



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11052.720014/2015-49
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-010.222 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2021
Recorrentes COMPANHIA BRASILEIRA DE OFFSHORE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. PRETERIÇÃO OU CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Configura-se cerceamento do direito de defesa a exigência de produção de provas em prazo não compatível com a sua produção, sobretudo se seguida da falta de análise e pronunciamento, por parte da autoridade lançadora, dos documentos coligidos e colocados à sua disposição e conhecimento no curso da fiscalização, o que gera, em consequência, a nulidade do auto de infração lavrado, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (1) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; (2) por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, dando-lhe, por aplicação do artigo 19-E da Lei nº 10.522/02, provimento parcial para declarar nulo o auto de infração, vencidos os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Maurício Pompeo da Silva e Ronaldo Souza Dias.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos dos autos, adoto parcialmente o relatório elaborado pela DRJ/FNS (fl. 1159 a 1563), que transcrevo abaixo:

“Trata-se de Autos de Infração, lavrado em 23/10/2015 e levado à ciência da interessada em 29/10/2015 (fl. 839), através dos quais foram lançados créditos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, nos valores de R\$ 3.362.611,78 e R\$ 15.617.854,80, respectivamente, em relação a fatos ocorridos no período de 31/01/2010 a 31/12/2011. Foram lançados juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% incidentes sobre as contribuições apuradas.

O procedimento de Fiscalização na pessoa jurídica acima identificada foi iniciado com o intuito de verificar os PER/DCOMP eletrônicos de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, vinculados à exportação, referentes ao período de julho de 2009 a dezembro de 2011.

Informa a Autoridade Fiscal que procedimento abrange apenas os anos calendário de 2010 e 2011 e ressalta que, nestes anos calendário, a contribuinte não apresentou qualquer débito em DCTF referente à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, não cumulativas, e não realizou quaisquer pagamentos nos códigos de receita referentes a estes tributos.

Tendo sido encontradas irregularidades quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, fez-se necessário o lançamento das contribuições devidas e não pagas. Da DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL, consta que a infração consiste de CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

Foram glosados os créditos calculados sobre embarcações, no caso, rebocadores, sob o argumento de que a contribuinte teria se utilizado, indevidamente, da tomada de créditos à taxa de 1/48 ao mês (depreciação acelerada em 4 anos), e não conforme as respectivas taxas de depreciação. O entendimento é o de que o §2º, do artigo 1º da IN RFB 457/2004 prevê que podem ser depreciados à razão de 1/48 ao mês “apenas as máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, não estando incluídos os ‘outros bens’ que constavam do caput do artigo”. E que os tais rebocadores, por não possuírem a natureza de “máquinas e equipamentos”, mas se enquadram no capítulo 89 - EMBARCAÇÕES E ESTRUTURAS FLUTUANTES, posição 8904 - REBOCADORES E BARCOS CONCEBIDOS PARA EMPURRAR OUTRAS EMBARCAÇÕES da NCM, suas aquisições não geram crédito pela depreciação acelerada, mas pelo prazo de depreciação de 20 anos (taxa 5%).

Também foram glosados: os créditos em relação aos bens para os quais a interessada não logrou apresentar, quando instada para tanto, os documentos comprobatórios da respectiva aquisição; os créditos informados na planilha de depreciação normal com data de aquisição anterior a 1º de maio de 2004, em função da vedação ao crédito prevista na IN RFB 457/2004, para aquisições anteriores a esta data.

Da impugnação

A impugnante, a seu turno, inicialmente nega a inclusão na base de cálculo dos créditos descontados de valores de aquisição de “bens e/ou modernizações incorporados ao ativo imobilizado após 30/04/2004”, mas afirma que “todos os créditos por ela apropriados, objeto da glosa fiscal, foram calculados sobre bens e/ou modernizações incorporados ao ativo imobilizado após 30/04/2004”.

Na sequência, a impugnante suscita a nulidade do lançamento alegando falta de aprofundamento da investigação dos fatos.

Alega que a fiscalização, após chegar à conclusão de que os créditos não poderiam ser apropriados mediante a utilização da taxa de 1/48 ao mês, emitiu o Termo de Intimação do qual foi cientificada em 13/10/2015 e no qual expôs o seu entendimento e solicitou a apresentação, no prazo de 10 dias, dos documentos que comprovassem a propriedade

dos referidos ativos. Reclama que o prazo foi insuficiente a para apresentação dos documentos solicitados, “tendo em vista que as embarcações não são adquiridas prontas e acabadas para uso, passando, isto sim, por processo complexo de montagem..., além de também passarem por constantes processos de modernização, o que significa dizer, em última análise, que cada embarcação possui não apenas um, mas vários documentos que lhe dizem respeito”.

Afirma que a inadequada investigação invalida o auto de infração, porque dela resulta exigência fiscal imotivada e, por isso, nula. Pois a motivação é a única forma de assegurar o disposto no art. 50 inciso LV, da Constituição, que assegura aos litigantes em processo administrativo o contraditório e ampla defesa.

Acrescenta que, além disso, a proximidade do prazo de decadência não pode ser justificativa para a autuação precoce, sem a adequada investigação dos fatos.

Informa que parte desses ativos já tinha sido objeto de fiscalização anterior, ocasião em que se investigou o procedimento de depreciação dessas embarcações para fins de Imposto de Renda, e que, na ocasião, a ora impugnante forneceu os comprovantes relativos a ativos que também constam dos presentes autos de infração. Conclui dizendo que a documentação referente aos ativos, que menciona, foi validada naquela fiscalização anterior, pelo que não podia, nos presentes autos de infração, o fisco fundamentar a glosa na sua inexistência.

Em outro tópico de sua impugnação, que trata da **comprovação da propriedade dos ativos**, informa que traz em anexo documentos que comprovariam “a existência das embarcações objeto dos autos de infração ora impugnados”.

Aponta, como outra causa de nulidade, **equivoco na quantificação da matéria tributável**. Nesse sentido alega que ao efetuar o cálculo das contribuições sociais, a fiscalização não se atentou à existência de uma série de retenções sofridas pela impugnante – entre março de 2010 e dezembro de 2011, com Código da Receita Específico 6190 - que, “em razão de não terem sido deduzidas nos respectivos meses de apuração, são atualmente objeto de pedidos de restituição” em análise nos processos administrativos nºs 11707.720844/2014-43, 12448.728341/2014-87, 11707.720846/2014-32, 11707.720845/2014-98, 12448.730732/2014-61, 12448.730939/2014-36, 12448.730386-2014-11, 12488.730120-2014-79.

A impugnante alega ainda **decadência** de parte dos lançamentos. Alega que, ser aplicável ao caso o art. 150, parágrafo 4º, do CTN devido a existência de pagamento antecipado, sendo que tais antecipações podem se verificar sob a forma de retenções, o que de fato ocorreu nos períodos em questão, conforme comprovante anual de retenção do ano-calendário 2010, 2011, que traz em anexo. Assim, dando conta que foi notificada do trabalho fiscal em questão em 28/11/2015, defende que a autuações somente poderiam resultar em exigência daquelas contribuições sobre os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2010.

A título de **mérito**, passa a defender a possibilidade de tomada de créditos sobre as embarcações à taxa de 1/48 ao mês, com base no argumento de que não pode prosperar o entendimento fiscal de que as embarcações não se enquadrariam como “máquinas e equipamentos”. Nesse sentido, aduz que para que se compreenda o real alcance do referido parágrafo 14 do art. 3º da Lei n. 10.833/2003, deve-se buscar, inicialmente, o conceito léxico das palavras “máquinas” e “equipamentos”, pelo que cita as definições presentes no “Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa”.

Afirma que é certo que as embarcações estão enquadradas no gênero “máquinas” e “equipamentos”, e defende que se o legislador quisesse excluir alguma espécie do gênero, deveria tê-lo feito expressamente; ao não fazê-lo, o dispositivo inevitavelmente passa a abranger tudo quanto cabe no gênero “máquinas e equipamentos”, inclusive as embarcações. Aduz que a “interpretação da lei deve buscar o sentido máximo do texto” e que qualquer interpretação restritiva ou dissonante do que consta do texto legal estaria mutilando o dispositivo, em clara ofensa ao princípio da legalidade e aos postulados de hermenêutica.

Traz exemplos de dispositivos legais que, segundo o seu entendimento, demonstram que ser falso o entendimento de que “quando a lei quis abranger veículos ou embarcações, ela o fez mediante menção expressa”. E afirma que, “o que se nota, a partir do exame da própria Lei n. 10833, é que, quando o legislador quis abranger tão-somente os

veículos ou embarcações, porque a norma legal era dirigida apenas a certas categorias de máquinas e/ou equipamentos, ele o fez expressamente”.

Acrescenta que corroboram o seu entendimento o fato de as embarcações consistirem de um conjunto de máquinas e equipamentos que não têm utilidade alguma isoladamente, mas são partes de um todo – a embarcação - que se destina a um fim específico.

A impugnante alega, ainda, que mesmo que se entendesse que as embarcações operadas pela impugnante não correspondem a "máquinas e equipamentos", o direito ao crédito à taxa de 1/48 subsistiria, porque o parágrafo 14 do art. 3º da Lei n. 10833/2003 abrange qualquer bem do ativo imobilizado utilizado na atividade operacional da pessoa jurídica. Isso porque, segundo alega, na correta interpretação do parágrafo 14 do art. 3º, este não confere o direito ao crédito, mas apenas estabelece um critério temporal alternativo, diferente da regra geral dos encargos de depreciação, pelo que não exclui do seu alcance outros bens do ativo imobilizado utilizados na atividade da pessoa jurídica.

Aduz que mesma orientação pode ser encontrada no Guia Prático EFDContribuições, elaborado segundo determina a Instrução Normativa RFB n. 1.252, de 1.3.2012, orientando os contribuintes em relação às informações que devem ser prestadas ao Fisco.

A impugnante defende o **descabimento dos juros de mora e da multa de ofício**, alegando que tendo em vista que a impugnante seguiu a orientação de soluções de consulta proferidas à época dos fatos, em favor do entendimento esposado nesta defesa, além de ter seguido orientação contida em guia prático da EFD. Aduz que tanto o guia prático, quanto as soluções de consulta, concretizam o objetivo do CTN ao criar as normas complementares, que visam a garantir um tratamento uniforme aos contribuintes.

E por fim, alega que os **juros de mora incidentes sobre a penalidade** devem ser cancelados, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas. [...]

É o relatório.”

A DRJ/FNS concluiu pela parcial procedência da impugnação fiscal para reconhecer a compensação sobre parte das retenções sofridas pela empresa, implicando em cancelamento de R\$ 240.826,57 à título de PIS, R\$1.111.507,23 de Cofins, bem como os juros e a multa de ofício incidentes sobre esses valores. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011

PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO. NORMA COMPLEMENTAR.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas só podem se formar como forma de suprir a lei em casos omissos e além da conduta reiterada há que estar presente a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO. RETENÇÃO.

A retenção de tributos por fonte pagadora não equivale à antecipação de pagamento realizada pelo próprio contribuinte, assim, quando o próprio sujeito passivo não realizar os pagamentos antecipados a norma de decadência aplicável é o art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Respeitados pela Administração Fazendária os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, é improcedente é alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011

COFINS. NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O contribuinte poderá tomar crédito sobre a depreciação calculada à taxa de um quarenta e oito avos do valor de aquisição do máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos.

COFINS. NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. EMBARCAÇÕES. INAPLICABILIDADE.

A possibilidade de tomada de créditos sobre a depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplica-se tão somente às máquinas e aos equipamentos, não alcançando os veículos automotores de qualquer natureza, dentre os quais se incluem as embarcações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVA. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. ABRANGÊNCIA.

O contribuinte poderá tomar crédito sobre a depreciação calculada à taxa de um quarenta e oito avos do valor de aquisição do máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos.

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVA. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. EMBARCAÇÕES. INAPLICABILIDADE.

A possibilidade de tomada de créditos sobre a depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado aplica-se tão somente às máquinas e aos equipamentos, não alcançando os veículos automotores de qualquer natureza, dentre os quais se incluem as embarcações.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os argumentos da impugnação fiscal e enfatizando: (i) a nulidade do lançamento por atuação contraditória e falta de aprofundamento da investigação dos fatos, visto que somente no último termo de intimação, dez dias antes da lavratura dos autos, foram solicitados documentos relativos à aquisição das embarcações, não concedendo tempo adequado para que a empresa apresentasse os documentos e que maculando as próprias conclusões finais e tal cerceamento de defesa teria se dado pela proximidade do prazo de decadência, conforme indicado pela própria fiscalização como razão para encerramento da investigação e lavratura dos AIs; (ii) teria ocorrido equívoco na quantificação das contribuições sociais lançadas, uma vez que a fiscalização não se atentou à existência de uma série de retenções sofridas pela recorrente, que, em razão de não terem sido deduzidas nos respectivos meses de apuração, são objeto dos pedidos de restituição examinados ; (iii) que houve decadência de parte dos créditos cujos fatos geradores supostamente ocorreram no período de janeiro a novembro de 2010, eis que o recolhimento antecipado, por meio das retenções na fonte sofridas pela recorrente, faz incidir sobre o crédito tributário a norma prescrita no art. 150, parágrafo 4º, do CTN que prevê o prazo decadencial de 5 anos a contar do fato gerador; (iv) que houve a comprovação de propriedade de todos os ativos questionados em sede de impugnação; e (v) que faz jus à tomada de créditos sobre as embarcações à taxa de 1/48 ao mês visto que suas embarcações devem ser consideradas como máquinas e equipamentos e estando, portanto, dentro do alcance do §14 do art. 3º da Lei n. 10.833/03.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo distribuído inicialmente ao Cons. Tiago Machado, que entendeu pela necessidade de realização de diligência, nos termos da Resolução CARF n. 3401-001.682 para que fossem verificados os valores retidos de PIS/COFINS informados pela recorrente e se as NFs de aquisição apresentadas seriam referentes às embarcações contempladas no lançamento.

A informação fiscal foi juntada às fls. 1806 a 1808, na qual constam as seguintes constatações da unidade de origem: (i) os comprovantes de informes de rendimentos juntados pela requerente constam na base de dados da RFB, no sistema DIRF, sendo, portanto, atestada sua autenticidade; (ii) a decisão da DRJ havia considerado somente os créditos decorrentes de retenções de PIS e de COFINS da matriz da requerente (CNPJ n. 15.534.284/0001-48), de modo que não haviam sido considerados os créditos de retenções da filial (CNPJ n. 15.534.284/0003-00); (iii) foi elaborado demonstrativo (Anexo Único da Informação Fiscal), consolidando os valores relativos às retenções de PIS e de COFINS, com ênfase nas retenções não consideradas pela DRJ; (iv) não houve verificação se a requerente solicitou restituição/compensação dos valores retidos da filial, ressaltando que a DRJ solicitou que fossem cancelados os processos de restituição/compensação realizados pela matriz; e (v) se consideradas integralmente as retenções, remanesce tributo a recolher.

O processo então retornou ao CARF, desta vez sendo a mim distribuído para análise e voto. Ocorre que, da análise da informação fiscal, a Turma concluiu a mesma não foi conclusiva e que os cálculos inicialmente solicitados para inclusão de eventuais retenções identificadas sequer foi realizado, implicando na necessidade de nova diligência para sanar as lacunas existentes e permitir a tomada de decisão em segunda instância.

A nova informação fiscal foi proferida e juntada aos autos às fls. 1843 a 1847, seguida por manifestação da recorrente, na qual afirma que a nova diligência somente confirma a falta de aprofundamento na investigação dos fatos, visto que a autoridade fiscal admite que, em razão de ter efetuado o lançamento tardiamente, perto do que seria o prazo decadencial com base em sua contagem, parte da investigação dos fatos aconteceria “após o encerramento da fiscalização”, atentando contra a ampla defesa da empresa.

Por fim, a recorrente veio novamente aos autos (fls. 1919 e 1920), em 11/12/2020, para apresentar pedido de desistência parcial do recurso voluntário, apenas no que se refere ao pedido subsidiário de retificação do lançamento por meio da compensação, nos autos do processo em epígrafe, do saldo creditório de retenção de PIS e COFINS que já havia sido objeto de pedido de restituição.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Redator *ad hoc*.

O exame de admissibilidade dos recursos especial e de ofício foi devidamente realizado por esta turma por meio da Resolução n. 3401-001.682 (fls. 1791 a 1799) de 12/12/18, tendo sido confirmada a tempestividade e admissibilidade do recurso especial e o não

conhecimento do recurso de ofício, tendo em vista que o valor consolidado do principal e da multa de ofício não ultrapassarem o limite de alçada fixado por meio da Portaria MF n. 63/2017.

Assim, dando seguimento ao que já havia sido esclarecido por esta turma anteriormente, passo diretamente à análise da preliminar de nulidade e dos argumentos de mérito trazidos no recurso voluntário.

1) Da nulidade do lançamento por falta de aprofundamento dos fatos

Argumenta a recorrente que, em virtude da proximidade do prazo de decadência, houve autuação fiscal precoce, agindo a fiscalização com falta de zelo e restringindo o direito da contribuinte em apresentar provas e informações necessárias ao exercício e do seu direito de defesa. Em especial, alega que a fiscalização requereu volume expressivo de documentos relativos à propriedade dos ativos sob análise, deferindo prazo exíguo para cumprimento e negando a prorrogação de prazo. Nestes termos, pugna pela nulidade do lançamento.

Conforme determina o Decreto nº 70.235/72, será declarada a nulidade atos administrativos nas seguintes circunstâncias:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

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.*

Verificando o ocorrido nos autos, entendo que, ainda que o volume de informações solicitadas seja expressivo, a autoridade prosseguiu dentro dos limites da lei e seguindo as regras do processo administrativo, intimando a contribuinte a prestar as informações e dando prazo específico para apresentação dos documentos.

Por outro lado, parece evidente que a contribuinte buscou cooperar com a investigação e respondeu, tempestivamente, à intimação explicando suas limitações na apresentação dos documentos e solicitando extensão de prazo, o que é bastante razoável.

Tais fatos, por si, me pareciam afastar qualquer situação de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, até me deparar com a seguinte explanação da fiscalização em sede de relatório de diligência (fls. 1845 a 1847), a qual transcrevo abaixo:

“(2) Caso todas as glosas sejam relacionadas a embarcações, apresente planilha elencando todas as embarcações objeto do lançamento e discriminando, em termos de rubrica e valor, o que foi glosado em cada uma delas.

Cumprir informar que, pelos motivos elencados no item anterior, a glosa não foi realizada especificamente em relação a cada embarcação. Nas planilhas constantes do Termo de Constatação lavrado, o Anexo 1 (fls. 770 a 771) demonstra na linha 3 de cada uma das planilhas, nominada BC PIS DEPRECIAÇÃO NORMAL – PLANILHA “RESUMO DEPRECIAÇÃO”, a depreciação normal (sem o benefício da depreciação incentivada) de todos os rebocadores do contribuinte, como se tivesse sido integralmente apresentada a documentação referente aos rebocadores. Tal procedimento visou consignar que, se após o encerramento da fiscalização, a documentação fosse apresentada, a pessoa jurídica teria direito aos créditos calculados na linha imediatamente inferior da planilha em função, repetimos, da depreciação normal. Comprovada a propriedade das embarcações, o contribuinte passaria a ter direito à depreciação constante na linha 4 desta planilha, denominada “CRÉDITO PIS CALCULADO – PLANILHA RESUMO DEPRECIAÇÃO”.

Nestas planilhas, na linha 7, também foi concedido ao contribuinte o direito aos créditos de períodos anteriores, como se comprovados fossem. Tais valores compõem a linha “CRÉDITO PIS PERÍODOS ANTERIORES”. Conforme exposto, esta linha foi elaborada visando a possibilidade de, após o encerramento da fiscalização, o contribuinte apresentar a documentação referente a estes créditos, situação que não ocorreu até a presente data.

A função desta planilha na autuação foi demonstrar claramente que o contribuinte não teria direito à depreciação incentivada. Ou seja, comprovada toda a situação fática objeto da autuação (comprovação da propriedade dos rebocadores e a existência dos créditos referentes a períodos anteriores), ainda subsistiriam valores a serem lançados em função de o contribuinte não se adequar aos ditames legais do item I do §2º do inciso II do art.1º da IN RFB 457/2004. Considerando-se que o contribuinte apresentou a comprovação da propriedade dos rebocadores, os valores referentes à linha “CRÉDITO PIS CALCULADO – PLANILHA RESUMO DEPRECIAÇÃO” devem ser reestabelecidos, ao passo que os valores constantes da linha “CRÉDITO PIS PERÍODOS ANTERIORES” devem permanecer zerados face à ausência de qualquer comprovação destes créditos.

Visando facilitar o entendimento, anexamos à presente Informação Fiscal planilha demonstrativa desta situação. Esclarecemos que, na planilha denominada Anexo 2 (fls. 772 a 773) ao Termo de Constatação, foram consignados os valores que efetivamente serviram de base à autuação. Desta forma, na linha 3, “BC PIS DEPRECIAÇÃO NORMAL – PLANILHA “RESUMO DEPRECIAÇÃO”, **foi concedido apenas a depreciação referente aos rebocadores cuja documentação foi apresentada em sede de fiscalização e demais bens depreciados pelo contribuinte cuja comprovação não foi solicitada em virtude do valor ser reduzido.**

Conforme descrito, se considerado que, em sede de julgamento, foram apresentados os documentos referentes a todas as embarcações, esta linha deve ser recomposta nos valores existentes na planilha Anexo 1 ao Termo de Constatação. Analogamente, como não foi apresentada qualquer documentação referente aos créditos de períodos anteriores, esta deve permanecer zerada, nos termos do Anexo 2 àquele Termo de Constatação. A planilha anexa à presente informação consigna esta situação, onde o contribuinte logrou comprovar parcialmente a matéria fática objeto da autuação.

No tocante à solicitação da elaboração de planilha elencando as embarcações objeto do lançamento, informamos que a lista de tais embarcações consta como anexo ao Termo de Intimação lavrado em 09/10/2015, às fls. 752 a 758. A análise referente à documentação apresentada em sede de julgamento consta da informação fiscal em resposta à Resolução de nº 3401-001682, às fls. 1.806.

[...]

Visando facilitar o entendimento, elaboramos o Anexo 2 à presente informação fiscal onde, repetimos, são considerados os créditos de depreciação normal de todos os rebocadores à exceção das embarcações RIO e CAMPOS, e suas respectivas

conversões. Não são considerados os créditos referentes a períodos anteriores em virtude da ausência de qualquer comprovação por parte do contribuinte.

Considerando que a propriedade dos rebocadores foi comprovada, com as exceções já descritas, esta planilha deverá ser a nova base de cálculo dos tributos lançados.

Ora, no relatório circunstanciado, a fiscalização acaba por comprovar que as alegações da recorrente de que a autuação foi realizada de maneira atropelada e com o intuito apenas de garantir o lançamento antes do prazo decadencial – o que é indicado inclusive como parte da fundamentação do encerramento da investigação (fl.761) –, o que claramente trouxe prejuízos ao exercício do direito de defesa da recorrente.

Conforme determinam os arts. 9º e 11º do Decreto n. 70.235/72, a validade de lançamento prescinde de formalização do crédito tributário e aplicação de penalidade de forma clara e devidamente instruída:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A apresentação de duas planilhas de apuração genéricas – por não considerar os documentos apresentados até o momento da lavratura dos AIs – e com resultados diferentes e alternativos – uma considerando que não houve demonstração probatória e outra considerando que sim –, é, por si só, declaração de que a fiscalização foi encerrada de forma antecipada e antes de que a fiscalização tivesse analisado as provas e esclarecimentos apresentados pela recorrente nas respostas à intimação fiscal.

Certamente que as conclusões da fiscalização no momento do encerramento da fase investigatória podem ser modificados ao longo da fase litigiosa, mas isso não exime a fiscalização de cumprir com as requisitos legais dela exigidos.

Toda atividade fiscal deve ser revestida de legalidade, razoabilidade e segurança jurídica. Ao agir da forma indicada, a fiscalização inverteu o ônus probatório o lançamento ao contribuinte, o que jamais poderia ter ocorrido.

Resta pacificado neste Conselho que, a título de ônus probatório, a regra da prova recai sobre aquele que movimenta o processo com vistas a requer ter reconhecido crédito tributário a seu favor. No caso de lançamento fiscal, portanto, tal ônus é do Fisco, que deve, nos termos dos supracitados arts. 9º e 11º do Decreto n. 70.235/72, demonstrar suas conclusões de

forma fundamentada – o que, pelo indicado na defesa da recorrente e na informação fiscal, não ocorreu, chegando, inclusive, a propor “nova base de cálculo dos tributos lançados” mais de 5 anos após a ciência do AI quando o processo já se encontrava no CARF.

A insegurança trazida pela forma com que o lançamento foi realizado, padecendo de encerramento adequado e comprovação da efetiva realização de investigação que amparasse suas conclusões, faz com que o AI não possa prosperar. Não se pode olvidar que, mesmo que o contribuinte talvez possa – com muito mais esforço e a depender do cuidado dos julgadores de primeira e segunda instância – reverter tal situação de desvantagem, o custo e a insegurança jurídica a que é submetido são claramente ilegais.

Por fim, cabe rebater a conclusão da DRJ de que “*não se pode considerar ‘precoce’ um lançamento ocorrido depois de mais de cem dias do início do procedimento fiscal, principalmente considerando tratar-se, não de levantamento de débitos não declarados pela contribuinte, mas de crédito descontado das contribuições declaradas em Dacon, onde a produção de provas do direito ao crédito utilizados estava a cargo da própria contribuinte*”. (fl. 1567)

Me parece evidente que o cumprimento das regras de lançamento dependem da complexidade e de como a fiscalização atuou durante o procedimento de investigação, sendo a quantidade de dias transcorridos questão subjetiva e, a menos que seja período incompatível com os limites estabelecidos na norma vigente, é indício pouco eficaz para qualquer tipo de conclusão sobre sua correção e legalidade.

Assim, não tendo a autoridade fiscal cumprido com as regras do Decreto n. 70.235/72, quanto às etapas de investigação de infração tributária, bem como de devida apuração e quantificação (precisa) do montante a ser lançado, restando o AI eivado de certeza e liquidez desde o lançamento, entendo que o mesmo deve ser declarado nulo, restando, desta forma, prejudicados os demais argumentos.

Pelos argumentos acima, voto por não conhecer do recurso de ofício e conhecer do recurso voluntário, dando-lhe provimento para declarar nulo o auto de infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco