



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.721133/2010-77  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-011.101 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2021  
**Recorrente** YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2007

**AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.**

A ausência de descrição do fato-jurídico tributário e das disposições legais infringidas pelo contribuinte implica em falta de motivação do auto de infração. Ausente a motivação, o auto de infração é nulo, por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Jose Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini.

## **Relatório**

Do relatório da decisão recorrida, consta:

Em ação fiscal foi lavrado em 10/05/2010, contra a empresa acima o Auto de infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -

Cofins (fls. 19/26) em virtude da apuração de falta/insuficiência de recolhimento. O total do crédito tributário apurado foi de R\$ 2.205.406,12, o que inclui juros de mora e multa de ofício de 75%.

A auditoria fiscal foi efetivada com o intuito de verificar a legitimidade dos créditos referentes à apuração de Cofins da empresa incorporada Fertibrás S A (CNPJ 61.442.409/0001-73), sendo que os trabalhos consistiram na verificação da base de cálculo, dos créditos descontados, do saldo mensal e dos saldos credores passíveis de ressarcimento e/ou compensação. O relatório do trabalho fiscal está às fls.21/26, incluindo descrição dos fatos e enquadramento legal, sendo que a fls. 10/18 encontram-se as planilhas demonstrativas dos bens e serviços considerados como insumos considerados, com as respectivas contas contábeis, abrangendo os períodos de agosto de 2004 a junho de 2007: Fretes-Vendas, Embalagem- Aplicada, Materiais-Manutenção, Compras-Almoxarifado, Combustível-Óleo BPF, Combustível-GLP, Despesas-Manutenção, Leasing-Veículos, Mão de Obra Terceirizada, P.S. Manut. Terc., Industrializ. IFC S/A, Industrializ. AD, Industrializ. EFE, Industrializ. BU, Industrializ. FER, e Energia Elétrica.

A Empresa, por sua vez, impugnou tempestivamente a exigência, em 09/06/2010, através do arrazoado de fls. 29/49, alegando, como preliminar, a nulidade do Auto de Infração, uma vez a Fiscalização teria se limitado a afirmar que os créditos de Cofins constantes do DACON não correspondem aos valores mencionados nos balancetes, situação que violaria o disposto no art. 10, III, do Decreto 70.235/72, haja vista a insuficiência da descrição dos fatos, pois a discrepância entre o DACON e o balancete, no máximo, seria uma irregularidade contábil. Assim, entende que o devido processo legal administrativo, o contraditório e a ampla defesa restaram violados pois não lhe foram oferecidas as bases fáticas da exigência tributária, que recalculou créditos da empresa, reduzindo-os sem a correta informação das despesas passíveis de creditamento, como fretes de entrada e depreciação.

No mérito, defende a legitimidade dos créditos calculados sobre fretes de transferência entre matriz e filiais ou entre filiais, tanto de produtos acabados quanto de matérias primas, pois entende tratem-se de etapas essenciais à atividade da empresa, que possui unidades produtivas em diversos municípios do país. Para embasar seus argumentos, o manifestante discorre sobre as dimensões continentais do Brasil, cita diversos municípios nos quais possui filiais e comenta sobre a importância que o agronegócio teria para o país, além disso, considera que a sistemática da não-cumulatividade ampararia o creditamento sobre os fretes remessas de mercadorias (acabadas ou não) conforme calculado e pensamento diverso esbarraria em inconstitucionalidade. Cita e transcreve Soluções de Consulta proferidas pela RFB que entende como favoráveis ao seu entendimento. Conclui então que o procedimento adotado estaria de acordo com o Art. 3º da Lei 10.833/03.

Ainda como questão de mérito, insurge-se contra a limitação temporal (atrelamento à data de aquisição dos bens) prevista no caput do artigo 31 da Lei 10.865/2004 no tocante à possibilidade de aproveitamento como créditos de Pis

e Cofins de despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado, sendo que, pelo Princípio Contábil da Competência, o aproveitamento de tais despesas deveria ser permitido no momento em que a despesa é incorrida. Informa que existiria julgado do TRF da 4ª Região favorável à tese defendida em pleito semelhante. Alega que a Fiscalização apurou créditos menores ao ignorar essas despesas de depreciação.

A 2ª Turma da DRJ/POA, acórdão n.º 10-45.447, negou provimento à impugnação. A decisão foi assim ementada:

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Não se vislumbrando nos autos qualquer vício que comprometa a validade do lançamento, não se acata a tese de cerceamento do direito de defesa.

**FRETES** - Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

**CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA - CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.**

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

**Impugnação Improcedente**

Em recurso voluntário, a empresa reitera os argumentos de sua defesa anterior e aponta a nulidade da decisão recorrida, por falta de análise e manifestação sobre todos os argumentos tecidos em impugnação. Ao final, requer o provimento do recurso.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Constou do auto de infração o seguinte:

001 - COFINS - INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA  
FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

No exercício das atividades inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, compareci ao estabelecimento do contribuinte, com sede na Av. Padre Cacique, 320, sala 2 - 5º andar, Menino Deus, em Porto Alegre, RS, com o objetivo de verificar a legitimidade dos créditos referentes à apuração da Contribuição para a COFINS não-cumulativa, da incorporada Fertibrás S/A (CNPJ 61.442.109/0001-73), relativamente ao período compreendido entre janeiro de 2004 e junho de 2007.

Os trabalhos fiscais executados consistiram na verificação e análise por amostragem, das apurações realizadas pelo contribuinte, dos seguintes itens:

- a) Base de cálculo da Contribuição para a COFINS;
- b) Créditos descontados da Contribuição para a COFINS;
- c) Saldo mensal da Contribuição para a COFINS;
- d) Saldos credores da Contribuição para a COFINS passíveis de ressarcimento e/ou compensação.

No curso da ação fiscal detectei irregularidades, com repercussão sob o aspecto tributário. Os fatos e procedimentos relacionados com as irregularidades detectadas estão descritos no item a seguir.

#### II. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

Os Valores informados pelo contribuinte na DACON, para a apuração dos créditos da Contribuição para a COFINS, não correspondem aos valores informados nos balancetes mensais do período fiscalizado. Assim, foram considerados na apuração dos créditos da COFINS os valores informados nos balancetes mensais (fls. 10 a 16). Os créditos da Contribuição para a COFINS foram novamente calculados (fl. 17).

#### III. CONCLUSÃO

Em função dos fatos anteriormente descritos e das irregularidades fiscais

177

constatadas apurei Contribuição para a COFINS a pagar (fl. 18), que está sendo constituída de ofício através deste auto de infração (processo n.º 11080.721133/2010-77).

Sustentou a Recorrente a nulidade do Auto de Infração, uma vez que a motivação foi apenas a suposta diferença em valores dos créditos de COFINS no DACON e no Balancete. Assim, uma vez que a Fiscalização teria se limitado a afirmar que os créditos de Cofins constantes do DACON não correspondem aos valores mencionados nos balancetes, haveria a insuficiência da descrição dos fatos, pois não lhe foram oferecidas as bases fáticas da exigência tributária, que recalculou créditos da empresa, reduzindo-os sem a correta informação das despesas passíveis de creditamento, como fretes de entrada e depreciação.

A DRJ apontou que não há nulidade diante da inexistência de cerceamento de defesa:

Conforme podemos vislumbrar pela análise do lançamento, nenhuma das hipóteses elencados no art. 59 estão presentes no auto de infração sob análise. Com efeito, o Fiscal autuante descreveu de forma clara na descrição dos fatos o motivo pela qual estava sendo lavrada a autuação, passando a indicar o dispositivos legais que embasavam a respectiva exigência. (...)

Ora, tendo sido cientificada da autuação, a contribuinte produziu a devida contestação apontando os pontos de sua inconformidade. Logo não houve cerceamento de defesa, tampouco violação ao contraditório, até mesmo porque a Auditoria deixou bastante claro os períodos de apuração e as respectivas despesas e contas contábeis examinadas e discriminadas na planilha de fls. 10/18 (Fretes-Vendas, Embalagem-Aplicada,

Materiais-Manutenção, Compras-Almoxarifado, Combustível-Óleo BPF, Combustível-GLP, Despesas-Manutenção, Leasing-Veículos, Mão de Obra Terceirizada, P.S. Manut. Terc., Industrializ. IFC S/A, Industrializ. AD, Industrializ. EFE, Industrializ. BU, Industrializ. FER, e Energia Elétrica) na apuração de créditos como insumos.

Ao revés, o conteúdo do auto de infração efetivamente **possibilitou ao sujeito passivo tomar conhecimento da infração que lhe foi imputada, conhecer o desenrolar dos fatos e apresentar sua defesa**. Assim sendo, também por ter sido a decisão proferida por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos na legislação de regência, é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

A despeito da fundamentação da DRJ, entendo que a motivação do auto é falha, porquanto não se sabe se as diferenças entre DACON e Balancetes foram decorrentes de erro ou falta de escrituração ou glosa de créditos da não cumulatividade.

O que instrui o auto de infração são planilhas, a partir das quais não é possível conferir quais foram os ajustes. Houve glosa de despesa a título insumo? Ou de outro dispêndio previsto no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003?

Observe-se trechos das 7 páginas que instruíram o auto:

#### Bens Utilizados Como Insumos

Período : 08/2004 a 06/2007

Conta	4.1.01.02.0003	3.1.01.60.6001	3.1.01.03.0368	1.1.05.41	3.1.01.42.4201	3.1.01.42.4205
Mês	Fretes	Embalagem	Materiais	Compras	Combustível	Combustível
	Vendas	Aplicada	Manutenção	Almoxarifado	Oleo BPF	GLP
ago/04	1.240.013,66	754.714,41	215.521,62	943.523,56	146.645,27	4.065,41
set/04	1.413.916,51	1.067.517,94	137.381,53	378.921,35	102.492,71	5.320,08
out/04	2.162.234,57	1.380.939,28	199.233,66	471.076,07	98.599,25	3.443,80
nov/04	1.773.371,57	1.274.502,02	177.169,19	375.531,07	109.485,88	3.501,10

#### Serviços Utilizados Como Insumos

Período : 08/2004 a 06/2007

Conta	3.1.01.03.0378	3.1.01.03.0379/380	3.1.01.03.0367	3.1.01.03.0375	3.1.01.03.0376
Mês	Mão de Obra	P.S. Manut.	Industrializ.	Industrializ.	Industrializ.
	Terc.	Terc.	MAS	IFC S/A	AD
ago/04	1.732,80			248.061,91	135.648,38
set/04	10.408,05	3.760,00	113.336,41	1.166.720,34	108.750,29
out/04	8.746,65		19.928,70	514.253,79	39.888,37
nov/04		220,00	4.900,50	503.456,50	39.240,28
dez/04			1.633,50	271.980,48	165.671,18

**Energia Elétrica**  
**Período: 08/2004 a 06/2007**

Conta	3.1.01.03.0324	5.1.01.03.0324	5.2.01.03.0324	
Mês	Energia	Energia	Energia	Total
	Elétrica	Elétrica	Elétrica	
ago/04	100.645,32	1.103,72		<b>101.749,04</b>
set/04	91.963,64	1.580,60		<b>93.544,24</b>
out/04	94.453,71	1.763,53		<b>96.217,24</b>
nov/04	100.517,95	1.138,58		<b>101.656,53</b>

**Cálculo Crédito COFINS**

Mês	Bens Insumos	Serviços Insumos	Energia Elétrica	Aluguel Prédio	Aluguel Equipam.	TOTAL	Crédito COFINS
ago/04	3.304.483,93	388.335,28	101.749,04	140.316,50	74.726,44	<b>4.009.611,19</b>	<b>304.730,45</b>
set/04	3.105.550,12	1.409.418,20	93.544,24	140.274,39	76.204,32	<b>4.824.991,27</b>	<b>366.699,34</b>
out/04	4.315.526,63	586.162,08	96.217,24	140.877,68	74.558,22	<b>5.213.341,85</b>	<b>396.213,98</b>
nov/04	3.713.560,83	551.673,25	101.656,53	141.891,23	79.626,04	<b>4.588.407,88</b>	<b>348.719,00</b>
dez/04	3.326.627,16	445.950,33	92.330,35	158.041,14	77.703,25	<b>4.100.652,23</b>	<b>311.649,57</b>
jan/05	2.196.500,65	275.833,14	85.329,47	122.478,07	74.554,37	<b>2.754.695,70</b>	<b>209.356,87</b>
fev/05	1.837.928,51	148.835,03	95.487,38	122.936,06	67.804,56	<b>2.272.991,54</b>	<b>172.747,36</b>

Mês	Créd. COFINS Conf. Plan.	Contr. COFINS Conf. DACON	Saldo Créd. COFINS	Saldo Créd. COFINS Acum.	COFINS a Pagar	COFINS Pass. Ress.	Pedido Ress.
ago/04	304.730,45	129.961,35	174.769,10	174.769,10			
set/04	366.699,34	24.614,99	342.084,35	516.853,45			
out/04	396.213,98	105.625,08	290.588,90	807.442,35			
nov/04	348.719,00	671.713,39	-322.994,39	484.447,96		484.447,96	
dez/04	311.649,57	153.593,11	158.056,46			158.056,46	
						<b>642.504,42</b>	<b>866.959,82</b>

Se as planilhas, como afirmou a DRJ, permitissem a inferência de que foram auditadas as contas – *Fretes-Vendas, Embalagem-Aplicada, Materiais-Manutenção, Compras-Almoxarifado, Combustível-Óleo BPF, Combustível-GLP, Despesas- Manutenção, Leasing-Veículos, Mão de Obra Terceirizada, P.S. Manut. Terc., Industrializ. IFC S/A, Industrializ. AD, Industrializ. EFE, Industrializ. BU, Industrializ. FER, e Energia Elétrica* – **mesmo assim não é possível se inferir quais foram os ajustes realizados.**

A Recorrente se defendeu do mérito no sentido da indevida glosa de fretes intercompany e depreciação.

A DRJ julgou com base no Direito apenas, para apontar que esses fretes não se subsomem ao frete de venda do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003, então não haveria previsão legal para creditamento. Da mesma forma, disse que não há como afastar a disposição legal que prescreve a limitação temporal (atrelamento à data de aquisição dos bens) do *caput* do art. 31 da Lei 10.865/2004 no tocante à possibilidade de aproveitamento como créditos de COFINS de despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Penso não ser possível a análise desses créditos, simplesmente, porque não consta nos autos o demonstrativo dessas glosas.

Ademais, a Recorrente junta documentos contábeis para afirmar que as bases consideradas pela fiscalização seriam inferiores à escrita do seu Livro Razão e notas fiscais. Então, a partir do Livro Razão seria possível, segundo a contribuinte, verificar que os valores em DACON estavam corretos.

Não há que se comparar esses documentos contábeis com a “planilha” sem suporte documental, considerando que a fiscalização não juntou aos autos sequer os próprios documentos que mencionou: DACON e Balancetes.

Em seguida, a empresa anexou várias DCOMPS homologadas (anteriores à notificação do Auto de infração) que comprovariam que os débitos constituídos teriam sido quitados por compensação. Não há como averiguar essa constatação, pois não há detalhamento do cálculo de cada valor constante do lançamento.

Algumas planilhas apresentadas em defesa mostram a aparência de que talvez tenha havido glosa de saldo de crédito de COFINS transferido de empresa incorporada. Todavia, não há nenhuma linha da fiscalização que se refira a auditoria de créditos decorrentes de incorporação.

Por outro lado, não se sabe se o auto é decorrente de auditoria em processos de compensação, pois essa informação também não foi trazida.

Por fim, cabe apontar que a capitulação legal do auto foi genérica:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03 .

Entendo que o auto de infração é nulo em razão do desatendimento do comando dos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que exige que o auto de infração contenha obrigatoriamente a descrição do fato jurídico-tributário e a disposição legal infringida pelo contribuinte.

Isso porque, não foram apontados os motivos das divergências apuradas na base de cálculo da COFINS e se houve exclusões e deduções indevidas realizadas pela contribuinte.

A motivação do lançamento envolve a fundamentação jurídica e seus pressupostos de fato e de direito.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda, nos termos do art. 9º, do Decreto nº 70.235/1972.

Em suma, tem-se que:

- As divergências entre a apuração da base de cálculo da COFINS pela empresa e pela fiscalização foram constituídas sem qualquer esclarecimento sobre os cálculos.
- A lavratura do auto foi feita com remissão genérica à legislação.
- Não foram apontados, um a um, os valores deduzidos ou excluídos da base de cálculo da COFINS erroneamente pelo contribuinte.
- Os fatos não foram descritos claramente e as disposições tributárias infringidas não foram devidamente apontadas;

Logo, a ausência de motivação acarreta a nulidade do auto de infração por vício material.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora