079, relatado pelo Cons. Rodrigo Cardozo Miranda e julgado em 13/08/2014, no qual em ilustrativo voto é considerada uma extensão daquela posição anteriormente citada: para além do vínculo de pertinência com a produção do bem ou realização do serviço, entendeu a CSRF que “o creditamento deve se dar de forma ampla, observando apenas os limites previstos na própria legislação”, e arremata o voto do relator:

Por conseguinte, em face de todo o exposto, entendemos que a linha mestra de interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei. Não cabe ao intérprete, assim, impor limites além do que a lei já o fez.

(...)

Portanto, “*insumo*” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Um ponto merece esclarecimento aqui. Fala-se em critério relacional nos dois últimos acórdãos mencionados, entretanto, não se trata do mesmo tipo de relação: enquanto no primeiro considerou-se uma *relação funcional entre o bem ou serviço adquirido com a produção de outro bem ou a realização de um serviço*, é dizer, a relação entre as materialidades da atividade econômica tomada com a atividade que será realizada pela empresa; no segundo, diferentemente, a relação é entre os custos despendidos e a receita auferida, ou seja, o foco recai sobre o produto da atividade econômica, e não sobre ela mesma, com a diferença que nesse caso se excluíam as limitações existentes na legislação das contribuições em relação ao creditamento.

Parece-nos ser esta a visão atual do CARF sobre a matéria. Dito isto, podemos passar às glosas de crédito contestadas.

1. Do pedido de conversão do julgamento em diligência.

Preliminarmente, o Recorrente pugna pela conversão de julgamento em diligência para demonstração da veracidade da prestação de serviços (Locação - Cessão de Mão de obra) entre empresas do mesmo grupo econômico. Todavia, entendendo desnecessária a diligência para esclarecimento dos fatos, vez que o relatório fiscal trouxe os fundamentos da sua presunção, os quais poderão ser apreciados oportunamente.

Da mesma forma, alega não estarem discriminados pormenorizadamente os insumos glosados e a atividade da Recorrente. Como se verifica no Relatório Fiscal, há uma minúcia do relator na apreciação de cada um dos insumos glosados, afastando o fundamento do pleito preliminar. A pertinência dos insumos à atividade da Recorrente não é matéria de diligência, mas de provas e bom senso, constituindo essa análise parte do mérito da questão.

Nos termos do art.18 do Dec. 70.235, indefiro a conversão do julgamento em diligência.

2. Do Mérito

A Recorrente tem como objeto, conforme aditivo ao contrato social vigente no ano de realização dos fatos geradores (fl.417) as seguintes atividades:

serviços de locação de guindastes e guindautos; locação de veículos de transporte de cargas e de passageiros e locação de máquinas e equipamentos industriais;

remoção, montagem e içamento industriais;

transporte rodoviário de cargas indivisíveis, super pesadas, cargas em geral, gases liquefeitos, produtos químicos e petroquímicos e transportes rodoviários coletivos;

serviços de escolta rodoviária;

prestação de serviços de armazenagem;

serviços de terceirização de mão de obra;

importação de máquinas, veículos, equipamentos e implementos;

serviços de operações portuárias e aeroportuárias e transporte multimodal; e • serviços de reparo de terreno, cultivo, colheita e de apoio a agricultura.

A despeito da multiplicidade de atividades, destacou a Recorrente que a maior concentração das atividades executadas consiste na *locação de guindastes, guindautos e de máquinas e equipamentos*, assim como o *transporte de cargas pesadas em geral*, usualmente contratadas por grandes construtoras e por grupos empresariais de grande porte, ressaltando que os bens locados chegam a movimentar peças e equipamentos de até 700 toneladas.

Juntou contratos de fls.1401-1465, que demonstram que os serviços são prestados em locais ermos, de difícil acesso, e cuja ausência de infraestrutura é notória, com deslocamento de equipamentos e pessoas condicionado à manutenção de uma estrutura física e de pessoal para abrigar a todos - galpões, alojamentos etc.

Feito esses esclarecimentos sobre a atividade da Recorrente, pode-se passar à análise específica das glosas efetuadas.

2.1. Aluguéis de prédios locados de pessoas físicas

A despeito do creditamento de despesas decorrentes de aluguéis pagos a pessoas físicas, a Recorrente não apresentou qualquer contrato, apenas cheques cujos destinatários eram pessoas físicas, sendo aqueles destinados a imobiliárias, que os recebem em nome de locadores pessoas físicas.

A Recorrente não contesta que os pagamentos tenham sido efetuados a pessoas físicas. Chama a atenção, contudo, para a especificidade das operações por ela praticadas, consistente na locação de equipamentos com a respectiva cessão da mão de obra que é deslocada para locais remotos do território nacional, desprovidos de uma rede hoteleira convencional, de sorte que os empregados são alojados em residências de moradores, em uma espécie de hospedarias “*que não estão constituídas como pessoas jurídicas*”.

No caso específico de despesas de locação de prédios utilizados nas atividades da empresa o tratamento jurídico é dado pelos incisos contidos no artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dentre os quais tem-se o inciso IV, adiante reproduzido:

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

[...]

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

A lei é expressa em restringir o creditamento apenas na hipótese dos pagamentos feito a pessoa jurídica, justamente pelo fato de pessoa física não ser contribuinte das contribuições sociais, colocando-os fora do escopo da não cumulatividade.

Desse modo, devem ser mantidas as glosas de crédito efetuadas conforme item 1.2 do Relatório Fiscal.

2.2. Aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas

Conforme disposto no inc. IV do art. 3º das Leis de nº 10.637, de 2002, e de nº 10.833, de 2003, é possível o desconto de crédito caso as máquinas e equipamentos locados sejam utilizados nas atividades da empresa e o pagamento se dê para uma pessoa jurídica.

Afirmou o agente fiscal que dos R\$ 3.020.878,04 tabulados como pagamentos de aluguéis de máquinas e equipamentos pagos a pessoas jurídicas, a quantia de R\$ 2.750.000,00 refere-se à locação de bens perante a Pirâmide Assistência Técnica Ltda, empresa que tem em seu quadro social os mesmos sócios da empresa sob procedimento fiscal, a Santin Ltda. Tal constatação motivou a realização de diligência fiscal na Pirâmide, de modo que fosse aferida a efetividade das operações.

Em resposta, foi afirmado que em razão de ambas as empresas pertencerem aos mesmos sócios, a Pirâmide teve por desnecessária a celebração dos contratos de locação das máquinas e equipamentos, fl. 955. Quanto aos demais itens, foram apresentadas cópias das notas fiscais referentes às locações dos bens da Pirâmide para a Santin, fls. 956/963, cópia de um extrato bancário da conta nº 0212489-0, existente na Agência 00003 do Banco Bradesco,

fls. 964/973, e cópias de Certificados de Registro e Licenciamento de Veículos de placas AKN 7312, AKN 7308, DAJ 0336 e GPE 5661, fls. 974/977.

Em primeiro lugar, o fato do controle das empresas pertencer aos mesmos sócios é apenas um indício de irregularidade, que deve ser corroborado por provas ou por um conjunto de indícios mais robustos, haja vista que as pessoas jurídicas possuem personalidade e patrimônio próprios, que devem ser respeitadas, presumindo-se a licitude de seus vínculos jurídicos contraídos salvo prova em contrário.

Ademais, o próprio Código Civil estabelece em seu art. 107 que “a validade da declaração de vontade **não** dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”, no que é corroborado pela melhor doutrina (E.g. BULGARELLI, Waldirio. Contratos Mercantis, 4ªed. São Paulo: Atlas, 1983. P.325-327), de modo que o contrato de locação, em não sendo um contrato solene, não exige forma específica, sendo plenamente válido ainda que realizado de forma verbal.

Além disso, qualquer indício que a ausência de um contrato por escrito possa representar, a apresentação das faturas de locação de fls.956 a 963, acompanhado dos demonstrativos de movimentação financeira de fls. 964 a 973 servem para demonstrar que há substância econômica compatível com o contrato alegado pela Recorrente, inclusive com a demonstração dos pagamentos realizados.

Em relação aos créditos tomados da locação de quatro caminhões Munk Ford em junho/2010, entendo adequar-se à Solução de Consulta nº 155/2003 da DISIT da 9ª RF, no sentido de que “*Tampouco se admite o crédito em relação ao aluguel pago pela locação de veículos, por não se equipararem, legalmente, a máquinas e equipamentos*”. É dizer, veículo possui um tratamento distinto de máquinas e equipamentos na legislação das contribuições não cumulativas, não dando ensejo à tomada de crédito.

Desse modo, *entendo pela permanência da glosa Atomada de créditos da locação de veículos*. Questão distinta diz respeito aos guindastes que, conquanto possam se locomover sobre rodas, qualificam-se como verdadeiras máquinas vocacionadas prioritariamente para a ascensão de objetos do que para o transporte de coisas ou pessoas, pelo que receberá tratamento próprio.

A Fiscalização solicitou, através de Ofício de fls. 1067, a informação sobre que seria o vendedor dos guindastes de placa AKN 7312, AKN 7308, DAJ 0336 e GPE 5661, verificando, em resposta de fls. 1065/1066 que os guindastes de placas AKN 7308 e DAJ 0336 foram adquiridos da Locar Transportes Técnicos e Guindastes, estabelecimentos com CNPJ 43.368.422/0018-75 e 43.368.422/0001-27, situados nas cidades de Curitiba/PR e Guarulhos/SP, nos dias 24/10/2007 e 21/11/2007, pelos valores respectivos de R\$ 500 mil e de R\$ 700 mil. O guindaste GPE 5661 foi adquirido de Costa Equipamentos Ltda, estabelecida em Varginha/MG, em 22/09/2008, por R\$ 40 mil. Por último, no que toca ao guindaste placa AKN 7312, foi adquirido da Santin Ltda, estabelecida em Américo Brasiliense/SP mas que, por se tratar de compra anterior a 2007, seria impraticável o atendimento da solicitação.

Verifica-se que no caso do guindaste de placa AKN 7312, há vedação expressa de creditamento dos valores relativos ao aluguel, nos termos da lei 10.865/04, art.31, §3º, *verbis*:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro

de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Nesse caso, especificamente, é indevido o crédito tomado. Inclusive, apenas em relação a este veículo que foi verificada irregularidade envolvendo a data do registro no órgão de trânsito e a data da locação.

Em relação aos demais, o fundamento da fiscalização se baseia em questionar os preços praticados, mas sem apontar quais seriam os preços eventualmente compatíveis com o mercado. O próprio contribuinte esclarece que os preços praticados estão relacionados à duração do contrato e a diluição dos custos, vista que em razão das localizações onde o bem será utilizado, o desgaste do mesmo será muito grande.

Em relação aos demais, o Contribuinte apresentou, em fls. 856 a 973, as notas fiscais das locações efetuadas a terceiros, bem como os contratos assinados com as locadoras, e os comprovantes de movimentação financeira compatíveis com os valores alegados para os dispêndios de locação, sem que o Auditor Fiscal demonstrasse qualquer irregularidade nas operações.

Desse modo, entendo que devem ser revertidas as glosas sobre o aluguel das máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas, em vista de não lograr o Fiscal comprovar qualquer irregularidade nas locações, devendo ser mantida apenas a glosa dos créditos da locação do guindaste AKN 7312, com base no art.31, §3º da lei 10.865/04 e as glosas de locação de veículos automotores.

2.3. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

Em relação ao crédito tomado na depreciação de bens do ativo imobilizado, aderimos à fundamentação da decisão da DRJ, reproduzida abaixo:

Consta do Relatório Fiscal que a pessoa jurídica descontou créditos decorrentes de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, incidentes sobre “bens móveis com incentivo fiscal”, em relação aos quais informou que baseou seus cálculos no disposto na Lei nº 11.529, de 2007.

Ao discorrer sobre a norma apontada pela pessoa jurídica, o responsável pela fiscalização assegurou que, para ter direito ao benefício fiscal, correspondente ao desconto de crédito sobre o valor integral do bem, a norma estabeleceu a necessidade de serem atendidas duas condições: que se esteja perante um bem de capital utilizado na produção ou à fabricação de outro bem e que o bem produzido ou fabricado esteja inserido na relação contida nos incisos I e II do art. 1º da Lei nº 11.529, de 2007.

Como a fiscalizada não se enquadrava na situação acolhida pela norma, não se tratando de nenhuma empresa dedicada à

provêm da locação de bens móveis, concluiu que a pessoa jurídica não poderia ter se beneficiado do incentivo fiscal, em razão do que glosou todos os valores apropriados pela interessada a título de encargos de depreciação de bens do imobilizado calculados sobre os respectivos valores de aquisição dos bens.

Considerou, por outro lado, a possibilidade do desconto de crédito com base na depreciação normal, valores que foram apropriados de ofício no trabalho fiscal, como pode ser observado no demonstrativo de fl. 1.085, que contém a coluna Bens Imobilizado (depreciação), em relação à qual não foi efetivada qualquer glosa.

Ao impugnar os lançamentos, a requerente trouxe a lume novo dispositivo legal, a Lei nº 11.774, de 2008, com as alterações produzidas pela Medida Provisória nº 540, de 2011 (convertida na Lei nº 12.546, de 2011), dispositivo que deu nova redação ao art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008. (...)

Acontece que a legislação suscitada na impugnação (Medida Provisória nº 540, de 2011), do mesmo modo que aquela indicada durante a fiscalização (Lei nº 11.774, de 2008), não encontra aplicabilidade no caso em julgamento.

De fato, não vejo como uma Medida Provisória editada em 2011, que se reporta a uma depreciação acelerada incentivada, aplicável a bens adquiridos a partir de agosto de 2011 (mês em que foi editada a MP), poderia ser utilizada no caso em tela, que diz respeito a fatos geradores verificados ao longo do ano-calendário 2010.

Ademais, cumpre se registrar que a Divisão de Tributação da 6ª Região Fiscal já enfrentou a questão em tela e decidiu pela impossibilidade de as pessoas jurídicas dedicadas à locação de veículos fazerem jus ao direito previsto pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008. É o que se extrai da leitura das ementas adiante reproduzidas:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 160 DE 10 DE NOVEMBRO DE 2009 ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep LOCADORA DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. Pessoas jurídicas dedicadas à locação de veículos para terceiros não fazem jus ao direito previsto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 (desconto, em doze meses, de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep referentes à depreciação de máquinas e equipamentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 161 DE 10 DE NOVEMBRO DE 2009 ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins LOCADORA DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. Pessoas jurídicas dedicadas à locação de veículos para terceiros não fazem jus ao direito previsto no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 (desconto, em doze meses, de créditos da Cofins referentes à depreciação de máquinas e equipamentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência).

Quanto ao alegado erro na soma dos valores glosados, que seriam da ordem de R\$ 26.199.788,85, ao invés da quantia de R\$

26.215.121,46, totalizada pela autoridade fiscal, registro que a soma do valor anual representa apenas um item informativo constante do Relatório Fiscal. Tratando-se de fato gerador com apuração mensal, o que é verificado tanto para o PIS/Pasep quanto para a Cofins, entendo que o alegado equívoco verificado no somatório anual não apresentou qualquer repercussão nos valores dos créditos tributários exigidos no presente processo.

2.4. Outras operações com direito a crédito

Vários outros itens foram glosados pela autoridade fiscal por supostamente não se enquadrarem no rol das hipóteses em que é permitido o desconto de crédito como determinado pelo art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, como também pelo fato de não encontrarem correspondência no conceito de insumo estabelecido pelas normas que inseriram a não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, *verbis*:

LEI Nº 10.637, DE 2002:

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

[...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art.

2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]LEI Nº 10.833, DE 2003:

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

[...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art.

2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Em vistas do entendimento deste colegiado acerca da extensão da não cumulatividade para as contribuições sociais, deve-se analisar cada um dos itens para manifestar entendimento coerente com as diretrizes adotadas.

2.4.1. Recrutamento e seleção, equipamentos de proteção individual e vestimentas

Quanto ao recrutamento e à seleção, compartilho do entendimento da DRJ no sentido de que não atende a condição de corresponder a um bem ou serviço relacionado com a

prestação dos serviços, mas sim para a montagem de um portfólio de pessoas habilitadas a serem contratadas, que de resto pode ser verificado de forma bastante simples, conforme os requisitos apostos nos contratos da Recorrente.

A respeito do creditamento dos gastos com equipamento de proteção individual, veja-se as decisões mais recentes sobre o tema, na Câmara Superior de Recursos Fiscais:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA. A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins." (Acórdão no 9303002.819, Rel. Cons. Nanci Gama, maioria, vencidos os Cons. Júlio César Alves Ramos, Joel Miyazaki e Marcos Aurélio Pereira Valadão, sessão de 23.jan.2014) (grifo nosso)

"COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03. Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da COFINS não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo." (Acórdãos no 9303003.193 a 195, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, maioria, vencido apenas o Cons. Júlio César Alves Ramos, tendo participado do julgamento o Cons. Joel Miyazaki e o Cons. Otacílio Dantas Cartaxo, sessão de 26.nov.2014) (grifo nosso)

Assim, que a matéria tem recebido tratamento da CSRF no sentido de que a obrigatoriedade de uso de indumentária e itens de segurança faz com que estes sejam imprescindíveis ao processo produtivo, e à consequente obtenção do produto final, entendimento este ao qual aderimos.

Quanto à vestimenta dos funcionários, observe-se que o art.3º, X das leis 10.833 e 10.637 restringe o seu crédito para as empresas que explorem serviços de limpeza, conservação e manutenção, que estão nominalmente fora do escopo social da Recorrente, devendo ser mantidas as glosas.

Desse modo, revento as glosas sobre as despesas com equipamentos de proteção individual.

2.4.2. Alimentação, viagens, deslocamentos e ajuda de custo

Com base no art.3º, X das leis 10.833 e 10.637, verifica-se que tais gastos somente dão direito à crédito se realizados por empresas que explorem serviços de limpeza, conservação e manutenção, que estão nominalmente fora do escopo social da Recorrente, devendo ser mantidas as glosas.

Frise-se que, diferentemente da decisão da DRJ, não aplicamos aqui a Solução de Divergência COSIT nº43/2008, por entendermos que ela pressupõe uma restrição indevida do conceito de insumo.

O raciocínio aqui utilizado é de que foi o inciso X do artigo 3º das leis de regência, inserido pela Lei nº 11.898/2009, permitindo o desconto de créditos a despesas nele mencionadas. Se tais itens, obrigatórios por força de legislação específica, já estivessem inseridos no inciso II, como insumos, o acréscimo do inciso X pela novel disposição legal seria desnecessário ou redundante.

Desse modo, a inserção do inciso X teria, em verdade, operado como restrição, na medida em que o desconto de crédito em relação a despesas com uniformes passou a ser possível somente a empresas prestadoras de serviço de limpeza.

Portanto, *mantenho as glosas desse item.*

2.4.3. Manutenção e reparo de bens aplicados na produção e serviço

Sobre esse ponto, irretocável é a decisão da DRJ:

Para o autor do procedimento, inexistente nas leis que tratam da não-cumulatividade a possibilidade da apuração de créditos incidentes sobre manutenção de bens, máquinas ou equipamentos, sejam eles utilizados ou não na atividade fim da empresa, rubrica sob a qual a empresa informou pagamentos totais de R\$ 1,28 milhão para Darcy de Araújo Pimenta e, embora intimada e reintimada, não apresentou os respectivos documentos comprobatórios da efetiva realização da despesa. Também informou despesa de R\$ 1,3 milhão com a Caldebras Ltda, empresa pertencente aos mesmos sócios da Santin.

Na impugnação, o sujeito passivo contesta apenas a glosa do valor tido por pago à Caldebras, sob a alegação de que o desembolso efetivamente ocorreu, o que estaria comprovado pelo amplo material fotográfico acostado aos autos, fls. 1.470/1.484, demonstrando a complexidade dos serviços prestados, que foram didaticamente explanados pela requerente. Segundo informado, a Caldebras fora contratada para prestar serviços em um guindaste da marca Grove com capacidade para 450 toneladas, consistente no destravamento de sua lança, na usinagem de suas peças e na lubrificação e na execução de todos os testes de segurança.

Acontece que a despeito da relevância do serviço, não há como se admitir que as fotografias informadas sejam consideradas como elemento de prova capaz de referendar o desconto de crédito pretendido pelo contribuinte.

Ressalte-se, a propósito, que a defesa não informou, na petição apresentada, a juntada aos autos elementos de prova imprescindíveis à comprovação da versão apresentada, a exemplo do contrato de prestação de serviços, da nota fiscal e da documentação bancária relativa ao pagamento do recurso, com o que não se pode deferir a solicitação da defendente. O processo, é bom que se diga, não pode ser considerado um mero repositório de documentos, devendo as provas se mostrarem identificadas e individualizadas na defesa apresentada pela requerente.

Aderindo *in totum* ao acima citado, e diante da ausência de provas dos gastos com manutenção e reparos, mantenho as glosas referidas.

2.4.4. Bens de natureza permanente deduzidos como despesa

A glosa alcançou valores despendidos na aquisição de camas, colchões, roupeiros, etc, que, segundo apregoadado pela impugnante, são adquiridos para que seus colaboradores possam se instalar em condições ideais de moradia, sendo que ao término da obra referidos itens são descartados.

Conquanto relevantes para a instalação dos funcionários nos locais isolados onde os serviços eram prestados, tais bens foram creditados como despesas, quando deveriam ter recebido tratamento de ativos permanentes, com obediência aos limites de creditamento da legislação de regência. O fato do descarte ocorre logo após o término dos serviços não altera sua natureza contábil.

Por isto, *mantenho a glosa do crédito.*

2.4.5. Despesas de veículos com combustíveis e lubrificantes, manutenção e reparo de bens aplicados na produção e serviço de conservação e bens e instalações.

Sobre este ponto, o relatório fiscal é claro, nos termos sintetizados pelo acórdão da DRJ:

Foi admitido pela autoridade fiscal que a legislação permite o desconto de crédito decorrente de despesas com combustíveis e lubrificantes, desde que sejam utilizados como insumo na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens.

Argumentou, por outro lado, que a fiscalizada não é empresa industrial e também não atua na prestação de serviços, já que sua receita decorre da atividade de locação de bens móveis, o que pode ser demonstrado pelas notas fiscais constantes às fls. 551/934, conclusão que foi extraída de entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de que locação de bens não pode ser confundida ou tratada como prestação de serviços, daí a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis determinada pela Súmula Vinculante nº 31.

Além disso, segundo informado pelo AFRFB, nos contratos apresentados a responsabilidade pela despesa de combustíveis é dos contratantes, não representando, portanto, encargo suportado pela fiscalizada. Informou, ainda, que nas planilhas pela empresa apresentadas, fls. 443/543, não há como se distinguir o que foi gasto a título de combustíveis e lubrificantes na atividade fim da empresa daquilo que foi despendido em sua atividade administrativa.

(...)

Veja-se, a propósito, cláusula constante de contrato de prestação de serviços celebrado entre a Santin e a Mirabela, fls. 1.402/1.408, em que foram locados dois guindastes de 100 toneladas e um guindaste de 70 toneladas aos preços de R\$ 400,00 e de R\$ 280,00, as respectivas horas:

3.6 No preço estão inclusos todos os custos diretos e indiretos, tributos e encargos decorrentes da prestação dos serviços ora contratados com o operador e auxiliar, sendo da exclusiva responsabilidade da contratada no que se refere às leis trabalhistas, inclusive.

Resta claro nas provas dos autos que os gastos com combustíveis não são responsabilidade da Recorrente, e esta não acosta quaisquer outras provas que relacionem os gastos mencionados com a atividade de locação de veículos, o que fundamenta a manutenção da glosa feita.

2.4.6. Despesas com telefone, material de limpeza e consumo

Correspondem a dispêndios que não guardam relação direta com a atividade fim da empresa, não respaldando o desconto de crédito que foi corretamente glosado pelo autor do procedimento.

2.4.7. Despesas com frete

A Recorrente alega que dada a peculiaridade da locação de bens em questão, distinta da locação de veículos ou de filmes, por exemplo, os equipamentos objeto das locações são transportados em carretas e caminhões para o local de destino, onde são instalados e operados, ficando a Santin responsável pela manutenção dos equipamentos.

Todavia, não apresenta qualquer prova de que tenha arcado com os custos do frete, razão pela qual não há como se verificar o que foi alegado. No brocardo antigo, o alegar mas não provar é o mesmo que não provar.

Desse modo, mantenho a glosa sobre as despesas com frete.

3. Da multa fiscal

Como discutido anteriormente, há indícios de intenção fraudulenta apenas na tomada de créditos da locação do guindaste de placa AKN 7312. Quanto aos demais, não logrou o responsável pelo procedimento demonstrar qualquer dolo ou fraude, e, pelo contrário, o contribuinte demonstrou através das faturas de locação e de extrato de movimentações financeiras que a operação de fato ocorreu.

O art. 44, §1º da lei 9.430/96 exige a demonstração do dolo para a aplicação da multa qualificada. No caso dos autos, apenas no caso supramencionado tal comprovação se sustenta.

Desse modo, *mantenho a multa qualificada apenas sobre os créditos tomados na locação envolvendo o guindaste de placa AKN 7312, desconstituindo a multa sobre as glosas revertidas.*

4. Conclusão

Ante o exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL para o Recurso Voluntário do contribuinte para reverter as glosas sobre

i) o aluguel das máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas, em vista de não lograr o Fiscal comprovar qualquer irregularidade nas locações, devendo ser mantida apenas a glosa dos créditos da locação do guindaste AKN 7312, com base no art.31, §3º da lei 10.865/04 e as glosas de locação de veículos automotores.

ii) gastos com equipamentos de proteção individual.

iii) E mantenho a multa qualificada apenas sobre o crédito indevidamente tomado na locação do guindaste de placa AKN 7312, afastando a qualificação da multa sobre as demais glosas de crédito.

É como voto.

Relator Carlos Augusto Daniel Neto - Relator