



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724356/2019-18
RESOLUÇÃO	3201-003.958 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUNELLI INDUSTRIA DO VESTUARIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem para que a autoridade fiscal informe ou reproduza nestes autos os resultados definitivos a serem produzidos no processo administrativo nº 10980.724354/2019-29, relativo ao lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL fundado nos mesmos fatos controvertidos neste processo. A autoridade administrativa deverá registrar em relatório fiscal os resultados apurados, bem como seus efeitos nos presentes autos, o qual deverá ser cientificado ao Recorrente, facultando-lhe o direito de se manifestar. Na sequência, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento.

Sala de Sessões, em 19 de agosto de 2026.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que julgou improcedente impugnação, referente à PIS/Cofins.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente caso, de impugnação contra autuações lavradas em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins referentes aos períodos de apuração dos anos-calendário 2015 e 2016, por créditos indevidamente descontados e insuficiência de recolhimentos:

TIPO	OBRIGAÇÃO	DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR TOTAL (principal, multa e juros)
AI	PRINCIPAL	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	1.889.425,55
AI	PRINCIPAL	COFINS	8.712.903,20

A autoridade tributária, por meio do RELATÓRIO FISCAL - AUTOS DE INFRAÇÃO PIS - COFINS, fls. 1121 a 1155, relata os procedimentos adotados no curso do procedimento fiscal, apresenta a fundamentação legal utilizada para lavrar as autuações.

Em síntese, os lançamentos efetuados decorrem da reapuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por afastamento da opção pelo Lucro Presumido na apuração do IRPJ para o ano-calendário 2015 e sua consequente alteração na apuração das contribuições (alteração no regime de cumulatividade para a não-cumulatividade), bem como da glosa de créditos indevidos tomados no ano de 2016. A saber:

3.1. Alteração de Regime - Opção Indevida pelo Lucro Presumido - 2015

a) Dos Fatos Conforme Ata da 6ª Alteração Contratual, datada de 31/12/2014, a LUNELLI, ainda sob a denominação de LUNENDER INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA, incorporou a LUNENDER (LUNENDER INDÚSTRIA DO VESTUÁRIO LTDA - CNPJ 08.471.698/0001-35). Como a receita bruta da LUNELLI em 2014 perfaz o montante de R\$ 14.207.044,955, a CONTRIBUINTE entendeu que poderia optar pela sistemática do Lucro Presumido para o ano de 2015, não obstante ter incorporado a LUNENDER, cuja receita bruta totalizou R\$ 193.622.168,37 em 2014.

Com base na normatização que regula o regime do Lucro Presumido (Lei nº 9.718/98, art. 13), a opção por esta sistemática se limita às empresas que tiveram receita bruta no ano-calendário anterior inferior a R\$ 78.000.000,00. Tendo em vista que a incorporação da LUNENDER se deu em 31/12/2014, ou seja, ainda no

ano-calendário de 2014, a receita bruta a ser considerada para fins de avaliação da possibilidade (ou não) de opção pelo Lucro Presumido em 2015 deveria ter levado em conta as receitas brutas das duas empresas, incorporada e incorporadora.

Verifica-se assim opção indevida pelo Lucro Presumido, uma vez que a receita bruta total da LUNELLI, no ano de 2014, foi de R\$ 207.829.213,32 (= 14.207.044,95 + 193.622.168,37), estando, pois, obrigada ao Lucro Real em 2015.

[...]

Diante dos fatos acima narrados, e com a formalização da exclusão da LUNELLI do Lucro Presumido em 2015, conforme PAF 10980.724354/2019-29 (IRPJ e CSLL), de se refazer a apuração do PIS e da COFINS da FISCALIZADA, passando à sistemática da não-cumulatividade. Para tanto, inicialmente abordaremos a questão relativa aos créditos de direito da CONTRIBUINTE, para em seguida relatar sobre a apuração do valor devido de cada contribuição, em face da alteração da sistemática.

b) Dos Créditos de PIS/COFINS - Regime da não-cumulatividade Considerando que a FISCALIZADA apresentou a EFD-CONTRIBUIÇÕES com a apuração do PIS/COFINS pela regra da cumulatividade, formalizamos intimação para a apresentação das informações pela regra da não-cumulatividade, com o devido detalhamento dos débitos e créditos, conforme item 2.2 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 03, abaixo reproduzido:

2.2. Utilizando o Programa Gerador da EFD-CONTRIBUIÇÕES, apresentar, para todos os meses de 2015, arquivo exportado (formato TXT), que contemple a apuração do PIS e da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade. Os arquivos deverão ser entregues diretamente a esta Fiscalização, por meio de juntada no Dossiê de Atendimento nº 10070.000262/1218-11, não cabendo a transmissão para o sistema SPED;

Em sua resposta, a LUNELLI preferiu apenas argumentar pela procedência de sua opção pelo lucro presumido, e a correta apuração do PIS e da COFINS pela regra da cumulatividade, sem disponibilizar as informações solicitadas no item 2.2.

O TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 04 procurou reafirmar a improcedência da opção pelo lucro presumido para o ano de 2015, e reintimou a CONTRIBUINTE a apresentar as informações para a apuração do PIS e da COFINS pela regra da não-cumulatividade, notadamente às relativas aos créditos de direito da CONTRIBUINTE. Mais uma vez a LUNELLI preferiu não apresentar tais informações, não obstante o alerta contido na intimação, de que a não apresentação das informações acima demandadas poderia ensejar a apuração do PIS e da COFINS sem os eventuais créditos de direito da CONTRIBUINTE.

Para o ano-calendário 2015, então, a autoridade tributária reconheceu que a contribuinte fazia jus aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para o ano-calendário 2015 e apurou-os de ofício.

Em que pese estas restrições nas informações disponíveis à Fiscalização para a apuração dos créditos, e não havendo dúvidas acerca da existência de créditos em favor da CONTRIBUINTE, procedemos ao levantamento das bases de cálculo dos créditos para os quais houve a certeza dos montantes a serem apurados, tomando por base as informações disponíveis à Fiscalização, ainda que restritas.

Vejamos então os créditos, separadamente, em função da NATUREZA DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO, conforme lista abaixo:

- ☐ *Estoques de abertura de bens;*
- ☐ *Aluguéis de prédios;*
- ☐ *Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*
- ☐ *Aquisição de bens utilizados como insumos;*
- ☐ *Aquisição de serviços utilizados como insumos;*
- ☐ *Aquisição de bens para revenda;*
- ☐ *Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor;*
- ☐ *Devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa;*
- ☐ *Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda.*

[...]

(i) Estoque de abertura de bens - Crédito Presumido Os créditos presumidos sobre os estoques de abertura estão previstos legalmente, e são concedidos aos contribuintes que alterarem o regime de apuração, da cumulatividade para a não cumulatividade, conforme art. 11 da Lei nº 10.637/2002 (PIS) e art. 12 da Lei nº 10.833/2003 (COFINS):

[...]

Como estamos realizando uma alteração de ofício do regime de apuração, tendo em vista a irregularidade na opção pelo Lucro Presumido em 2015, de se conceder estes créditos presumidos na apuração do PIS/COFINS de 2015.

[...]

Cumpra registrar que, como a CONTRIBUINTE já considerou estes créditos presumidos em 2016, e o correto seria em 2015, uma vez que a transição da sistemática de apuração ocorreu, de fato, de 2014 para 2015, conforme aqui efetivada de ofício, devemos retirar estes créditos da apuração de 2016. Assim, veremos, adiante neste Relatório (item 3.2), as consequências nas apurações do PIS e da COFINS de 2016, com a retirada deste tipo de crédito.

[...]

Outro crédito que pode ser calculado a partir da contabilidade consiste nos aluguéis de prédios utilizados na atividade da CONTRIBUINTE. Relativamente a

estes dispêndios, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 04 demandou informações relativas ao ano de 2016, considerando que a FISCALIZADA apurou créditos sobre estes valores para o exercício em questão. Em sua resposta, a LUNELLI disponibilizou cópias dos contratos de aluguéis de 3 imóveis, em relação aos quais tomou crédito de PIS/COFINS em 2016.

Em nova intimação, (TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 05), demandamos informações e documentação adicionais em relação aos montantes de créditos tomados para esta rubrica. Em resposta, a FISCALIZADA acostou demonstrativos (anexo C da resposta), que evidenciam os valores despendidos com aluguéis de prédios utilizados na atividade da empresa, tanto no ano de 2015, como em 2016. Abaixo reproduzimos os montantes relativos a 2015:

[...]

(iii) Máquinas, Equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado Esta rubrica pode ser subdividida em duas partes, uma relativa às MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS e outra às EDIFICAÇÕES. Vejamos primeiramente a situação dos créditos sobre as aquisições de MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. A legislação que rege a matéria sofreu várias alterações ao longo do tempo, e pode ser vista a seguir (grifos nossos):

[...]

Importa registrar inicialmente que a regra geral para a tomada de crédito sobre as aquisições de máquinas e equipamentos dá-se por meio da aplicação das respectivas alíquotas sobre as depreciações mensais destes bens. Porém, a lei autorizou, mediante opção, o uso de formas mais benéficas nesta tomada, em prazo menor que ao da depreciação (normalmente 10 anos - 120 meses). Como para 2015, a CONTRIBUINTE não promoveu esta opção, a concessão dos créditos sobre máquinas e equipamentos será efetivada pela regra geral, ou seja, sobre as depreciações mensais dos respectivos bens. De se esclarecer que a FISCALIZADA optou por esta forma mais vantajosa na apuração de 2016.

[...]

Para as Edificações, a situação é similar, pois, além da regra geral (depreciação), a tomada de crédito poderia ser efetuada em 24 meses, conforme art. 6º da Lei nº 11.488/2007, abaixo reproduzido (grifamos):

[...]

Da mesma forma que na apuração dos créditos sobre as aquisições de MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, como para 2015, a FISCALIZADA não realizou a opção pela tomada de créditos sobre EDIFICAÇÕES em 24 meses, conforme previsão acima, de se seguir a regra geral estampada no inciso III, § 1º, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, já reproduzido anteriormente. Mais uma vez, cumpre registrar que a CONTRIBUINTE utilizou esta forma mais benéfica na apuração de 2016.

[...]

(iv) Aquisição de bens utilizados como insumos Para a apuração destes créditos, foi realizada a extração de algumas informações constantes no SPED FISCAL - EFD ICMS/IPI, conforme planilha eletrônica juntada a este Relatório, no Anexo A. Tal extração foi realizada para os anos de 2015 e 2016, de forma que o ano de 2016 servisse de base para os critérios que seriam adotados para a concessão de ofício dos créditos para o ano de 2015. De se lembrar que para o ano de 2016, a FISCALIZADA apresentou EFD-CONTRIBUIÇÕES na formatação da não-cumulatividade, e desta forma pudemos verificar a procedência (ou não) do critério adotado para a tomada de créditos com base nas informações do SPED FISCAL - EFD ICMS/IPI.

Vale ressaltar ainda, como já dito acima, que a informação do código CST, que identifica se um registro gera ou não crédito na apuração das contribuições, não pôde ser utilizada, uma vez que, para o ano de 2015, a informação registrada neste campo foi baseada na apuração cumulativa, que não gera direito a créditos, tendo os registros recebidos, basicamente, classificações nos códigos 74 e 98, que não ensejam a tomada de créditos.

[...]

Para a apuração dos créditos do presente tópico, atinentes à aquisição de bens utilizados como insumos, tomamos por base os seguintes critérios em relação aos registros do Anexo A:

1º. Campo RUBRICA DA CON = Bens utilizados como insumos;

2º. Campo CFOP = 1101, 2101, 1401 e 2401.

[...]

(v) Aquisição de serviços utilizados como insumos Relativamente à rubrica SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS, a sistemática adotada para a apuração das bases de cálculos dos créditos a serem concedidos seguiu a metodologia do item anterior, com a adoção dos seguintes critérios:

1º. Campo RUBRICA DA CON = Serviços utilizados como insumos;

2º. Campo CFOP = 1124 e 1125.

[...]

(vi) Aquisição de bens para revenda Para a apuração dos créditos atinentes a esta rubrica, utilizamos os critérios abaixo:

1º. Campo RUBRICA DA CON = Bens para revenda;

2º. Campo CFOP = 1102.

[...]

(vii) Despesas de Energia Elétrica Para esta rubrica, os critérios de totalização estão a seguir expostos:

1º. Campo RUBRICA DACON = Despesas de energia elétrica;

2º. Campo CFOP = 1252, 1257 e 2252.

[...]

(viii) Devolução de vendas sujeitas à incidência não cumulativa Para a presente rubrica, utilizamos os critérios abaixo para a totalização dos registros pertinentes:

1º. Campo RUBRICA DACON = Devolução de vendas sujeitas a incidência não cumulativa;

2º. Campo CFOP = 1201, 2201 e 2202.

[...]

(ix) Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda No caso da CONTRIBUINTE, esta rubrica, adstrita basicamente à questão dos fretes, apresenta um complicador para a apuração dos respectivos créditos de PIS/COFINS. Trata-se da ausência de informação, no SPED FISCAL - EFD ICMS/IPI, do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe) vinculado a cada aquisição e cada venda efetuada pela CONTRIBUINTE (fretes adquiridos de terceiros). Somente com as informações disponíveis no SPED FISCAL - EFD ICMS/IPI, não é possível identificar, para uma determinada operação de venda, o registro de frete correspondente, em relação ao qual caberia a tomada de crédito de PIS/COFINS. O mesmo raciocínio vale, por exemplo, para uma aquisição de insumo para a produção, para a qual houve a contratação, por parte da FISCALIZADA, de um terceiro para a realização do frete.

[...]

Diante da limitação acima explicitada, foi realizada uma extração de dados do sistema SPED - CTe (Conhecimentos de Transportes Eletrônicos), onde buscamos, para a FISCALIZADA figurando como destinatária ou remetente, as chaves dos CTe vinculados às notas fiscais de aquisição de mercadorias, bem como de venda da produção. Estas informações constam dos Anexos G e H deste Relatório. O primeiro anexo congrega os CTe vinculados às notas fiscais eletrônicas (NFe), e o segundo, os CTe vinculados às notas fiscais emitidas em papel.

A autoridade ainda afirma que quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas não efetuou a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições dado pedido de habilitação de crédito feito pela contribuinte decorrente de decisão judicial transitada em julgado, motivo pelo que deixa tal análise para aquele processo. Ao ensejo:

Isto posto, considerando que a CONTRIBUINTE já formalizou pedido e habilitação do crédito judicial, a diferença de PIS/COFINS recolhida a maior, em função da inclusão do ICMS na base de cálculo, será tratada nos pedidos de compensações vinculados com a referida habilitação.

Na sequência a autoridade afirma que glosou os créditos presumidos sobre o estoque de abertura apropriados em 2016 uma vez que efetuou de ofício a alteração do regime em 2015. Nos termos:

3.2. Glosa dos Créditos sobre o Estoque de Abertura - 2016 Esta irregularidade detectada em 2016 advém da infração apurada no item anterior, relativa ao ano de 2015, onde houve a alteração da sistemática de apuração do PIS e a COFINS para a regra da não-cumulatividade. Nesta apuração de 2015, foram concedidos, de ofício, os créditos sobre o estoque de abertura. Como a empresa realizou esta migração do regime cumulativo para o não-cumulativo em 2016, neste exercício ela se utilizou destes créditos sobre o estoque de abertura, e desta feita, devem ser glosados, de forma a não permitir o uso em duplicidade.

Em 27/06/2019, a contribuinte tomou ciência das autuações sofridas e, em 26/07/2019, protocolou impugnação, de fls. 1738 a 1786.

Segundo a impugnante:

1.2 – Nulidade do auto de infração por ocorrência de cerceamento do direito de defesa – Da desconsideração dos atos societários – Da falta de motivação Antes de se adentrar ao mérito em específico da suposta insuficiência de recolhimento das contribuições no período de 2015, bem como de desconto indevido de crédito de estoque de abertura para o ano de 2016, necessário se faz também esclarecer preliminarmente que todos os atos societários praticados pela Impugnante foram legítimos, conhecidos e validados tacitamente pela própria Autoridade Fiscal, haja vista não ter incorrido em qualquer demonstração no Relatório Fiscal comprovando o contrário. Veja-se:

Inicialmente, cabe mencionar que os presentes autos de infração de PIS e Cofins que ora se impugna, são apenas uma aplicação reflexa do entendimento fiscal que redundou no lançamento fiscal de IRPJ e CSLL. Ou seja, pelo fato de ter entendido a RFB que a Impugnante no ano-calendário de 2015 optou indevidamente pela apuração pelo lucro presumido, fez com que o regime de apuração destas contribuições aqui debatidas passem para o não-cumulativo, ao invés do praticado pela Impugnante, qual seja, o regime cumulativo.

[...]

Ressalta-se que a presente defesa só se faz necessária, caso a discussão dos autos de infração de IRPJ e CSLL (10980.724354/2019-29) não obtenha êxito, validando-se assim o pensamento fiscal pela apuração pelo lucro real. Caso seja o entendimento pela manutenção do procedimento adotado pela Impugnante, automaticamente estes autos de PIS e Cofins perdem seu objeto, pois o lucro presumido teria sido a opção correta.

O entendimento fiscal de considerar inválida a opção da Impugnante pelo lucro presumido, originou-se da análise da incorporação realizada pela Impugnante. Tem-se:

A Impugnante, na data de 31/12/2014, nos moldes da Ata da 6ª Alteração Contratual (Doc. Anexo), ainda sob a denominação de LUNENDER INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA., realizou a incorporação da LUNENDER INDÚSTRIA DO VESTUÁRIO LTDA. (CNPJ nº 08.471.698/0001-35).

Na oportunidade, a Impugnante possuía receita bruta no ano de 2014 o montante de R\$ 14.207.044,95 (quatorze milhões, duzentos e sete mil, quarenta e quatro reais e noventa e cinco centavos), e a empresa incorporada a receita bruta para o ano de 2014 de R\$ 193.622.168,37 (cento e noventa e três milhões, seiscentos e vinte e dois mil, cento e sessenta e oito reais e trinta e sete centavos).

Em vista dos princípios contábeis que devem ser respeitados, bem como o cumprimento das obrigações acessórias a serem observadas, a Impugnante optou pela sistemática do lucro presumido para o ano de 2015.

[...]

3.1 - Das formas de apuração do Lucro Tributável Antes de se adentrar na questão de mérito da exigência fiscal de PIS e Cofins, necessário se faz trazer todo o esforço fático e de direito que ensejaram referida exigência, de modo a comprovar a legalidade/legitimidade pela opção pelo lucro presumido.

Tem-se em evidência como origem da discussão, a possibilidade da Impugnante ter adotado a opção pelo lucro presumido, na apuração do seu IRPJ e CSLL, devidos no ano 2015.

[...]

3.2 – Do legítimo procedimento praticado – Da existência do propósito negocial

[...]

3.3 – Da opção pelo Lucro Presumido – Dos Princípio Contábeis – Da incorporação e do novo patrimônio originado A impugnante passa a questionar as bases de créditos consideradas pela autoridade fiscal quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no decorrer da ação fiscal. In verbis:

3.4 – Do direito de crédito – PIS/COFINS – Princípio da não-cumulatividade Caso o entendimento desta Turma Julgadora não seja pelo cancelamento integral do lançamento fiscal por considerar como válida a opção pelo lucro presumido, cabe à Impugnante combater a base de créditos considerada pela Autoridade Fiscal para apurar o PIS e Cofins exigidos no presente lançamento fiscal.

Da análise do Relatório Fiscal dos autos de infração de PIS/Cofins, é possível identificar que a Autoridade Fiscal reconheceu que a grande parte dos créditos destas contribuições advém das aquisições de matéria-prima e demais insumos para o processo produtivo de uma empresa. Cita ainda que, em decorrência da Impugnante ter optado pelo lucro presumido em 2015, e consequentemente pela regra da cumulatividade para o PIS e Cofins, as notas fiscais de entrada foram classificadas, em sua maioria, em código que não geram créditos.

Mas, atentando-se ao princípio da verdade material, a Autoridade Fiscal mesmo com as restrições nas informações disponíveis para a apuração dos créditos, e por não haver dúvidas da legitimidade da existência de créditos na operação, procedeu de ofício ao levantamento das bases de cálculo dos créditos para os quais houve a certeza dos montantes a serem apurados.

Apesar de ter a Autoridade Fiscal utilizado a apuração de créditos do ano de 2016 e replicado o mesmo critério para o ano de 2015, algumas inconsistências remaneceram, não sendo considerados créditos em sua totalidade.

[...]

a) Do conceito de insumos - Entendimento fixado nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, submetido a sistemática dos recursos repetitivos

[...]

Desta feita, ante o novel entendimento do E. STJ deverá ser observado o critério da relevância ou essencialidade para cada contribuinte, ou seja, dependerá das circunstâncias específicas do caso concreto, haja vista que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas.

E por insumo, entender-se-á aquele bem que integra o desempenho da atividade do contribuinte, ainda que em fase anterior à obtenção do produto a ser vendido, e que assume a importância de algo necessário/essencial à sua existência ou útil para a qualidade do produto por ela produzido, pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica do contribuinte, que deverá ser analisada como um todo. Distancia-se, portanto, da aceção da pertinência, caracterizada pelo emprego do bem adquirido na produção ou na execução do serviço, apenas.

[...]

b) Das exigências de PIS e Cofins realizadas pela Autoridade Fiscal

[...]

Dentre destas rubricas de créditos reconhecidas em sua integralidade, importante mencionar sobre a questão da exigência sobre os “créditos de estoque de abertura de bens – crédito presumido”.

No auto de infração é possível identificar que a única exigência relacionada ao período de 2016 diz respeito à glosa de créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores.

Cita-se que os créditos presumidos sobre os estoques de abertura estão previstos em lei, sendo estes concedidos aos contribuintes que alterarem o regime de apuração da cumulatividade para a não-cumulatividade. Em vista de ter a Autoridade Fiscal realizado a alteração de ofício para o período de 2015, considerou estes créditos na apuração deste citado período, remanescendo em

aberto os créditos utilizados corretamente pela Impugnante quando da apuração do ano 2016.

[...]

Bens utilizados como insumos

Da análise do Relatório Fiscal que acompanha os autos de infração ora combatidos, é possível identificar que a Autoridade Fiscal para a apuração dos créditos de PIS e Cofins oriundos de bens utilizados como insumos, utilizou para apuração base de cálculo os CFOP's 1101, 2101, 1401 e 2401. Todos se referem à compras para industrialização.

Contudo Srs. Julgadores, deixou a Autoridade Fiscal de considerar outras aquisições que também geram direito de crédito.

Estas estavam registradas com CFOP de uso e consumo, mas de sua verificação, foi possível identificar que se tratam de produtos considerados insumos para manutenção e reposição. A título de exemplo podem ser citados materiais de EPI, produtos para tratamento de efluentes e afluentes, gasto com desenvolvimento de produto, gastos com controle ambiental, combustível e lubrificante utilizados na frota de caminhões – frete pré-operacional – dentre filiais.

[...]

Serviços utilizados como insumos Nos moldes da rubrica anteriormente esclarecida, para a presente houve o mesmo tratamento fiscal, ou seja, diante a dificuldade inicial em se identificar as aquisições que gerariam crédito de PIS e Cofins, a Autoridade Fiscal apenas considerou como válidos os créditos das aquisições com CFOP 1124 e 1125, que se referem a serviços para industrialização por encomenda.

Todavia, analisando as operações da Impugnante, é possível identificar dentro do SPED o lançamento de aquisições com CFOP 1933 e 2933, que se referem à aquisições de serviços não considerados pelo Agente Fiscal. Estes se tratam de serviços de manutenção especialmente na fábrica.

Também não foram consideradas notas fiscais de serviços municipais que não são informados no SPED, sendo que os mesmos não fizeram parte da apuração que fiscal realizou.

[...]

3.5 - Do princípio da verdade material e do ônus da prova

[...]

Diante disso, não se pode deixar de apontar que o processo administrativo fiscal deve ser pautado com base na verdade material.

Nesse sentido, a autoridade pode e deve buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento e efetuar o cotejo de todos eles para o fim de apurar

a regularidade das operações, caso contrário o procedimento fiscalizatório poderá incorrer em equívocos que por diversas vezes são maléficos aos contribuintes.

[...]

Sobre o ônus da prova, destaca-se que o autor do processo administrativo é o Fisco, sendo assim, será ele o responsável pela apuração e exigência do crédito tributário, cabendo a ele o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte ao crédito tributário exigido. Em se tratando de lançamento de IRPJ e CSLL por considerar “incorporação às avessas” e desconsiderar os atos societários realizados sem contudo, fundamentar, como no presente caso, não o é diferente.

Ao final, a impugnante pugna pela possibilidade de apresentação de novos documentos. Requer a acolhida integral de sua impugnação in verbis:

a) PRELIMINARMENTE:

a.1) Pelo reconhecimento da preliminar de cerceamento do direito de defesa para reconhecer como válido o procedimento de incorporação ocorrido, validando assim os atos societários praticados.

E se ainda assim não o for reconhecido, requer a Impugnante:

b) Em seu MÉRITO:

b.1) O reconhecimento da opção do lucro presumido para apuração do IRPJ e CSLL no ano-calendário 2015 como legítimo, haja vista a existência de propósito comercial claro e conhecido na incorporação realizada, bem como na inexistência de “incorporação às avessas”, tendo como consequência a manutenção pela regra da cumulatividade na apuração do PIS e Cofins, cancelando-se integralmente o lançamento fiscal.

b.2) Alternativamente, caso assim não seja reconhecido, requer sejam os créditos de PIS e Cofins aqui demonstrados, validados, de forma a reduzir a base tributável.

É o relatório do necessário.

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2015, 2016

AUTUAÇÃO IRPJ. APURAÇÃO REFLEXA. MANUTENÇÃO.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. INSUMOS.

Os critérios de essencialidade e relevância destinam-se a apuração de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos. A tomada de créditos sobre estoques de abertura de bens; aluguéis de prédios; máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado; aquisição de bens para revenda; energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor; devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa; e armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda possuem suas correspondentes previsões em dispositivos legais específicos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2015, 2016

AUTUAÇÃO IRPJ. APURAÇÃO REFLEXA. MANUTENÇÃO.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. INSUMOS.

Os critérios de essencialidade e relevância destinam-se a apuração de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos. A tomada de créditos sobre estoques de abertura de bens; aluguéis de prédios; máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado; aquisição de bens para revenda; energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor; devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa; e armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda possuem suas correspondentes previsões em dispositivos legais específicos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O contribuinte descreve suas alegações nos seguintes itens em seu Recurso Voluntário:

1. PRELIMINARMENTE

a) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Ocorrência de cerceamento do direito de defesa – Da desconsideração dos atos societários – Da falta de motivação

2. DO DIREITO

- a) Das formas de apuração do Lucro Tributável
- b) Do legítimo procedimento praticado – Da existência do propósito negocial
- c) Da opção pelo Lucro Presumido – Dos Princípio Contábeis – Da incorporação e do novo patrimônio originado
- d) Do direito de crédito – PIS/Cofins – Princípio da não-cumulatividade
 - d.1) Do conceito de insumos - Entendimento fixado nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, submetido a sistemática dos recursos repetitivos
 - d.2) Das exigências de PIS e Cofins realizadas pela Autoridade Fiscal
- e) Do princípio da verdade material e do ônus da prova

Por fim, a Contribuinte requer a procedência integral do Recurso Voluntário. Solicita a realização de todas as provas admitidas em direito e, se necessário, realização de diligência. Ademais, note-se itens descritos nos seus pedidos:

- Preliminarmente, requer que seja reconhecido como válido o procedimento de incorporação ocorrido, validando assim os atos societários praticados e o propósito negocial existente. Dessa forma, haveria a desconsideração do argumento de “incorporação às avessas”.

- Reconhecer da opção do lucro presumido para apuração do IRPJ e CSLL no ano-calendário 2015 como legítimo, haja vista a existência de propósito negocial claro e conhecido na incorporação realizada, confirmando a inexistência de “incorporação às avessas”. E, como efeito, reconhecer a regra da cumulatividade na apuração do PIS e Cofins, cancelando-se integralmente o lançamento fiscal.

- Alternativamente, caso assim não seja reconhecido, requer que os créditos tributários sejam demonstrados e validados, de forma a reduzir a base tributável.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fabiana Francisco de Miranda**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

O presente processo trata de autos de infração relacionado a créditos indevidamente descontados e insuficiência de recolhimentos de PIS/Cofins de 2015 e 2016.

O principal tema em discussão se refere ao fato de nos lançamentos ter ocorrido a reapuração do PIS/Cofins por afastamento da opção pelo Lucro Presumido na apuração do IRPJ para o ano-calendário 2015 e sua consequente alteração na apuração das contribuições no regime da não cumulatividade, bem como da glosa de créditos indevidos tomados no ano de 2016.

Preliminar

A Contribuinte questiona como preliminar a nulidade do lançamento efetuado, em virtude de dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade e da reserva de lei.

Nesse contexto, note-se as hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal:

“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.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Entendo que no presente processo não há nulidade, uma vez que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa.

Dessa forma, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

Sobrestamento do julgamento

No presente caso, houve a exigência de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins integralmente reflexa ao lançamento de IRPJ e CSLL formalizado no processo administrativo fiscal nº 10980.724354/2019-29. Note-se que ambos foram originados do mesmo procedimento fiscal, instruídos pelo mesmo Relatório Fiscal e fundados nos mesmos elementos de prova.

Conforme mencionado, houve lançamentos em virtude de reapuração do PIS/Cofins por afastamento da opção pelo Lucro Presumido na apuração do IRPJ para o ano-calendário 2015. Como consequência, houve alteração na apuração das contribuições no regime da não cumulatividade, bem como da glosa de créditos indevidos tomados no ano de 2016.

Nesse contexto, a Contribuinte solicita o sobrestamento do julgamento até que sobrevenha decisão de mesma instância naquele processo.

Note-se art. 47, § 5º, do RICARF, Portaria MF nº 1634/ 2023:

“Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo. (...)”

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.” (grifei).

Há que se notar que no caso em questão há um fato prejudicial que efetivamente torna este processo dependente do outro mencionado de IRPJ/CSLL.

Enquanto não for definitivamente analisada a questão de base de cálculo da Contribuinte ter passado do limite de lucro real, não se pode concluir pela alteração do regime tributário cumulativo para o não contribuinte.

Dessa forma, concordo que há a necessidade de aguardar decisão do outro processo mencionado para então dar seguimento ao presente caso.

Conclusão

Por essas razões, voto por converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem para que a autoridade fiscal informe ou reproduza nestes autos os resultados definitivos a serem produzidos no processo administrativo nº 10980.724354/2019-29, relativo ao lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL fundado nos mesmos fatos controvertidos neste processo. A autoridade administrativa deverá registrar em relatório fiscal os resultados apurados, bem como seus efeitos nos presentes autos, o qual deverá ser cientificado ao Recorrente, facultando-lhe o direito de se manifestar. Na sequência, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda