



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.722814/2019-31
ACÓRDÃO	3101-004.281 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	G10 - TRANSPORTES LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2014, 2015

SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE. PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. PESSOA FÍSICA TRANSPORTADOR AUTÔNOMO.

Na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de serviços de transporte de carga prestado por pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, poderá a pessoa jurídica subcontratante descontar crédito calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% da alíquota convencional sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços, conforme previsto nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2014, 2015

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2014, 2015

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ENUNCIADO Nº 103 DA SÚMULA CARF.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Não deve ser conhecido o recurso de

ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa de valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do exame de sua admissibilidade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2014, 2015

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES INCORRETAS. EFD-CONTRIBUIÇÕES.

A intimação da autoridade fiscal para cumprimento da obrigação acessória prevista no inciso II do parágrafo único do artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 é requisito obrigatório e procedimento específico de validade do lançamento da multa por omissão ou incorreção de informação constante na escrituração digital do contribuinte, vez que o legislador optou por estimular o cumprimento da referida obrigação acessória por meio de redução da penalidade a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. VÍCIO MATERIAL DO LANÇAMENTO.

As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de recurso voluntário. A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma os equívocos que ensejam a nulidade por vício material, são, por conseguinte, matérias de ordem pública.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do recurso de ofício em virtude de o valor exonerado ser menor que o valor de alçada. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar as multas do art. 12 da Lei nº 8218/91. Vencido o Conselheiro Ramon Silva Cunha que mantinha as multas sob omissão de dados de subcontratados e sobre a omissão de informação de crédito do registro D100. Vencidos a Conselheira Neiva Aparecida Baylon e o Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues que aplicavam parágrafo único do art. 100 do CTN para afastar,

também, a aplicação das penalidades, cobrança de juros de mora, incidentes sobre o crédito tributário constituído para formalizar a diferença de PIS e Cofins. Designado o Conselheiro Renan Gomes Rego para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego – Redator designado

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente a conselheira Luciana Ferreira Braga que foi substituída pela Conselheira Neiva Aparecida Baylon.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão 02-98.234 - 6ª Turma da DRJ/BHE, que revisa o Acórdão 02-95.435 - 6ª Turma da DRJ/BHE Auto de Infração – AI, e julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada contra os autos de infração relativos aos anos-calendário de 2014 e 2015 por meio dos quais se exigem multa por cumprimento de obrigações acessórias com erros e omissões, contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Por bem descrever o contexto fático que motivou o lançamento em pauta, colhem-se trechos do relatório formulado pelo Julgador de piso:

Relatório Fiscal

Por meio do Relatório Fiscal de fls. 449/474 a Autoridade lançadora esclarece que:

1 - Do Sujeito Passivo

- O sujeito passivo é um grande grupo de transportadoras de cargas, que, a partir de janeiro de 2014, tem-se dedicado de forma quase absoluta à subcontratação na prestação do serviço de transporte de cargas, atuando no papel de subcontratante desses serviços.

- Segundo os documentos apresentados à fiscalização e a pesquisa ao banco de dados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), no ano de 2014, o sujeito passivo subcontratou 17.554 (dezessete mil, quinhentos e cinquenta e quatro) pessoas físicas e jurídicas para a realização de serviços de transportes de mercadorias, sendo 5.168 (cinco mil, cento e sessenta e oito) pessoas físicas e 12.386 (doze mil, trezentos e oitenta e seis) pessoas jurídicas, das quais 9.134 (nove mil, cento e trinta e quatro) eram optantes pelo Simples Nacional naquele ano.

- No ano de 2015, o sujeito passivo subcontratou 13.984 (treze mil, novecentos e oitenta e quatro) pessoas físicas e jurídicas para a realização de serviços de transportes de mercadorias, sendo 4.518 (quatro mil, quinhentos e dezoito) pessoas físicas e 9.466 (nove mil, quatrocentos e sessenta e seis) pessoas jurídicas, das quais 6.842 (seis mil, oitocentos e quarenta e dois) eram optantes pelo Simples Nacional naquele ano.

- De acordo com os dados contidos na EFD-Contribuições de 2014 e 2015, a receita de subcontratação de serviços provém, predominantemente, da contratação de pessoas jurídicas, aproximadamente 94% (noventa e quatro por cento). A subcontratação de pessoas físicas (transportadores autônomos) responde por, apenas, aproximadamente 6% (seis por cento) da receita de subcontratação de serviços.

2 - Da Fiscalização

- A ação fiscal teve início em 27/09/2018, mediante ciência via postal do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), nos termos do artigo 23, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

3 – Das Irregularidades

- A análise das informações contidas nas EFD-Contribuições do período de 01/2014 a 12/2015, em conjunto com os dados das ECD, das ECF e dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, possibilitou verificar a existência de diversas irregularidades, tanto no cumprimento das obrigações acessórias (preenchimento das EFD-Contribuições) quanto na apuração dos créditos do PIS e da Cofins decorrentes da não cumulatividade, as quais serão descritas a seguir:

3.1. Créditos Descontados Indevidamente na Apuração das Contribuições

- Quanto aos créditos decorrentes da não cumulatividade, foram verificadas diversas irregularidades, as quais serão detalhadamente descritas nos subitens 3.1.1 a 3.1.3. As tabelas abaixo representam os valores mensais relativos às irregularidades verificadas na apuração dos créditos:

3.1.1. Adoção de Alíquotas Incorretas na Apuração de Créditos Presumidos

- A subcontratação de pessoas físicas e pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional dá direito à empresa subcontratante de serviço de transporte rodoviário a descontar do PIS e da Cofins devidos em cada operação créditos presumidos

que correspondem à aplicação de alíquota de 75% (setenta e cinco por cento) sobre as alíquotas dessas contribuições no regime de apuração não cumulativo.

- A auditoria das EFD-Contribuições do sujeito passivo transmitidas nos anos-calendário 2014 e 2015 revelou a apuração indevida de dezenas de milhares créditos provenientes da subcontratação de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional com as alíquotas da contribuição básica, ou seja, 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) e 7,60% (sete vírgula sessenta por cento), o que ocasionou a apropriação indevida de créditos a maior de PIS e de Cofins pela Fiscalizada no período.

3.1.2. Créditos Indevidos Oriundos de Anulações de Serviços Não Comprovadas

- Em diversos meses dos anos-calendário 2014 e 2015 a fiscalizada realizou ajustes nos registros M110 e M510 das EFD-Contribuições denominados: anulações de serviço, notas fiscais de anulação – entrada, pis sobre anulação de serviço, etc.

- O sujeito passivo apresentou o demonstrativo “Anulação 2014 e 2015”, no qual constam: nº das notas fiscais de entrada; data de emissão; chave eletrônica (maioria das notas fiscais); CNPJ/CPF do emitente; CFOP; Emitente; valor total da nota; valor do PIS e da Cofins.

- Somente foram consideradas como comprovação dos ajustes realizados aquelas notas fiscais eletrônicas que tiveram suas chaves eletrônicas indicadas no demonstrativo, pois somente estas possibilitaram a verificação de sua veracidade no sítio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na internet.

3.1.3. Créditos Indevidos – Valores Referentes a Dispêndios com Pedágio

- A auditoria das EFD-Contribuições do sujeito passivo possibilitou verificar que este efetuou, a partir do mês de junho de 2014, ajustes de acréscimo de créditos referentes a “dispêndios” com pedágio. Os ajustes foram feitos em praticamente todos os meses até dezembro de 2015.

Com fundamento na Solução de Divergência Cosit nº 18, de 30 de maio de 2008 a Autoridade lançadora glosou os créditos de gastos com pedágio:

“Destarte, fica demonstrada a improcedência dos ajustes de acréscimo de créditos referentes a gastos com pedágio realizados pela fiscalizada, de modo que esses valores serão glosados”.

3.2. Apresentação de EFD-Contribuições com Informações Inexatas, Incompletas ou Omitidas

- O sujeito passivo apresentou com informações inexatas, incompletas ou omitidas Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando a aplicação de multa.

- Conforme art.12, inciso II da Lei 8.218/1991, com redação da Lei nº 13.670/2018, a multa aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações na EFD será equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, referentes aos registros e respectivos arquivos.

- A aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) sobre o valor das operações que apresentaram informações omitidas ou incorretas nas EFD-Contribuições (descritas detalhadamente nos subitens subsequentes) supera o limite da multa, correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta. Assim, as multas aplicadas pela apresentação das EFD-Contribuições com informações omitidas ou incorretas serão limitadas a 1% (um por cento) dos valores de receitas brutas informadas nas próprias escriturações.

3.2.1. Informação Incorreta EFD-Contribuições Créditos Presumidos

- Conforme foi descrito no item 3.1.1, o sujeito passivo se apropriou de diversos créditos presumidos como se fossem créditos básicos, isto é, aplicou a créditos decorrentes da subcontratação de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional as alíquotas incidentes sobre os créditos apuráveis na contratação de pessoas jurídicas não optantes pelo regime simplificado (1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins).

- Além de configurar a apropriação indevida de créditos a maior, a escrituração dos créditos presumidos escrituradas nas EFD-Contribuições como se fossem créditos básicos, representa o cumprimento desta obrigação acessória com informações incorretas, o que enseja a aplicação da multa prevista no artigo 57, inciso III, 'a', da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual, em razão do princípio da retroatividade benigna, será substituída por aquela prevista no art.12, inciso II da Lei 8.218/1991, com redação da Lei nº 13.670/2018.

- Ressalta-se que para os meses de julho de 2014, janeiro, março e maio de 2015, a multa por informação incorreta dos créditos presumidos foi substituída pela multa por omissão de informações cadastrais (nome e número de CNPJ) dos subcontratados nas operações geradoras de créditos, infração descrita no subitem 3.2.2 deste relatório fiscal, que tem o mesmo fundamento legal e base de cálculo (valor das operações). Se fossem lançadas as duas multas nos mesmos períodos, o sujeito passivo seria penalizado duas vezes pela mesma infração, pois a escrituração dos créditos sem os dados cadastrais dos subcontratados também afeta os créditos presumidos apropriados como se fossem créditos básicos.

3.2.2. Omissão de Dados Cadastrais dos Subcontratados

- Consoante foi expandido no subitem anterior, nos meses de julho de 2014, janeiro, março e maio de 2015 o sujeito passivo escriturou os créditos de PIS e de Cofins decorrentes da subcontratação de outras pessoas jurídicas e físicas para a

prestação de serviços de transporte de cargas com omissão dos dados cadastrais dos subcontratados, quais sejam, o nome e número de inscrição no CNPJ.

3.2.3. Omissões de Informações de Créditos no Registro D100

- O Ato Declaratório Executivo Cofis nº 20, de 14 de março de 2012, aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições). Esse ato declaratório somente foi revogado em 11 de dezembro de 2018, pela publicação do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 82/2018.

- Nos termos do referido Manual, as aquisições de crédito oriundas da subcontratação de outras empresas para o transporte rodoviário de cargas lastreadas em Conhecimentos de Transporte Eletrônico (CT-e) emitidos pelo subcontratado devem ser escrituradas no registro D100 e filhos.

- Ainda, de acordo com o manual, somente devem ser escrituradas no Bloco F (registro F100 e filhos) as demais operações que, em função de sua natureza ou documentação, não sejam passíveis de serem escrituradas nos Blocos A, C e D.

- Verificou-se que a fiscalizada escriturou todas as suas aquisições de créditos decorrentes da subcontratação de pessoas físicas e jurídicas para o transporte rodoviário de cargas no Bloco F (Registro F100 e filhos) em 2014 e 2015, independentemente de serem lastreadas em documentos fiscais ou não, totalizando um valor de operações de R\$ 753.322.889,31 (setecentos e cinquenta e três milhões, trezentos e vinte e dois mil, oitocentos e oitenta e nove reais e trinta e um centavos). Nesse bloco há registros de aquisições de serviços de transporte com Código de Situação Tributária (CST) de PIS e Cofins nº 50 e 60, representativos de créditos básicos (50) e créditos presumidos (60).

- Por outro lado, no bloco D (registro D100 e filhos), o sujeito passivo escriturou apenas parte dos registros das aquisições de créditos lastreadas em documentos fiscais, informando todas essas operações com CST (99) de PIS e Cofins relativo a operações não tributadas.

- O valor das operações escriturado no registro F100 para cada subcontratada (quando este não ultrapassou o valor das operações informados nos CT-e, vezes em que foi considerado o valor das operações dos próprios CT-e) foi comparado com o valor das operações escriturado para a mesma pessoa jurídica no registro D100 mês a mês em 2014 e 2015, e assim foi possível identificar o montante de operações de aquisições de créditos de subcontratações lastreadas em CT-e que não foram escriturados no registro D100, o que caracteriza a escrituração da EFD-Contribuições com omissões e enseja a aplicação da multa prevista no artigo 57, inciso III, 'a', da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual, em razão do princípio da retroatividade benigna, será substituída por aquela prevista no art.12, inciso II da Lei 8.218/1991, com redação da Lei nº 13.670/2018.

4. Do Arrolamento de Bens

- Será formalizado arrolamento de Bens e Direitos do sujeito passivo no processo administrativo nº 10950.722828/2019-55.

5. Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP

- Fica o sujeito passivo notificado, por este ato, de que o presente lançamento de ofício ensinará Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal em razão de que os fatos relatados tipificam, em tese, “Crime Contra a Ordem Tributária”, previsto no artigo 1º, incisos I e II, da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Impugnação

Cientificada em 29/03/2019 a Autuada apresentou, em 26/04/2019, a impugnação de fls. 485/538

[...]

Em 08/08/2019, tendo em vista o entendimento da RFB exposto nas Soluções de Consulta Cosit Nº 228, de 27 de junho de 2019 e nº 207, de 24 de junho de 2019, a Impugnante apresentou nova Petição, ratificando os termos da Impugnação anteriormente apresentada e complementando suas alegações referentes aos créditos com gastos com Pedágio.

Submetidas à análise do Julgador de piso, as matérias questionadas mereceram as conclusões expostas no Acórdão 02-98.234 - 6ª Turma da DRJ/BHE, que revisa o Acórdão 02-95.435 - 6ª Turma da DRJ/BHE, decisão colegiada que se sintetiza na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

RECURSO DE OFÍCIO. FALTA DE INTERPOSIÇÃO. ANULAÇÃO DE ACÓRDÃO.

A falta de interposição de recurso de ofício, quando ultrapassado o limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 63, de 2017, é hipótese de elaboração de novo acórdão que retifique o equívoco, anulando o acórdão anteriormente prolatado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2014, 2015 CRÉDITO PRESUMIDO. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE.

PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. PESSOA FÍSICA TRANSPORTADOR AUTÔNOMO.

Na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de pessoa física transportadora autônoma ou de empresas de transporte optantes pelo Simples Nacional, poderá a pessoa jurídica subcontratante descontar crédito presumido calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% da alíquota convencional sobre o valor dos

pagamentos efetuados por esses serviços, conforme previsto nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a)

constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o Processo 10950.722814/2019-31 Acórdão n.º 02-98.234 DRJ/BHE Fls. 2 2 processo de produção, seja a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

PEDÁGIO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O pagamento de pedágio, por veículos de carga, é de responsabilidade do embarcador. Equipara-se ao embarcador o contratante do serviço de transporte rodoviário de carga que não seja o proprietário originário da carga, bem como a empresa transportadora que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por transportador autônomo. Os gastos com pedágio suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e Lei nº 10.637, de 2002.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente na impugnação, tornando-se a exigência incontroversa e definitiva, sem direito a recurso na esfera administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014, 2015

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Preliminares Rejeitadas

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do acórdão de 1º grau em 03/03/2020, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário em 02/04/2020. O recurso foi organizado nos seguintes tópicos:

I. DOS FATOS

II. DA TEMPESTIVIDADE

III. PRELIMINARMENTE

III.I. DA ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA POR OCASIÃO DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA

III.II. DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL QUANTO AO FATO GERADOR DO TRIBUTO E BASE DE CÁLCULO

III.III. DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA - DAS INFRAÇÕES RELACIONADAS AOS CRÉDITOS DE PIS E DA COFINS DECORRENTES DA “ADOÇÃO DAS ALÍQUOTAS INCORRETAS” - SUBCONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DO SIMPLES NACIONAL

IV. DO MÉRITO

IV.I. DAS ALÍQUOTAS CORRETAS PARA O CREDITAMENTO DO PIS E COFINS NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS

IV.I.I. DO DIREITO AO CRÉDITO INTEGRAL – INSUMOS DA ATIVIDADE DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES

IV.I.II. DO DIREITO AO CRÉDITO REFERENTE A SUBCONTRAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO REGIME DO SIMPLES

IV.I.III. DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO INTEGRAL – ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

IV.I.IV. DO EFEITO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA

IV.I.V. DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 160 – COSIT E SOLUÇÃO DE CONSULTA DE Nº 148 – COSIT, DE 7 DE MAIO DE 2019.

IV.I.VI. DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL - DO DIREITO AO CRÉDITO REFERENTE A SUBCONTRAÇÃO DE OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL – AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

IV.I.VII. DO RESPEITO À NÃO CUMULATIVIDADE

IV.I.VIII. DO TRATAMENTO IGUALITÁRIO AOS CONTRIBUINTES – APLICAÇÃO DO ARTIGO 100, INC. III, DO CTN

IV.II. DO RECURSO DE OFÍCIO - CRÉDITO REFERENTE A GASTOS COM PEDÁGIO

V.III. DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS/COFINS – DA DECISÃO DO STJ SOB RITO DE RECURSO REPETITIVO – EFEITOS *ERGA OMNES*

V. DA NULIDADE DA MULTA

IV.I. DA NULIDADE DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DECORRENTE DA “INFORMAÇÃO INCORRETA NA EFD-CONTRIBUIÇÕES - CRÉDITOS PRESUMIDOS”

V.II. APLICAÇÃO DE LEI MAIS BENÉFICA

V.III. DA EXISTÊNCIA DE INFORMAÇÃO PARA COMPROVAR O CRÉDITO.

V.IV. DA ALEGADA OMISSÃO DE DADOS DOS SUBCONTRATADOS

V.V. DA BASE DE CÁLCULO INCORRETA PARA APLICAÇÃO DA MULTA

V.VI. NULIDADE DA MULTA POR PRESUNÇÃO

VI. DOS PEDIDOS

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os requisitos estabelecidos na legislação processual para ser apreciado.

DO RECURSO DE OFÍCIO

DO RECURSO DE OFÍCIO - CRÉDITO REFERENTE A GASTOS COM PEDÁGIO

O Julgador de primeiro grau recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em razão da exoneração de parcela do crédito tributário lançado *“em valor superior ao limite de alçada... na forma dos arts. 25, inciso II, e 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972, c/c a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017”*.

Embora nem a parte dispositiva do voto nem o acórdão tragam expressamente o valor exonerado, observa-se que a soma dos valores correspondentes às glosas de créditos relativas às despesas com pedágio revertidas corresponde a R\$ 2.499.928,03. Essa reversão das glosas reduziu, em montante equivalente, o valor a pagar das contribuições lançadas. No cálculo

para efeito de limite para interposição de recurso de ofício deve ser acrescida a multa de ofício de 75%.

O referido valor exonerado era superior, portanto, ao limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, então vigente, que era de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A sociedade empresária autuada apresentou em seu recurso voluntário considerações em reforço às conclusões do Julgador de primeiro grau.

Ocorre que o referido limite de alçada foi modificado quando da revogação da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, pela Portaria MF Nº 2, de 17 de janeiro de 2023, nos seguintes termos:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

[...]

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Assim assenta a Súmula CARF103:

Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Nessa perspectiva, não deve ser conhecido o recurso de ofício interposto contra decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa em valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do julgamento.

Constatado, portanto, o aumento do limite de alçada para patamar muito superior ao valor correspondente à exoneração ocorrida no presente processo, voto por não conhecer o recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINARES

DA ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA POR OCASIÃO DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA

O Julgador de piso considerou que “(R)estaram não impugnadas as glosas de ‘Anulações de Serviços Não Comprovadas’, assim, a matéria não impugnada se tornou incontroversa e definitiva, não se sujeitando a recurso na esfera administrativa, conforme disposto no artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972”.

A Recorrente alega que as considerações apresentadas pelo Julgador de piso, no sentido de que parte das matérias tratadas nos autos de infração não teriam sido impugnadas, é improcedente. Justifica seu entendimento com o fato de ter arguido “em preliminar a nulidade integral do auto de infração por afronta a regra-matriz de incidência tributária, tendo em vista a evidente falta de especificação quanto ao fato gerador, das alíquotas e base de cálculo utilizadas pelo Fisco nos autos de infração em questão, em descompasso com o art. 142 do Código Tributário Nacional”.

Com razão a Recorrente no que se refere à parcela do crédito tributário decorrente da infração mencionada pelo acórdão de primeiro grau continuar com sua exigibilidade suspensa, tendo em vista a suscitada nulidade integral dos autos de infração na impugnação, reiterada no recurso voluntário.

Ressalve-se que a não definitividade da constituição permanece vinculada à nulidade suscitada, não se estendendo a eventuais matérias novas que viessem a ser suscitadas no recurso voluntário.

DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL QUANTO AO FATO GERADOR DO TRIBUTO E BASE DE CÁLCULO

A Recorrente alega nulidade integral do auto de infração por ausência de fundamentação legal adequada quanto ao fato gerador, alíquotas e base de cálculo dos tributos. Sugere que dispositivos legais citados no enquadramento tratam apenas do prazo de pagamento, sem identificar qual tributo foi instituído e seu fato gerador, impedindo o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Transcreve no recurso voluntário trechos do auto de infração às fls. 437 e 447 que trazem a seguinte indicação:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/03/2014 e 31/12/2015:

Art. 10 da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 11.933/09

Além disso, argumenta que o relatório fiscal apresenta contradição interna ao descrever ora que o contribuinte utilizou "créditos presumidos" com alíquotas incorretas, ora que houve apropriação de "créditos básicos", sendo que na realidade o contribuinte apurou e escriturou créditos básicos conforme a legislação. Como consequência, verbera que a fiscalização

criou situação adversa não praticada pelo contribuinte, configurando vício material insanável que descumpra o artigo 142 do CTN e os princípios constitucionais da legalidade e moralidade administrativa, justificando a declaração de nulidade integral do procedimento fiscalizatório.

Sobre esse tópico, considero que o Julgador de piso tratou adequada e suficientemente o tema, nos seguintes termos:

Sobre nulidades do Processo Administrativo Fiscal, reza o art. 59, incisos I e II, daquele decreto:

Art. 59. São Nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso, não se caracteriza a nulidade imposta pelo art. 59, acima transcrito, posto que os lançamentos foram lavrados por servidor competente (Auditor Fiscal) no cumprimento de seu dever, e preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, apresentando ao contribuinte todas as informações necessárias à sua compreensão, de modo a permitir o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

O extenso arrazoadado apresentado em sede de impugnação demonstra que a Recorrente detém o completo entendimento dos fatos que levaram aos lançamentos, portanto, não há que se cogitar em cerceamento do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa. Pelo contrário, o exercício de tais direitos foi assegurado mediante despacho decisório instruído com a motivação do ato e fundamentos legais.

De fato, com a apresentação da impugnação, conhecida e ora analisada, foi dada à Impugnante a oportunidade de defender-se, como também foi-lhe garantido o direito de ter suas razões analisadas pelo órgão revisor.

Além disso, convém analisar as alegações da Recorrente ao destacar o enquadramento legal das fls. 437 e 447 dos autos de infração como justificativa para suas conclusões. A referida fundamentação encontra-se na parte dos autos de infração intitulada “DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA”. Ela passa ao largo, entretanto, da extensa fundamentação trazida pela Autoridade Fiscal nos tópicos de “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL” de cada um dos autos de infração, do que serve de exemplo a figura abaixo (fl. 431):

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/03/2014 e 31/12/2015:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

No que diz respeito às alegações de criação de situação adversa, observa-se que a qualificação dos créditos utilizados pela Recorrente tem a ver com o próprio mérito das glosas e da aplicação da sanção, razão por que será objeto de análise nos tópicos correspondentes.

Não bastasse isso, conforme registrado pelo Julgador de piso, não se observa que prejuízo algum tenha sido causado à defesa da Recorrente e, sem que isso ocorra, não há que se falar em nulidade. Assim tem sido a jurisprudência deste Conselho, conforme segue:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

[...]

NULIDADE. PREJUÍZO. NÃO OCORRÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte".

(Nº Acórdão 1201-005.577, Data da Sessão 21/09/2022, 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CLAREZA NA DESCRIÇÃO E NO ENQUADRAMENTO JURÍDICO DO FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o lançamento que descreve os fatos com clareza, dando a eles a correta qualificação jurídica, ainda que haja imprecisão ou erro no enquadramento legal, salvo se desta irregularidade resultar prejuízo para o autuado. Uma vez que o autuado demonstra, em suas razões de defesa, que teve entendimento completo dos fatos descritos, sem prejuízo ao seu direito de defesa, não ocorre a nulidade.

(Número da decisão: 3301-013.116, Data da sessão: 22/08/2023, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção)

Não se acolhem, portanto, tais alegações de nulidade dos autos de infração.

DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA - DAS INFRAÇÕES RELACIONADAS AOS CRÉDITOS DE PIS E DA COFINS DECORRENTES DA “ADOÇÃO DAS ALÍQUOTAS INCORRETAS” - SUBCONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DO SIMPLES NACIONAL

Neste tópico, a Recorrente alega nulidade da decisão por omissão quanto ao argumento central da defesa: o direito a créditos básicos de PIS/COFINS na subcontratação de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional. Afirma que a decisão se limitou a analisar a vedação de créditos básicos para subcontratação de pessoas físicas, pulando diretamente para a possibilidade de créditos presumidos, sem jamais enfrentar a questão relativa às pessoas jurídicas do Simples. O Recorrente afirma que demonstrou que não há vedação legal para utilização de créditos básicos nessas operações, que o crédito presumido não anula o direito ao crédito básico (são alternativos), e que o Parecer Normativo nº 05/2018 e o ADI nº 15/2007 corroboram essa interpretação.

Além disso, afirma que a decisão desconsiderou a Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 22/2013, que reconhece expressamente o direito ao crédito integral para serviços adquiridos de PJ do Simples Nacional, limitando-se a afirmar que não possui efeito vinculante sem debater seus fundamentos ou explicar a divergência de tratamento entre contribuintes.

De forma semelhante ao tratado no tópico anterior, observa-se pela extensa peça recursal da Recorrente que não foi demonstrada a existência de qualquer prejuízo à sua defesa. Além disso, o julgador não é obrigado a se pronunciar sobre todos os argumentos trazidos pela Recorrente, devendo decidir a partir da análise dos pontos suficientes para motivar e fundamentar sua decisão.

Nesse sentido também é a jurisprudência desta Conselho, do que servem de exemplos:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

O JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

O julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa.

(Acórdão nº 1201-004.453, Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, Data da sessão: 12/11/2020)

.....

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR OMISSÃO DE FUNDAMENTAÇÃO QUANTO A ARGUMENTO APRESENTADO PELA PARTE. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO DO ÓRGÃO JULGADOR SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE QUANDO MOTIVAR SUAS RAZÕES DE DECIDIR COM FUNDAMENTOS QUE INFIRMEM A TESE CONTRÁRIA

APRESENTADA PELO INTERESSADO. O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018). O §1º do art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) não obriga o julgador a esgotar ou contraditar, analítica e pormenorizadamente, todos os argumentos suscitados pela parte, quando a decisão fundamentar suficientemente suas razões de decidir e indicar elementos de motivação infirmem em tese posicionamento contrário.

(Acórdão nº 1202-001.561 - Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção - Data da sessão: 18/02/2025)

Nesse sentido, afasto também a nulidade do julgado suscitada, ressalvando que as matérias suscitadas serão devidamente abordadas em tópicos próprios da análise de mérito.

DO MÉRITO

Toda a temática do mérito relacionada ao que a Autoridade Fiscal considerou creditamento indevido foi descrita no item 3.1 do Relatório Fiscal e detalhada nos subitens 3.1.1 a 3.1.3. Os principais tópicos da defesa de mérito apresentada pela Recorrente dizem respeito ao item 3.1.1, assim descrito no referido relatório fiscal:

3.1.1. Adoção de Alíquotas Incorretas na Apuração de Créditos Presumidos - A subcontratação de pessoas físicas e pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional dá direito à empresa subcontratante de serviço de transporte rodoviário a descontar do PIS e da Cofins devidos em cada operação créditos presumidos que correspondem à aplicação de alíquota de 75% (setenta e cinco por cento) sobre as alíquotas dessas contribuições no regime de apuração não cumulativo.

- A auditoria das EFD-Contribuições do sujeito passivo transmitidas nos anos-calendário 2014 e 2015 revelou a apuração indevida de dezenas de milhares créditos provenientes da subcontratação de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional com as alíquotas da contribuição básica, ou seja, 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) e 7,60% (sete vírgula sessenta por cento), o que ocasionou a apropriação indevida de créditos a maior de PIS e de Cofins pela Fiscalizada no período.

Convém que se analisem as alegações da Recorrente a partir dos tópicos de defesa trazidos no recurso voluntário interposto.

DAS ALÍQUOTAS CORRETAS PARA O CREDITAMENTO DO PIS E COFINS NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS

O recorrente alega que a decisão de primeiro grau foi omissa ao não enfrentar adequadamente suas argumentações sobre o direito ao crédito básico integral das subcontratações de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional. Sustenta que nunca utilizou créditos presumidos majorados, mas sim créditos básicos (CST 50), conforme previsto nos artigos 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o que tornaria o lançamento nulo por fundamentar-se em conduta inexistente.

A alegação de nulidade dos autos de infração já foi enfrentada no tópico próprio, nas preliminares.

No que diz respeito ao mérito do direito por ela pretendido, a Recorrente alega que faz ao crédito integral porque (i) os serviços subcontratados constituem insumos, conforme Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e Solução de Consulta COSIT nº 148/2019, (ii) inexistente vedação legal para utilização de créditos integrais em operações com optantes pelo Simples Nacional (ao contrário da vedação expressa para PF), (iii) a limitação de 75% dos §§19 e 20 refere-se ao antigo SIMPLES Federal (Lei 9.317/1996) e não ao Simples Nacional (LC 123/2006) conforme Solução de Consulta DISIT nº 22/2013, e (iv) que tal limitação fere os princípios da não-cumulatividade e da isonomia tributária.

Convém que se analisem os pontos apresentados pela Recorrente. Nessa análise, não se seguirá a ordem por ela apresentada, embora se abordem todas as suas alegações.

DO DIREITO AO CRÉDITO REFERENTE A SUBCONTRAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO REGIME DO SIMPLES

A controvérsia sobre o crédito de PIS/Cofins na subcontratação de serviços de transporte de cargas prestados por pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional precisa ser lida na cronologia normativa que estruturou o tema.

Em 2004, o legislador introduziu uma norma especial relativa a crédito das referidas contribuições na subcontratação de serviço de transporte de cargas por empresa de serviço de transporte rodoviário de carga, fixando-o no patamar de 75% das alíquotas básicas. Tal definição surgiu ao serem acrescidos ao art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os §§ 19 e 20, pela Lei nº 11.051, de 2004.

O texto literal dos referidos parágrafos assim estabelece:

“§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por:

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços;

II – pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei.”

Ao destacar uma lei especial tratando dos créditos apurados na subcontratação de serviços de transporte de carga, recorrente naquele setor — alcançando tanto os serviços prestados por transportador autônomo de cargas (PF) quanto por pessoa jurídica optante pelo Simples — o legislador trouxe ao ordenamento jurídico uma realidade nova em relação às operações realizadas com ambas as espécies de prestadores mencionadas.

Por um lado, restou expressamente prevista a criação de um crédito presumido sobre os pagamentos efetuados pelos serviços de transporte de carga prestados por pessoa física, transportador autônomo, subcontratada nessas circunstâncias, apurado mediante a aplicação de 75% da alíquota prevista no art. 2º da mesma lei; dita alíquota cheia. De se ressaltar que inexistia direito a créditos sobre os dispêndios com serviços prestados por pessoas físicas, por vedação expressa do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Por outro, os dispositivos supratranscritos previram que a contratante poderia descontar crédito com a aplicação da mesma alíquota proporcional mencionada se o prestador do serviço de transporte de carga subcontratado fosse pessoa jurídica optante pelo Simples. Para os dispêndios realizados nessa circunstância, convém registrar, não havia e continua não havendo na legislação vedação expressa ao creditamento.

Uma primeira conclusão que exsurge dessas definições é de que, em relação ao transportador pessoa jurídica optante pelo Simples, o legislador não teria discutido a existência do direito, teria somente definido o “quanto” haveria de crédito para aquela situação fática específica.

Nessa senda, a inclusão da PJ optante pelo Simples em dispositivo que contempla o trabalhador autônomo pessoa física evidencia uma padronização legislativa do percentual aplicável na subcontratação, distinguindo-a, intencionalmente, da regra geral de quantificação de créditos.

Seguindo na linha do tempo, observamos que, em 2006, a Lei Complementar nº 123 trouxe entre seus dispositivos o art. 23, com a seguinte redação literal:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação **nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.** [Destaque nosso]

O trecho em destaque no dispositivo transcrito gerou dúvida sobre o direito ao crédito do tomador de serviços e dos adquirentes de mercadorias sujeitos ao regime não cumulativo quando o prestador/fornecedor fosse optante pelo Simples Nacional. A celeuma então surgida foi esclarecida pela administração tributária mediante a edição do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15/2007, cujo artigo único dispõe literalmente:

“Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), **observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.**” [Destaque nosso]

Ou seja, na mão inversa dos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, supramencionados, o referido Ato Declaratório Interpretativo foi editado para esclarecer sobre a existência do direito ao creditamento quando o prestador/fornecedor fosse optante pelo Simples Nacional (interpretando o art. 23 da LC nº 123/2006 supratranscrito), sem a pretensão, todavia, de definir ou redefinir o “quanto” já estivesse fixado nas normas específicas. Considere-se a ressalva existente em seu bojo no sentido de que deveriam ser “*observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável*”.

Além disso, suas disposições não tratam de uma atividade específica, mas das aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) em geral.

Diante disso, ficou claro que o fato de o fornecedor/prestador estar sujeito ao sistema unificado do Simples Nacional não obstava, por si, o crédito do adquirente/tomador nas hipóteses legais. Não se tratou de quanto caberia apurar, a título dos créditos mencionados, em relação a cada atividade desempenhada pelos optantes pelo Simples Nacional.

Diante disso, compreendo que não há descompasso entre o referido ato declaratório interpretativo e as disposições dos §§ 19, inciso II, e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Enquanto o primeiro (ADI) trata da existência do crédito, os parágrafos § 19, II, e 20 tratam de sua quantificação nas subcontratações de serviços de transporte de carga, referindo-se, ambos, aos mesmos créditos.

Lida nessa sequência, a aparente assimetria contemporânea — “75% da alíquota cheia” para a subcontratação de frete executada por trabalhador autônomo ou por PJ optante

pelo Simples Nacional, *versus* “alíquotas cheias” em outros serviços creditáveis tomados de optantes em outras atividades — não traduz incoerência teleológica, mas sim uma opção legislativa especial para o recorte da subcontratação de transporte de carga.

Vale acrescentar que o ADI RFB nº 15/2007, como todo ato interpretativo, não inova no direito positivo, razão por que não cria direito novo.

Nesse sentido, aplicando técnica de hermenêutica básica, conclui-se que a regra especial aplicável ao setor de subcontratação de transportes de carga prestados por pessoas físicas e por pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional (art. 3º, §§ 19, II, e 20, da Lei nº 10.833/2003) derogou, quando surgida, a disciplina geral relativa ao crédito.

Considere-se, assim, que as definições relativas à apuração de crédito presentes nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 são dispositivos indiscutivelmente válidos enquanto não houver alteração da lei.

Dessa moldura normativa, entendo que resulta uma consequência inafastável, qual seja, a de que o julgador administrativo está vinculado à opção legislativa expressa, que impõe a utilização da alíquota equivalente a 75% das alíquotas cheias previstas no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, nas situações mencionadas nos §§ 19 e 20 do art. 3º da mesma lei.

Essa lógica prevalece ainda que se apontem efeitos comparativos desfavoráveis para determinados agentes econômicos, uma vez que se trata de comando legal expresso. No caso em pauta, tais regras incidem precisamente sobre a subcontratação de transporte de carga, conforme o § 19 supratranscrito. Entendo que ao julgador administrativo não cabe substituir a calibragem positivada na lei, por avaliações de conveniência e oportunidade; cabe-lhe aplicar o direito posto. Trata-se do núcleo da legalidade e da segurança jurídica que a decisão administrativa deve resguardar.

DO ALEGADO DIREITO AO CRÉDITO INTEGRAL – INSUMOS DA ATIVIDADE DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES

Neste tópico, a Recorrente sustenta que realiza subcontratação de pessoas físicas e jurídicas, especialmente empresas optantes pelo Simples Nacional, para prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, e que tomou créditos básicos de PIS e COFINS (alíquotas de 1,65% e 7,6%) calculados sobre os valores pagos por esses serviços, lançados corretamente na EFD com CST 50. Alega que o Fisco se equivocou ao afirmar que a Recorrente se apropriou de créditos presumidos com alíquotas majoradas em 25%, quando na verdade utilizou créditos básicos previstos nos incisos II do *caput* dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o que fica evidente pelo próprio auto de infração de multa lavrado pelo auditor fiscal.

Defende que os serviços subcontratados são comprovadamente insumos utilizados na prestação de serviços de transporte, conforme previsto nos artigos 3º, inciso II, das Leis

10.637/2002 e 10.833/2003, tendo pleno direito ao creditamento básico de PIS e COFINS. Argumenta que não há vedação legal para créditos de subcontratações de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, ao contrário da vedação expressa existente para contratação de mão-de-obra de pessoa física (§2º, inc. I do Art. 3º), e que o ADI nº 15/2007 expressamente autoriza o desconto de créditos calculados sobre aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

Um primeiro destaque a ser realizado nas ponderações da Recorrente é de que existe realmente vedação expressa para creditamento na modalidade de insumo (artigos 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) na contratação de mão-de-obra de pessoa física (§2º, inc. I do Art. 3º). Indiscutivelmente, portanto, o crédito previsto no inciso I do § 19 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é um crédito presumido, conforme o próprio texto do dispositivo estabelece.

Já com relação especificamente aos dispêndios com serviços de transporte de cargas subcontratados junto a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, ressaltando as conclusões da Recorrente sobre o direito ao crédito cheio, entendo que ela tem razão no que diz respeito à natureza do seu crédito. Trata-se de créditos básicos de serviços utilizados como insumos previstos no inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, submetidos aos requisitos de essencialidade e relevância para sua caracterização como insumo.

A conclusão de que os dispêndios com serviços de transporte de cargas subcontratados junto a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional geram créditos básicos decorre, primeiramente, de o inciso II do §§ 19 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não mencionar que o crédito tratado naquela circunstância seja presumido.

Além disso, essa conclusão me parece imperiosa quando não se observa, efetivamente, qualquer restrição para o creditamento em relação às operações contratadas com empresas optantes pelo Simples Nacional. Na mão contrária, o ADI nº 15/2007 expressamente admite esse creditamento.

Todavia, conforme já mencionado no tópico anterior, o reconhecimento da natureza do crédito não afasta as disposições especiais que disciplinam a sua quantificação, estas presentes nos §§ 19 e 20 do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. O crédito a que a Recorrente faz jus descontar deve ser apurado com a utilização da alíquota *“correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei”*.

Diante dessa perspectiva, torna-se possível compreender que as disposições dos §§ 19 e 20 supramencionados tratam-se, conforme mencionado no tópico anterior, de norma de caráter especial aplicável às subcontratações de transportes de cargas, derogando, especificamente em relação ao que dispõem, as regras gerais, mantidas as que com eles não conflitam.

Trata-se de interpretação sistemática, que dá coerência à atual legislação que rege a matéria, cabendo ponderar que nenhuma norma deve ser interpretada isoladamente, mas

sempre em conjunto com as demais, uma vez que o sistema jurídico é unitário e não deve conter contradições internas.

DA ALEGADA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO INTEGRAL – ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

O recorrente argumenta que a autoridade fiscal e a turma julgadora de primeiro grau erroneamente entendem que o crédito aplicável seria o presumido de 75%, quando na verdade tem direito ao crédito básico integral. Questiona qual seria o fundamento legal para vedar os créditos nas alíquotas básicas, destacando que o fato de a legislação ter concedido um crédito presumido não pode eliminar o direito ao crédito básico em conformidade com as Leis 10.833 e 10.637. Explica que o crédito presumido foi instituído em 2004, época em que era discutível o aproveitamento de créditos de empresas do Simples, mas após o ADI 15/2007 pacificar a matéria, não subsiste mais razão para essa limitação.

Sustenta que os §§ 19 e 20 do artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, que preveem o crédito presumido de 75%, referem-se ao SIMPLES instituído pela Lei nº 9.317/1996, revogado pela Lei Complementar nº 123/2006 que criou o Simples Nacional. Procura demonstrar através de quadro comparativo que, após a LC 123/2006, não há mais previsão legal de crédito presumido para empresas do Simples Nacional, o que teria sido confirmado pelo ADI nº 15/2007 e pela Solução de Consulta Disit nº 22/2013, que expressamente afirma que os referidos parágrafos não alcançam o Simples Nacional, devendo prevalecer o direito ao crédito básico integral.

A explicação sobre a natureza do crédito a que faz jus a Recorrente na subcontratação de serviços de transporte de carga de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional já foi apresentada no tópico anterior. Convém enfatizar, pois, que: (i) não existem dois créditos distintos; (ii) o crédito da Recorrente nessas hipóteses é crédito básico e (iii) na apuração do crédito deve ser utilizada alíquota de 75% da alíquota normal, prevista no art. 2º.

Com relação à ideia apresentada no sentido de que as disposições dos parágrafos §§19 e 20 do artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 não se aplicam ao Simples Nacional, compreendo que:

- Representa um equívoco interpretativo, o que é facilmente demonstrado pelo absurdo a que essa interpretação conduziria. Basta observar que a redação original da Lei nº 10.833, de 2004, faz outras referências ao Simples. Exemplo dessas referências são as disposições do art. 10, inciso III, que estabelece a não sujeição das pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES às normas da não cumulatividade da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins. A prevalecer a tese da Recorrente, as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional também não estariam afastadas da obrigatoriedade de apurar a Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins no regime da não-cumulatividade, além do regime unificado de pagamento. Conclusão imprópria, por evidente.

- As conclusões apresentadas na Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 22/2013 foram proferidas num contexto normativo em que beneficiavam somente o consultente, pois o referido ato interpretativo foi expedido na vigência da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007. O referido ato normativo não trazia previsão de efeito *erga omnes* para as soluções de consulta proferidas sob sua regulamentação. Este efeito amplo somente foi estabelecido a partir da vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, em seu art. 9º, que assim dispunha:

“Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”.
(Redação do artigo dada pela Instrução Normativa RFB Nº 1434 DE 30/12/2013).

- Mesmo os efeitos limitados da SC Disit/SRRF10 nº 22/2013 (restritos à consultente, não à Recorrente) já foram expressamente revisados pela administração tributária mediante a Solução de Divergência nº 2, de 2020, na qual restou clara a noção de continuidade da legislação do Simples Nacional em relação ao Simples Federal, conforme segue:

13. O Simples Nacional não rompe com os princípios e objetivos do Simples Federal, antes aperfeiçoa e aprofunda esse regime. O sistema do Simples Federal hoje está englobado pelo Simples Nacional. Não há ruptura normativa que justifique considerar-se que o § 19 tenha sido tacitamente revogado com a revogação da Lei nº 9.317, de 1996.

14. Quando foi introduzido o inciso II do § 19, a intenção era conceder um crédito parcial (75% da alíquota do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, de acordo com o § 20) tendo em vista o enquadramento da pessoa jurídica em um regime diferenciado e favorecido de pagamento de tributos para microempresas e pequenas empresas, incluindo-se a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins (Simples Federal). Com a instituição do Simples Nacional, o § 19 continua se referindo a um regime diferenciado e favorecido de pagamento de tributos para microempresas e pequenas empresas, que atualmente é o regime de que trata a Lei Complementar nº 123, de 2006.

15. A corroborar o entendimento acima, a Lei Complementar nº 123, de 2006, previu a migração automática dos optantes do Simples Federal para o Simples Nacional:

Art. 16 (...)

§ 4º Serão consideradas inscritas no Simples Nacional, em 1º de julho de 2007, as microempresas e empresas de pequeno porte regularmente optantes pelo regime tributário de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, salvo as que estiverem impedidas de optar por alguma vedação imposta por esta Lei Complementar.

- Recentemente, o § 19 foi alterado pela Lei nº 14.440, de 2022, estendendo o tratamento nele previsto às “*pessoas jurídicas que contratem serviço de transporte de carga*”, sem qualquer ressalva ao inciso II que continua tratando dos optantes pelo Simples.

Por essas razões, entendo que não prospera a perspectiva apresentada pela Recorrente, de não aplicação das referidas disposições no caso de optantes pelo Simples Nacional e, consequentemente, quanto ao direito ao crédito integral.

DO EFEITO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA

O recorrente critica a decisão de primeiro grau por não ter enfrentado adequadamente os fundamentos da Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 22/2013, limitando-se a alegar que esta não possui caráter vinculante e aplicar-se-ia apenas ao consulente. Argumenta que a Instrução Normativa nº 1.434/2013 conferiu efeito vinculante no âmbito da RFB às Soluções de Consulta COSIT e de Divergência, respaldando qualquer sujeito passivo que se enquadre na hipótese abrangida, independentemente de ser o consulente. Destaca que a não observância dessa solução de consulta causa enorme insegurança jurídica ao permitir que contribuintes em situações idênticas recebam interpretações completamente distintas da legislação tributária.

Sustenta que a decisão recorrida deveria ter debatido os fundamentos da referida solução de consulta, que conclui expressamente que o inciso II do §19 e o §20 do art. 3º da Lei 10.833/2003 não alcançam o Simples Nacional (LC 123/2006), reportando-se apenas ao antigo SIMPLES (Lei 9.317/1996). Invoca o artigo 112 do CTN (princípio “*in dubio pro contribuinte*”) e o artigo 100, III do CTN, que considera as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas como normas complementares das leis, cujo parágrafo único estabelece que sua observância exclui imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária. Conclui que a solução de consulta, vigente quando ocorridos os fatos geradores, deve ser aplicada, tornando o auto de infração nulo e insubsistente.

As causas de nulidade já foram enfrentadas em tópico específico preliminar. E devidamente descartadas.

Quando à inconformidade da Recorrente sob o argumento de que o Julgador de piso não ter enfrentado os efeitos da Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 22/2013, não é o que se observa no acórdão recorrido.

Consta no voto do relator que:

Primeiramente cumpre esclarecer que o efeito vinculante no âmbito da RFB foi instituído pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, alcançado as Soluções de Consulta Cosit e Soluções de Divergência, a partir da data de sua publicação, portanto, a Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 22, de 22

de março de 2013, não tem caráter vinculante e produziu efeitos apenas à consulente.

A inexistência desse efeito vinculante foi também tratada no tópico anterior deste voto. O mesmo pode ser dito com relação à impropriedade das alegações de que o inciso II do §19 e o §20 do art. 3º da Lei 10.833/2003 não alcançam o Simples Nacional (LC 123/2006), reportando-se apenas ao antigo SIMPLES (Lei 9.317/1996), o que foi devidamente afastado.

Não há que se falar, portanto, em efeitos próprios da referida Solução de Consulta Disit SRRF/10 Nº 22/2013 em relação à Recorrente.

DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 160 – COSIT E SOLUÇÃO DE CONSULTA DE Nº 148 – COSIT, DE 7 DE MAIO DE 2019.

Neste tópico, a Recorrente destaca a Solução de Consulta nº 160-COSIT/2019, que reconheceu o direito de operadores de transporte multimodal de cargas, sujeitos ao regime não-cumulativo, de apurar créditos básicos de PIS/COFINS a título de insumos sobre dispêndios com subcontratações de serviços de transporte rodoviário e ferroviário, inclusive de empresas optantes pelo Simples Nacional. Ressalta que o caso do consulente é idêntico ao seu, tratando-se de pessoa jurídica do ramo de transportes que subcontrata terceiros, incluindo optantes do Simples Nacional, para realizar os serviços de transporte, sendo expressamente reconhecido o direito ao crédito integral sobre essas subcontratações.

Complementarmente, cita a Solução de Consulta nº 148-COSIT/2019, que trata especificamente da possibilidade de creditamento de PIS/COFINS no caso de subcontratação de transportes, afirmando que transportadoras de cargas podem apurar créditos na modalidade aquisição de insumos quando subcontratam outras transportadoras para realizar parcela de sua prestação de serviços.

Destaca que ambas as soluções de consulta estão vinculadas ao Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, que reconhece a subcontratação de serviços como insumo essencial na prestação principal, concluindo que tem direito inequívoco ao crédito básico previsto nos artigos 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo a decisão recorrida ser reformada para afastar as glosas fiscais.

A respeito da Solução de Consulta nº 160-COSIT/2019, cumpre destacar que ela responde ao seguinte questionamento do Consulente:

5. Referencia, em relação aos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; pontuando que os dispositivos “autorizam o creditamento sobre ‘insumos’, sem definir o conceito de insumos para fins de aplicação das regras de creditamento”. Ilustrando a suposta inexistência de regras precisas

quanto à definição de insumos, a consulente referencia decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4).

6. Argumenta que o art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, e o art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, restringem o conceito de insumos a serem utilizados na prestação de serviços. Dentre as hipóteses de apuração de crédito, destaque-se: “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço”.

7. Por fim, a consulente questiona: “**É possível uma empresa que opere como Operador de Transporte Multimodal (OTM), optante pelo lucro real, aproveitar-se do crédito de PIS/COFINS originado sobre o custo de operações de subcontratação de transporte(rodoviário/ferroviário) e de transbordo de carga essenciais para a realização de sua atividade operacional?**”

A menção às Instruções Normativas SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004, demonstram que a dúvida formulada estava voltada para a possibilidade de qualificação da subcontratação como insumo, para a qual a resposta da administração tributária foi positiva. Tal definição em nada altera as conclusões já expostas neste voto, que admitem a condição de insumo mas reconhecem a existência de disposições de caráter especial relativas à quantificação dos créditos.

Outrossim, a própria Solução de Consulta ressalva a necessidade de observância das disposições especiais relativas ao crédito apurado na forma dos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, nos seguintes termos:

20. Importa considerar, todavia, **que os demais requisitos normativos e legais devem ser respeitados para que se adquira o direito ao crédito. Como, por exemplo,** as vedações contidas no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (relativas à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição), **e o regramento especial definido pelos §§ 19 e 20 do art. 3º, combinados com o art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.**

No caso da Solução de Consulta nº 148 – Cosit, convém também observar o questionamento formulado. Senão vejamos:

4. Ao final, a consulente questiona (fl. 5): “**A consulente pode apropriar-se de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins nas hipóteses em que subcontratar pessoas jurídicas e que estejam desobrigadas à emissão de documento fiscal por força da legislação pertinente?**”

Ou seja, a consulta tinha por cerne a questão documental.

Não bastasse isso, em trecho da consulta formulada, a consulente excluía expressamente as disposições que tratam da apuração do crédito na forma dos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme segue:

Importante destacar que a presente consulta não se refere ao crédito de que trata a Lei 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 19 e 20, incluídos pela Lei nº 11.051, de 2004.

Ou seja, os atos interpretativos mencionados pela Recorrente não lhe respaldam no que diz respeito à percepção de que teria direito à integralidade do crédito.

DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL - DO DIREITO AO CRÉDITO REFERENTE A SUBCONTRAÇÃO DE OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL – AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Neste tópico, o recorrente argumenta que a decisão recorrida se limitou a tratar da vedação ao crédito integral nas subcontratações de pessoas físicas (§2º, inciso I do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), mas não apresentou qualquer vedação legal expressa quanto à utilização de créditos básicos na subcontratação de serviços de transportes de empresas optantes do Simples Nacional. Sustenta que, se fosse intenção do legislador vedar o crédito básico nessas subcontratações, haveria vedação expressa como existe para pessoas físicas, e que o mero fato de existir a possibilidade de créditos presumidos nos §§19 e 20 não anula o direito ao crédito básico das subcontratações de pessoas jurídicas.

A esse respeito, entendo que tais argumentos já foram superados neste voto, quando reconhecida a natureza do crédito apurado nas operações subcontratadas com pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional como crédito básico, não como crédito presumido. Ressalva-se somente sua forma especial de apuração prevista nos §§19 e 20 do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Recorrente defende que negar o direito ao crédito básico das subcontratações de empresas do Simples Nacional, sem vedação legal expressa, afronta o princípio da legalidade previsto no art. 5º, II da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Reforça que os créditos apropriados são básicos (CST 50), previstos nos artigos 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por se tratar de serviços utilizados como insumos, calculados pelas alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, e que qualquer restrição viola o princípio constitucional da legalidade tributária.

Neste ponto, cabe ponderar que alegações de não observância, na legislação vigente, de princípios constitucionais encontram-se fora do âmbito de deliberação do julgador administrativo, justamente pelo dever de observância das disposições legais.

DO RESPEITO À NÃO CUMULATIVIDADE

O recorrente alega que a limitação do crédito a 75% viola o princípio constitucional da não-cumulatividade previsto no art. 195, §12 da Constituição Federal. Suscita a inexistência de lógica em limitar esse crédito, trazendo desvantagem econômica para ambas as partes (contratante e subcontratante). Sustenta que constitui completo contrassenso estabelecer regime favorável ao Simples Nacional e, simultaneamente, penalizar a relação com redução injustificável de 25% no crédito, suscitando que a limitação imposta às transportadoras de carga é desproporcional e inconstitucional.

Mais uma vez, opera a Recorrente em área de deliberação fora da competência do julgador administrativo, que não tem entre suas competências a possibilidade de se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Trata-se de observar as disposições da Súmula 2 do CARF, nos seguintes termos:

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

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

DO TRATAMENTO IGUALITÁRIO AOS CONTRIBUINTES – APLICAÇÃO DO ARTIGO 100, INC. III, DO CTN

Neste tópico, a Recorrente reitera violação aos princípios da igualdade e isonomia tributária (arts. 5º, caput e 150, II da CF). Sustenta que, em outras contratações de empresas do Simples Nacional, o crédito é pela alíquota cheia, citando como exemplo a Solução de Consulta nº 176-COSIT/2017 sobre aquisição de desperdícios, resíduos e aparas, e a Solução de Consulta nº 498/2017 que permite créditos integrais sobre frete e armazenagem de produtos com suspensão, isenção ou alíquota zero. Defende que, conforme o art. 100, III, do CTN, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares, e a existência da Solução de Consulta Disit nº 22/2013 não pode ser ignorada, pois permitir interpretações distintas para contribuintes em situações idênticas viola a segurança jurídica e contraria a própria intenção do legislador ao instituir o regime não-cumulativo, que visava redistribuir a carga tributária e evitar desigualdades fiscais.

Sobre a inobservância, pelo legislador, dos princípios constitucionais, já houve manifestação neste voto, afastando a possibilidade de deliberação pertinente.

Sobre a possibilidade de cálculo com a alíquota cheia previstas para outras atividades (Solução de Consulta nº 176-COSIT/2017), já foi exposta neste voto a normatização especial, expressa na legislação, atribuída ao cálculo do crédito na subcontratação de transporte de cargas.

Sobre a Solução de Consulta nº 498/2017, que permite créditos integrais sobre frete e armazenagem na operação de venda, releva ressaltar que se trata de hipótese distinta de creditamento, que não se confunde com os créditos apurados na condição de insumos. Caso fossem a mesma hipótese de insumos, continuariam valendo as ressalvas sobre a normatização especial de quantificação sobejamente mencionada neste voto.

O mesmo pode ser dito com relação aos efeitos da Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 22/2013, uma vez que já se encontra demonstrado que não respaldam a Recorrente com relação ao direito ao creditamento, limitados que se encontravam os seus efeitos à consulente; e já revisados.

DA NULIDADE DA MULTA

Neste tópico, a Recorrente argumenta que a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória deve ser anulada por múltiplas razões.

Enfrentam-se, separadamente, cada um dos argumentos da Recorrente.

DA NULIDADE DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DECORRENTE DA “INFORMAÇÃO INCORRETA NA EFD-CONTRIBUIÇÕES - CRÉDITOS PRESUMIDOS”

A infração que motiva este tópico é assim descrita no Relatório Fiscal:

Conforme foi descrito no item 4.1.1, o sujeito passivo se apropriou de diversos créditos presumidos como se fossem créditos básicos, isto é, aplicou a créditos decorrentes da subcontratação de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional as alíquotas incidentes sobre os créditos apuráveis na contratação de pessoas jurídicas não optantes pelo regime simplificado (1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins).

Além de configurar a apropriação indevida de créditos a maior, a escrituração dos créditos presumidos escrituradas nas EFD-Contribuições como se fossem créditos básicos, representa o cumprimento desta obrigação acessória com informações incorretas, o que enseja a aplicação da multa prevista no artigo 57, inciso III, 'a', da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual, em razão do princípio da retroatividade benigna, será substituída por aquela prevista no art.12, inciso II da Lei 8.218/1991, com redação da Lei nº 13.670/2018.

A Recorrente argumenta que, sendo insubsistente o lançamento principal sobre os créditos de PIS e COFINS relativos aos fretes contratados com empresas do Simples Nacional, não pode subsistir a multa por descumprimento de obrigação acessória. Sustenta que o recorrente procedeu corretamente ao lançar tais créditos como créditos básicos na EFD-Contribuições, conforme determinam as normas, e não como créditos presumidos. Portanto, não haveria irregularidade a ser penalizada, uma vez que a empresa seguiu exatamente o procedimento estabelecido pela legislação tributária.

Além disso, invoca-se o princípio de que a obrigação acessória segue a principal, conforme previsto no artigo 113, §2º do CTN. Dessa forma, se a obrigação principal for cancelada ou considerada indevida, não há fundamento para manter a penalidade por descumprimento da obrigação acessória correspondente. Cita, ainda, jurisprudência do CARF e do TRF4 que corroboram esse entendimento, estabelecendo que as obrigações acessórias somente subsistem como meio para realização da principal, não havendo justificativa para sua exigência quando a obrigação tributária principal é extinta ou considerada improcedente.

Convém analisar tais alegações.

Em que pese não tenha sido cancelada a obrigação principal que motivou o lançamento da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, compreendo que a parcela das alegadas incorreções que se refere aos créditos apurados como créditos básicos sobre a subcontratação de transporte de cargas perante pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional deve ser excluída da base de cálculo da multa aplicada.

Conforme justificado no tópico “DO DIREITO AO CRÉDITO REFERENTE A SUBCONTRAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS OPTANTES PELO REGIME DO SIMPLES”, o crédito a que faz jus a Recorrente nessas operações é crédito básico, não crédito presumido, conforme razões ali expendidas.

Tal circunstância não afasta, ressalve-se sempre, a quantificação do crédito na forma especial de apuração instituída pelos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Mas tratando-se de crédito básico, na hipótese específica de créditos apurados sobre os dispêndios com a subcontratação de transporte de cargas perante pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, a infração apontada (de informação de diversos créditos presumidos como se fossem créditos básicos para essa parcela) não se confirma. Por essa razão, deve ser exonerada a multa na parcela correspondente.

Cabe ressaltar que a exclusão da base de cálculo deve se dar mesmo diante do creditamento ter se realizado pelo crédito cheio.

A esse respeito, compreendo que a existência da Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 22, de 2013, mesmo não se revelando capaz de fundamentar o direito a um crédito cheio, não pode ser ignorada no sentido de ter influenciado a Recorrente, ao apresentar uma interpretação possível das normas, embora equivocada.

Não se trata de reconhecer à referida solução de consulta efeitos diretos, já que, conforme já tratado neste voto, seus efeitos são limitados e restritos à consulente no processo administrativo pertinente. Trata-se somente de reconhecer que, tendo a administração tributária apresentado o referido entendimento, exposto por um de seus órgãos com competência para a interpretação das normas, não faz sentido sancionar o contribuinte que tenha considerado o referido entendimento como correto e prestado suas informações de acordo com ele.

Ou seja, mesmo não amparado pela referida solução de consulta, a Recorrente convivia, à época em que foram apurados os créditos, com a existência da referida interpretação como válida (embora com eficácia limitada à consulente).

Considero que, neste caso, deve prevalecer o princípio da boa-fé objetiva, que corresponde ao dever de confiança e lealdade recíproca entre Fisco e contribuinte, medido por padrões objetivos de conduta (diligência, transparência e cooperação).

Nesse sentido, tendo por referência as circunstâncias materiais do fato, que demonstram ter a Recorrente se comportado de forma condizente com uma interpretação possível das normas, expedida pela própria administração tributária, e considerando as disposições do art. 112, inciso II, do Código Tributário Nacional, voto pela exclusão, da base de cálculo da multa aplicada, dos valores que tenham relação com a subcontratação de transporte de cargas perante pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, informados como créditos básicos.

A referida exclusão deverá ser levada em consideração pela Unidade preparadora nas comparações realizadas para assegurar a observância das disposições do art. 106 do Código Tributário Nacional, que tratam da retroatividade benigna, se cabível.

APLICAÇÃO DE LEI MAIS BENÉFICA

Nesse tópico, a Recorrente contesta a interpretação da fiscalização quanto à aplicação da lei mais benéfica ao contribuinte. Embora o fiscal tenha aplicado o artigo 12 da Lei 8.218/1991 por limitar a multa a 1% da receita bruta, a defesa argumenta que a norma verdadeiramente mais favorável seria o caput do artigo 57 da MP nº 2.158-35, vigente à época do fato gerador. Segundo entende, este dispositivo determina que o contribuinte deve ser previamente intimado para corrigir eventuais incorreções ou omissões na obrigação acessória antes da aplicação de qualquer penalidade, procedimento que não foi observado pela autoridade fiscal.

Pondera que, caso tivesse sido intimado e cumprido a obrigação acessória extemporaneamente, o recorrente estaria sujeito apenas a uma multa de R\$ 1.500,00 por mês-calendário, conforme a alínea "b" do inciso I do artigo 57 da MP nº 2.158-35, valor significativamente inferior ao aplicado. A defesa sustenta que o artigo 106, inciso II, alínea "c" do

CTN determina a aplicação retroativa da legislação que comine penalidade menos severa aos casos ainda não definitivamente julgados, inclusive na esfera administrativa. Portanto, a não observância do procedimento de intimação prévia previsto no caput do artigo 57 acarreta a nulidade do auto de infração.

A esse respeito, o Julgador de piso assim se manifestou:

Não assiste razão à interessada.

O artigo 57 da MP nº 2.158-35 prevê a aplicação de multas caso o sujeito passivo deixe de cumprir as obrigações acessórias ou que as cumprir com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ainda que seja intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos, portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização em aplicar a penalidade menos severa que o art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Compreendo correto o entendimento manifestado no acórdão objurgado e cumpre-me apontar, nesse mesmo sentido, julgado recente desta 1ª Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção, nos seguintes termos:

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2017

[...]

DA RETIFICAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade da pessoa jurídica em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. É vedada a retificação das declarações das informações econômico-fiscais da Pessoa Jurídica após o início do procedimento fiscal.

EFD-CONTRIBUIÇÕES. APRESENTAÇÃO COM INCORREÇÕES OU OMISSÕES. A apresentação da EFD-Contribuições com omissão de receitas auferidas constitui infração à legislação tributária, sujeitando-se a pessoa jurídica responsável à multa no percentual de 3% do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, conforme previsto no inciso III do artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873/13.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PREJUÍZO AO ERÁRIO. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Ademais, sendo as obrigações acessórias instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, o prejuízo decorrente de seu descumprimento está presumido pelo legislador. **A intimação prevista no caput do artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001 não restabelece a espontaneidade ao Contribuinte, vez que a infração passível de autuação já se caracterizou.**

(Numero da decisão: 3101-003.897 - Turma: Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção - Data da sessão: 22/08/2024) [Destaque nosso]

Naquela oportunidade, foram aplicadas as seguintes justificativas:

Considerando-se que a previsão do caput do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001 (em autorizar a intimação) não está a oportunizar ao Contribuinte qualquer tipo de espontaneidade quanto à infração em tela (já caracterizada pela subsunção anterior ao art. 57, III da MP nº 2.158-35, de 2001), mas tão somente a buscar que a omissão/inexatidão/incompletude seja sanada no interesse futuro da Administração, mas sem que se exclua a aplicação da referida penalidade pela infração prévia. Ou seja, a infração por entrega de EFD-Contribuições com omissões, informações incompletas ou inexatas é de natureza objetiva e deve ser aplicada a multa correspondente ainda que as informações objeto de omissão, inexatidão ou incompletude venham a ser declaradas/adequadas após o início da ação fiscal; tenha havido ou não a intimação do Contribuinte para assim proceder.

Mantém-se a aplicação da multa na forma apurada.

DA EXISTÊNCIA DE INFORMAÇÃO PARA COMPROVAR O CRÉDITO.

Neste tópico, a Recorrente contesta a alegação de omissão na escrituração de CT-e no registro D100 da EFD-Contribuições. A defesa esclarece que, no transporte rodoviário de cargas, é comum a subcontratação de outras transportadoras, situação em que nem sempre o subcontratado emite o CT-e correspondente. Quando isso ocorre, as operações são registradas através de contratos de carta frete no registro F100, onde constam todas as informações necessárias. Ademais, o registro D100 aceita apenas documentos eletrônicos com chave de acesso, razão pela qual os contratos de carta frete devem ser lançados no F100, conforme determina o Manual da EFD.

Pondera que não houve omissão de informações, uma vez que todas as operações foram devidamente escrituradas e informadas ao Fisco, ainda que em registro diverso do apontado pela fiscalização. O texto ressalta que a própria autoridade fiscal utilizou os dados do registro F100 para efetuar a glosa de créditos e aplicar a multa, o que comprova a existência e a disponibilidade das informações. Ademais, invoca a Solução de Consulta nº 148/2019 da COSIT, que reconhece o direito ao crédito de PIS/COFINS mesmo sem a emissão de CT-e pelo subcontratado, desde que comprovado por documentos hábeis e idôneos, concluindo que a multa por omissão é totalmente descabida.

A esse respeito, o Julgador de piso assim se manifesta:

De acordo com o Relatório Fiscal a fiscalizada escriturou todas as suas aquisições de créditos decorrentes da subcontratação de pessoas físicas e jurídicas para o transporte rodoviário de cargas no Bloco F (Registro F100 e filhos) em 2014 e 2015, independentemente de serem lastreadas em documentos fiscais ou não.

O valor das operações escriturado no registro F100 para cada subcontratada foi comparado com o valor das operações escriturado para a mesma pessoa jurídica no registro D100, mês a mês, em 2014 e 2015, e assim foi possível identificar o montante de operações de aquisições de créditos de subcontratações lastreadas em CT-e que não foram escriturados no registro D100, o que caracteriza a escrituração da EFD-Contribuições com omissões e enseja a aplicação da aplicação da multa.

Portanto, não se trata dos casos de não emissão do CT-e como alega a Impugnante, mas de subcontratações lastreadas em CT-e não escrituradas no registro D100, não havendo qualquer reparo a ser feito no procedimento adotado pela fiscalização.

Observa-se que a Recorrente repete toda a argumentação apresentada na Impugnação, não apontando diretamente em que aspectos o acórdão objurgado teria incorrido em erro.

O único aspecto inovador diz respeito à menção a Solução de Consulta nº 148 – Cosit, de 7 de maio de 2019. Todavia, o referido ato interpretativo diz respeito à possibilidade de creditamento, como a própria Recorrente registra, não à forma de prestar as informações correspondentes.

Nesse contexto, entendo correta a decisão de primeiro grau e, também em razão da falta de dialeticidade, já que não foi apontado objetivamente em que aspectos a decisão recorrida mereceria reforma, mantenho a sanção correspondente.

DA ALEGADA OMISSÃO DE DADOS DOS SUBCONTRATADOS

Neste tópico, a Recorrente contesta a aplicação de multa fundamentada no artigo 12, inciso II, da Lei 8.218/1991, que acusa omissão de informações cadastrais dos subcontratados, como nome e CNPJ, nas operações geradoras de créditos. A defesa argumenta que todas as informações cadastrais estão devidamente registradas nos conhecimentos de transporte (CT-e) ou nos contratos de carta frete, não havendo qualquer omissão dos dados exigidos.

Para comprovar sua alegação, a Recorrente apresenta exemplificação demonstrando que os contratos de carta frete contêm todos os dados cadastrais dos subcontratados devidamente preenchidos. Conclui que, uma vez presente na documentação toda a informação necessária sobre os subcontratados, a multa baseada em suposta omissão de dados cadastrais é completamente incabível e deve ser totalmente afastada.

A esse respeito, assim se manifesta o Julgador de piso:

Segundo o Relatório Fiscal para os meses de julho de 2014, janeiro, março e maio de 2015, a multa por informação incorreta dos créditos presumidos foi substituída

pela multa por omissão de informações cadastrais (nome e número de CNPJ) dos subcontratados nas operações geradoras de créditos.

Conforme “Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável – Demonstrativos F100, D100 e CT-e” à fl. 420, verifica-se na “Aba” Detalhamento F100 a existência das omissões apuradas no procedimento fiscal, portanto, improcedente a alegação da interessada.

Ressalte que tais informações também podem ser confirmadas no arquivo não-paginável à fl. 421 “Demonstrativo Infrações Obrigações Acessórias”, aba “Omissões Dados Cadastrais F100”.

Modelo Analítico Dinâmico de Outros Créditos da EFD Contribuições									
Detalhamento F100									
Nome:		G10 TRANSPORTES LTDA							
CNPJ:		07.569.161/0001-40							
Mês	Tipo da operação - Descrição	CST PIS	CST PIS - Descrição	CST Cofins	CST Cofins - Descrição	CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Tipo do Participante	Valor da operação/Item SOMA
07/2014	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos	50	CRÉDITO/TRIB (EXCL MI)	50	CRÉDITO/TRIB (MI)	<N/D>	<N/D>	<N/D>	26.014.470,67
07/2014	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos	60	PRESUMIDO/TRIB (MI)	60	PRESUMIDO/TRIB (MI)	<N/D>	<N/D>	<N/D>	8.660.903,05
01/2015	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos	50	CRÉDITO/TRIB (EXCL MI)	50	CRÉDITO/TRIB (MI)	<N/D>	<N/D>	<N/D>	23.803.431,25
01/2015	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos	60	PRESUMIDO/TRIB (MI)	60	PRESUMIDO/TRIB (MI)	<N/D>	<N/D>	<N/D>	1.407.188,54
03/2015	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos	50	CRÉDITO/TRIB (EXCL MI)	50	CRÉDITO/TRIB (MI)	<N/D>	<N/D>	<N/D>	29.541.575,57
03/2015	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos	60	PRESUMIDO/TRIB (MI)	60	PRESUMIDO/TRIB (MI)	<N/D>	<N/D>	<N/D>	2.217.668,78
05/2015	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos	50	CRÉDITO/TRIB (EXCL MI)	50	CRÉDITO/TRIB (MI)	<N/D>	<N/D>	<N/D>	27.967.246,93
05/2015	Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos	60	PRESUMIDO/TRIB (MI)	60	PRESUMIDO/TRIB (MI)	<N/D>	<N/D>	<N/D>	2.949.492,38

Da mesma forma que no tópico anterior, a Recorrente repete em seu recurso os mesmos argumentos apresentados na impugnação, não suscitando deficiências na decisão pertinente proferida pela Delegacia de Julgamento da RFB.

Nesse contexto, entendo correta a decisão de primeiro grau e, também em razão da falta de dialeticidade, já que não foi apontado objetivamente em que aspectos a decisão recorrida mereceria reforma, mantenho a sanção correspondente.

DA ALEGADA BASE DE CÁLCULO INCORRETA PARA APLICAÇÃO DA MULTA

Neste tópico, a Recorrente questiona a falta de especificação e fundamentação adequada da base de cálculo utilizada para aplicação da multa. A defesa argumenta que o Fisco não demonstrou de forma detalhada quais foram exatamente as operações e os valores específicos que originaram a penalidade, limitando-se a extrair operações com valores globais do registro F100. Não foram identificadas individualmente quais operações possuíam CT-e e deixaram de ser escrituradas no registro D100, impedindo a aferição da correta aplicação da multa.

Afirma que esta ausência de especificação viola o direito de ampla defesa do contribuinte, que foi autuado sem conhecer precisamente quais operações geraram a multa e seus respectivos valores. O texto sustenta que não se pode atribuir ao recorrente o ônus de produzir prova negativa, sendo dever da fiscalização fundamentar adequadamente o lançamento.

Conclui que a multa não pode ser baseada em mera presunção, sendo imprescindível uma aferição pormenorizada e individualizada de cada fato gerador da penalidade, sob pena de nulidade do auto de infração.

Sobre essa matéria, assim se manifestou o Julgador de piso:

O arquivo não-paginável à fl. 421 “Demonstrativo Infrações Obrigações Acessórias”, aba “Omissões D100” demonstra detalhadamente as informações que a interessada alega não existir, com período de apuração, PJ subcontratada, Valor do CT-e, Registro D100, Registro F100 e, por fim, Valor Omissão de Informação. Portanto, improcedentes as alegações apresentadas.

Mais uma vez, a Recorrente repete os argumentos apresentados na impugnação, não contestando mais especificamente as conclusões apresentadas no acórdão objurgado.

Nesse contexto, entendo correta a decisão de primeiro grau e, também em razão da falta de dialeticidade, já que não foi apontado objetivamente em que aspectos a decisão recorrida mereceria reforma, mantenho a sanção correspondente.

NULIDADE DA MULTA POR PRESUNÇÃO

Neste tópico, a Recorrente argumenta que o lançamento da multa foi realizado com base em meras presunções, sem a devida comprovação dos fatos pela autoridade fiscal. Conforme o Código Tributário Nacional, cabe ao Fisco o ônus de provar a ocorrência do fato gerador, não sendo suficiente o simples relato no auto de infração. A defesa sustenta que um lançamento desprovido de fundamentação adequada e de provas concludentes é nulo, não podendo se exigir do contribuinte a produção de prova negativa ou impossível para demonstrar que os fatos narrados não ocorreram.

O texto enfatiza que quando se trata de presunção simples, compete ao Fisco não apenas provar a ocorrência do fato presuntivo, mas também demonstrar de forma cabal o vínculo lógico entre este e o fato presumido. A aplicação de multa fundamentada exclusivamente em fraude ou irregularidades não comprovadas viola o princípio da verdade material e transforma o processo administrativo em procedimento inquisitório, tolhendo o direito de defesa do contribuinte. Dessa forma, conclui que uma autuação baseada apenas em presunções, sem lastro probatório adequado, deve ser declarada nula.

A esse respeito, assim se manifestou o Julgador de piso:

Conforme já tratado em sede de preliminar não se vislumbra causa de nulidade no presente caso, tampouco, há que se falar em lançamento com base em presunções, visto que o mesmo tem como base a escrituração da EFD-Contribuições apresentada pela própria interessada.

Vale repetir que o Auto de Infração preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, sendo apresentando ao contribuinte todas as informações necessárias à sua compreensão, de modo a permitir o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Também neste tópico, a Recorrente não traz qualquer elemento novo em relação à impugnação, não contestando as conclusões do Julgador de piso.

Nesse contexto, entendo correta a decisão de primeiro grau e, também em razão da falta de dialeticidade, já que não foi apontado objetivamente em que aspectos a decisão recorrida mereceria reforma, mantenho a sanção correspondente.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por:

- não conhecer do recurso de ofício, em razão da mudança do limite de alçada e
- conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para que os valores que tenham relação com os pagamentos por subcontratação de serviços de transporte de cargas de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional sejam excluídos da base de cálculo da multa por incorreções na EFD-Contribuições, circunstância a ser considerada na definição do valor lançado a esse título.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Renan Gomes Rego, redator designado

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir do eminente Relator, ousou discordar somente quanto à correta aplicação da multa isolada decorrente de apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, conforme estabelece o artigo 12 da Lei nº 8.218/1991.

Nota-se que a Autoridade Fiscal aplicou a multa estabelecida pela Lei nº 8.218/91, nos artigos 11 e 12:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à

disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

(...)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas:

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

Consta que a Autoridade Fiscal, em obediência ao disposto na alínea c do inciso II do artigo 106 do CTN, *que dispõe que a lei se aplica a ato ou fato pretérito quando aplique penalidade menos severa àquela estabelecida por lei vigente à época dos fatos*, efetuou o cálculo das multas considerando as duas legislações (multa do artigo 57 da MP nº 2.158-35/2001 ***versus*** multa do artigo 12 da Lei nº 8.218/1991). E, segundo a Fiscalização, o resultado mais vantajosa para o contribuinte foi a da Lei nº 8.218/1991.

Senão, vejamos o diz a Autoridade Fiscal:

Nesse ponto cabe destacar que, em observância ao princípio da retroatividade benigna, expressamente consagrado no artigo 106, inciso II, alínea c do Código Tributário Nacional, deve ser aplicada ao presente caso a penalidade descrita no art. 12 da Lei 8.218/1991, com redação da Lei nº 13.670/2018, tendo em vista cominar penalidade menos severa que o art. 57, inciso III, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Conforme art.12, inciso II da Lei 8.218/1991, com redação da Lei nº 13.670/2018, a multa aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações na EFD será equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, referentes aos registros e respectivos arquivos.

Conforme será demonstrado a seguir, a aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) sobre o valor das operações que apresentaram informações omitidas ou incorretas nas EFD-Contribuições (descritas detalhadamente nos subitens subsequentes) supera o limite da multa, correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta. Assim, as multas aplicadas pela apresentação das EFD-Contribuições com informações omitidas ou

incorretas serão limitadas a 1% (um por cento) dos valores de receitas brutas informadas nas próprias escriturações

No entanto, a Lei nº 8.218/1991, em seu artigo 12, determina um rito procedimental específico, em claro apelo ao cumprimento da obrigação acessória, qual seja: a intimação do sujeito passivo para cumprir a obrigação acessória (vale dizer, retificar a escrituração omitida ou incorreta), com direito de reduzir a multa a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação foi cumprida no prazo em intimação:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas:

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

Percebe-se que a intenção do legislador foi reduzir a penalidade (com desconto de 25%) para estimular o cumprimento por parte do sujeito passivo.

Assim, constatado omissão ou incorreção na escrituração, caberia à Autoridade Fiscal intimar a Recorrente para sanar o erro, solicitando expressamente a retificação da EFD-Contribuição. E somente se a obrigação não fosse cumprida no prazo fixado, é que a autoridade fiscal poderia aplicar a multa no patamar normal do inciso II do artigo 12.

Caso a Recorrente apresentasse a nova escrituração sem incorreção (retificadora) e dentro do prazo, caberia à Autoridade Fiscal lançar a correspondente multa com o desconto obrigatório do inciso II do parágrafo único do artigo 12.

Como se sabe, o vício material do lançamento é aquele que atinge qualquer dos elementos essenciais previstos no artigo 142 do CTN: descrição dos fatos tributáveis, matéria tributável, montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e penalidade aplicável.

No caso analisado, resta-se evidente que o vício identificado por este Relator possui natureza material, vez que profundamente ligado com a correta aplicação da penalidade cabível.

Em outras palavras, houve equívoco por parte da Autoridade administrativa quanto ao procedimento específico a ser seguido para a aplicação da multa prevista do artigo 12 da Lei nº 8.218/1991 e, por conseguinte, furtando à Recorrente do direito de obter o desconto na penalidade, em caso do cumprimento da obrigação acessória após a devida intimação.

Por fim, defendo que os motivos de nulidade do auto de infração por vício material são matérias de ordem pública, por isso me manifesto de ofício, para dar provimento parcial ao recurso para afastar as multas do art. 12 da Lei nº 8.218/1991.

Da conclusão

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as multas do art. 12 da Lei nº 8.218/1991.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego