



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720072/2017-38
RESOLUÇÃO	3102-000.394 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARGOSOFT TRANSPORTES 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 em diligência nos termos do voto do relator.

Sala de Sessões, em 16 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis, o conselheiro(a) Fabio Kirzner Ejchel.

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ):

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência da Cofins devida nos períodos de apuração 01/2013 a 12/2013, relativa à incidência não-cumulativa (créditos descontados indevidamente), com multa de ofício de 75% e de 150% e juros de mora calculados até 06/2017, totalizando um crédito tributário de R\$ 5.562.315,03, sendo R\$ 1.988.394,92 relativos à contribuição (fls. 517 a 526).

Foi ainda lavrado auto de infração para exigência do PIS, nos mesmos períodos de apuração, relativo à incidência não-cumulativa (créditos descontados indevidamente), com multa de ofício de 75% e de 150% e juros de mora calculados até 06/2017, totalizando um crédito tributário de R\$ 1.207.607,73, sendo R\$ 431.691,01 relativos à contribuição (fls. 507 a 516).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 494 a 506), a autoridade fiscal informa, em resumo, que:

- Da verificação das notas fiscais trazidas pela empresa no curso da fiscalização ficou evidente a grande representatividade dos lubrificantes em relação ao total de créditos apurados, adquiridos de MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI – CNPJ 00.277.553/0001-96, fato já identificado pelo setor de seleção da Receita Federal;*
- Foram então solicitados comprovantes de aquisição desses lubrificantes. Em sua resposta, a empresa alegou não possuir tais documentos, que teriam sido danificados por motivo de força maior (tempestade), que teria atingido a sede administrativa da empresa. Assim, foi aberta diligência no suposto fornecedor acima, localizado em São Paulo, para a comprovação dessas aquisições;*
- Para tanto, foi enviada intimação solicitando notas fiscais de venda à empresa CARGOSOFT TRANSPORTES LTDA. Em resposta o EIRELI informou que atua na comercialização de papéis fotográficos, e que desconhecia a empresa em questão. Em consulta às notas fiscais eletrônicas emitidas pelo EIRELI no SPED, foi confirmada apenas venda de papel, e para empresas outras que não a autuada;*
- Dessa forma, concluiu-se pela glosa dessas aquisições e pela qualificação da multa de ofício a ser lançada sobre a parcela da contribuição social indevidamente deduzida pelos créditos correspondentes, nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e do art. 72 da Lei nº 8.137/1990. Foi também formalizado processo administrativo de representação para o Ministério Público Federal nos termos do art. 1º da Portaria RFB nº 2.439/2010;*
- Foi ainda oportunizada à empresa autuada a apresentação de eventual esclarecimento relacionado a tal situação, o que não ocorreu;*
- A fiscalização prosseguiu, sendo solicitados documentos para comprovação das despesas de aluguel sobre as quais foram apurados créditos das contribuições.*

Tais despesas são oriundas de contratos de locação de imóveis com empresas do ramo imobiliário, conforme relação de notas fiscais de entrada apresentada;

- *Também foi solicitado esclarecimento quanto aos serviços prestados por MAPI COMUNICAÇÃO INTEGRADA LTDA – CNPJ – 15.223.213/0001-30, tratando-se de empresa de publicidade. Assim, a princípio, o serviço não se caracterizaria como insumo;*
- *No que pese o prazo de atendimento à intimação enviada ter-se encerrado em 26/04/2017, o procurador da empresa compareceu à unidade da RFB em Ponta Grossa em 12/05/2017, munido de uma parte dos contratos solicitados, conforme planilha constante do relatório, na qual constam ainda as conclusões decorrentes da análise de cada contrato;*
- *Relativamente à empresa DPS Participações LTDA – contrato de locação de imóvel para fins comerciais. O contrato apresentado se refere ao período de 01/06/2014 à 01/06/2017, fora do período de apuração dos créditos (2013). Logo os valores considerados pela empresa referente a este contrato não foram validados pela fiscalização;*
- *Relativamente à empresa ACM Itaqui Empreendimentos Imobiliários EIRELI – contrato de locação não residencial. Apesar de constar no aditivo que a locação ocorre desde 15/08/2009, ou seja, bem anterior à inscrição do estabelecimento no CNPJ, tudo indica que, em 2013, a empresa mantinha o presente contrato de aluguel para o funcionamento deste estabelecimento. Assim foram admitidos os valores apurados pela empresa;*
- *Banco Imobiliário Administração de Imóveis LTDA – contrato de locação não residencial. Da mesma forma acima, o contrato de locação teve início em 07/2013, logo foram mantidos os valores apurados pela empresa;*
- *Estrutura Goiás LTDA – contrato de locação comercial. Nas relações de notas fiscais da empresa corresponde à empresa Imagem Consultoria Imobiliária LTDA, de CNPJ 05.297.661/0001-44, o mesmo que consta no contrato para a empresa procuradora da locadora (Estrutura Goiás LTDA), lá denominada Total Empreendimentos Imobiliários LTDA. Apesar do contrato se referir ao período 04/2011 à 04/2012, foi verificado haver previsão para sua prorrogação por tempo indeterminado. Logo, considerando que a filial se encontrava ativa no CNPJ em 2013 (e até os dias de hoje), foram mantidos os valores apurados pela empresa;*
- *Tocantins Juruá Empreendimentos Imobiliários e Participações LTDA – contrato de locação de imóvel para fins não residenciais. Apesar do contrato se referir ao período de 01/08/2011 até 31/07/2013, foi verificado haver previsão de prorrogação de prazo, indicando que a contratação tenha se mantido no restante de 2013. No entanto, o previsto no contrato foi um aluguel mensal de R\$ 22.000, tendo sido apurado pela empresa valores de até R\$ 73.021,56 (em junho/2013). Assim sendo, os valores apurados pela empresa foram admitidos, porém até o limite de R\$ 22.000 mensais estabelecido em contrato;*

- *Emily Empreendimentos Imobiliários LTDA – contrato de locação para fins comerciais de área que foi informada ser utilizada como armazém de carga/descarga pela empresa, apesar de não possuir inscrição no CNPJ. Independente disso, o contrato apresentado refere-se ao período de 10/02/2014 até 09/02/2016, portanto fora do período em análise, restando os valores correspondentes não validados pela fiscalização;*
- *Com relação às locações residenciais relacionadas na planilha, trata-se dos imóveis de residência dos sócios da empresa e seus familiares, conforme seus endereços no contrato social e alterações. Entretanto, os valores de locação constantes desses contratos não foram utilizados na apuração de créditos da empresa, pois os valores considerados, de R\$ 90.000 (de janeiro a outubro) e de R\$ 99.000,00 (em novembro e dezembro), se referem apenas à locação da área acima, conforme consulta à DIMOB da empresa Emily Empreendimentos Imobiliários LTDA;*
- *As locações residenciais não poderiam ser consideradas na apuração de créditos das contribuições, uma vez que os incisos IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 se referem apenas a aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa;*
- *Não foram apresentados os contratos firmados com Greenville Construtora de Imóveis LTDA, Imagem Consultoria Imobiliária LTDA, CEI Itaquití Serviços de Manutenção, Lisboa e Haeflinger Gestão Imobiliária, Sociedade Brasileira de Desenvolvimento, Condomínio Múltiplo Tocantins e Sacara Participações S/A, sendo glosados os valores correspondentes a esses contratos;*
- *Os valores considerados pela empresa e os apurados pela fiscalização encontram-se consolidados na planilha à fl. 474;*
- *Quanto ao contrato com a empresa MAPI COMUNICAÇÃO INTEGRADA LTDA – CNPJ – 15.223.213/0001-30, trata-se de serviço que não pode ser considerado como insumo, conforme esclarecimento à fl. 156 e descrição no contrato de serviços, à fl. 239, assim como outros serviços prestados por pessoas jurídicas e indevidamente considerados, tais como serviços de segurança (rastreamento e monitoramento, gerenciamento de riscos, escolta), serviços de tecnologia da informação (manutenção de software, exportação de dados do servidor), serviços de telecomunicação, serviços de manutenção predial e serviços prestados por cooperativa de trabalho médico (UNIMED);*
- *Foram ainda classificados pela empresa como serviços utilizados como insumos outras despesas da empresa, como pedágios, hospedagens de motoristas, seguros e reciclagem de cartuchos, que da mesma forma, não estão diretamente associados à prestação de serviço de transporte de cargas, como será fundamentado a seguir;*
- *Sobre o conceito de serviços utilizados como insumos, dispõem as Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 e as IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Logo, para que*

um serviço possa ser considerado como insumo na prestação de serviços é necessário que seja aplicado diretamente no serviço prestado, não alcançando outras despesas da empresa, ainda que essenciais as suas atividades;

- *Nesse sentido, a COSIT já se manifestou diversas vezes, por meio de soluções de consulta e de divergência (ex: SC nº 99045/2017). Tais atos são vinculantes para toda a Administração Tributária, nos termos da IN nº 1.396/2013;*
- *Os valores glosados encontram-se nas planilhas de glosas de serviços às fls. 244/473;*
- *Da mesma forma, relativamente ao bem utilizado como insumo, é necessária sua aplicação direta no serviço prestado. Portanto, espera-se que os custos de uma transportadora refiram-se principalmente à aquisição de óleo diesel, lubrificantes, peças, acessórios e serviços de manutenção em caminhões utilizados no transporte de cargas. Outros, como materiais de escritório, de limpeza, de construção, de manutenção predial (inclusive material elétrico), de segurança, alimentos, vestuário, etc, consistem em despesas operacionais, não aplicados diretamente no transporte de cargas;*
- *Além desses, foram também indevidamente consideradas pela empresa aquisições de gasolina e etanol, que evidentemente não são utilizados nos caminhões da empresa;*
- *Também sobre transferência de bens entre estabelecimentos da empresa em alguns meses. Em maio/2013 foram apurados créditos sobre aquisição de carrocerias do fornecedor RANDON LTDA, que, se tratando de bens (veículos) do ativo imobilizado, só poderiam gerar créditos sobre depreciação, como será analisado na seqüência;*
- *Além disso, a empresa também apurou créditos sobre a depreciação dessas carrocerias (a partir de maio/2013), portanto contabilizando créditos em duplicidade;*
- *As planilhas de fls. 244/473 apresentam as aquisições que não foram consideradas insumos pela fiscalização, sendo objeto de glosa;*
- *Por fim, da memória de cálculo apresentada demonstrando a apuração de créditos sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado (inc. VI do art. 3º das Leis nºs 10.637/2003 e 10.833/2003), foi inicialmente constatada uma diferença de R\$ 51.250,77 a maior, entre os valores no DACON e os apresentados pela empresa em resposta às intimações (coluna “Apresentado” no demonstrativo às fls. 489/492);*
- *Com relação aos bens informados, os caminhões (veículos e baús) respondem pela maior parte dos créditos apurados. Foram apurados créditos sobre os encargos de depreciação para a maioria desses veículos (inc. VI do art. 3º da lei nº 10.833/2003). Entretanto, foi verificado que alguns veículos tiveram o*

aproveitamento imediato nos termos do art. 4º da Lei nº 12.546/2011, que alterou o art. 1º da Lei nº 11.774/2008;

- *Tal dispositivo prevê que as hipóteses legais para apuração de créditos contidas no art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002 autorizam o cálculo sobre os encargos de depreciação em relação a máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado. A Lei nº 11.774/2008, entretanto, ao autorizar o desconto de créditos em prazos menores, o faz em relação apenas a máquinas e equipamentos, excluindo os demais bens do ativo imobilizado;*
- *Apesar de um veículo poder ser entendido como uma máquina, o que deve ser analisado é se o legislador pretendeu também alcançá-los;*
- *E o que se depreende da legislação tributária correlata é que os termos máquinas, equipamentos, veículos e outros bens não são empregados aleatoriamente. Assim, conclui-se que a legislação tributária não demonstra entender, seja em atos legais, seja em atos normativos, que um termo se confunda com outro. Nesse sentido podemos mencionar vários dispositivos legais, como a própria Lei nº 10.833/2003;*
- *Nesse sentido, a COSIT exarou a Solução de Consulta nº 7/2015. Apesar de a consulta ser destinada a empresa de locação de veículos, aplica-se perfeitamente ao caso das transportadoras;*
- *Conforme demonstrativo da empresa (fls. 475/479), os caminhões com depreciação imediata foram os de placa AWR9514 e AWR9145, no valor de R\$ 142.000 cada (em 03/2013), e os identificados pelos chassi 9BM979078DS019550 e 9BM979078DS018299 (placas AXX6989 e AYA2491 respectivamente, conforme consulta ao RENAVAM) no valor de R\$ 117.000 cada (em 12/2013), o identificado pela nota fiscal nº 145778 (caminhão da marca MERCEDES BENZ), no valor de R\$ 77.718,00 (em 05/2013), e o de placa AWS 4370, no valor de R\$ 105.000 (em 06/2013). Para esses bens foram então consideradas as parcelas de depreciação nos meses correspondentes, conforme planilha da fiscalização (fls. 480/486 - veículos com irregularidade foram marcados em vermelho);*
- *Os valores referentes à depreciação dos automóveis com placas AVG 6210 (Spacefox) e AVG 6208 (Gol), ARS-8083 (Vectra), AQJ-9117 (Vectra) e ADJ-9115 (Gol 1.0 ano 1993) foram glosados da base de cálculo apurada pela empresa, uma vez que estes veículos não são utilizados no transporte de cargas. Com relação ao automóvel GOL com ano de fabricação 1993 fica ainda evidente a impossibilidade de contabilização de despesas de depreciação desse bem;*
- *Com relação aos equipamentos listados pela empresa, parte deles não tem aplicação direta no serviço prestado, como lavadoras de alta pressão, aparelhos de ar-condicionado split hiwall, persianas e toldos, estrutura metálica, computadores, rastreadores e equipamento de comunicação, dentre outros, que restaram glosados da base de cálculo dos créditos (fls. 480/486 - equipamentos objeto de glosa foram marcados em vermelho);*

- *Nas planilhas de fls. 489/492 constam os resultados do procedimento fiscal, com os valores validados pela fiscalização conforme fundamentação acima;*
- *Na planilha de fl. 493 constam as parcelas das contribuições sociais indevidamente deduzidas por créditos apurados sobre a aquisição não comprovada de lubrificantes, para aplicação da multa qualificada (§1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996). Sobre o restante dos valores devidos foi aplicada multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, após a dedução dos créditos validados pela fiscalização e dos pagamentos efetuados pela empresa.*

O contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 03/07/2017 (fl. 531) e apresentou impugnação tempestiva em 27/07/2017 (fls. 537 a 599), alegando, em resumo, que:

DA PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA

- *Preliminarmente, a atuada suscita a exceção de incompetência da DRF/Ponta Grossa. O agente fiscal atuante está lotado nesta unidade, efetuando os lançamentos fora de sua competência administrativa;*
- *A empresa atuada encontra-se estabelecida no município de Pinhais/PR. Assim, seu domicílio fiscal é a DRF/Curitiba, perante a qual são praticados seus atos fiscais e tributários. Nesse sentido, cita-se o Decreto nº 3.000/99, RIR, arts. 212 e 985, e o art. 127 – II do CTN;*
- *A atuada tem sua única sede/estabelecimento no município de Pinhais/PR e, desta forma, sua jurisdição é a DRF/Curitiba;*
- *Cita-se jurisprudência judicial sobre a questão;*
- *Os princípios do contraditório e da ampla defesa são aplicados também aos processos administrativos fiscais. Assim, a Administração não pode dificultar a defesa do contribuinte, obrigando-o a se locomover para repartições fiscais distantes, a fim de apresentar sua impugnação;*
- *Além do RIR, também o art. 15 da Lei nº 9.779/99 prevê que serão efetuados de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, o recolhimento do IRRF sobre quaisquer rendimentos;*
- *Os atos administrativos praticados pelo Fisco são plenamente vinculados, onde a lei não lhe dá liberdade alguma para a apreciação da conveniência, oportunidade ou justiça do ato a ser praticado, conforme doutrina citada;*
- *Também a Constituição consagra o princípio da legalidade tributária no inc. II do art. 5º, e nos arts. 37 e 150-I;*
- *A lei deve descrever as infrações à norma impositiva e às obrigações acessórias, estabelecendo de forma clara as penalidades cabíveis, as quais não podem contrariar os direitos individuais consagrados na Constituição;*

- *Assim, deve ser o presente processo transferido para a jurisdição tributária da requerente ou, se assim não for, seja cancelado o processo, iniciando novo procedimento fiscal na jurisdição correta, ou seja, na DRF/Curitiba;*

DO ALEGADO ILÍCITO PENAL COMETIDO PELO CONTRIBUINTE

- *A comunicação ao MPF do alegado ilícito penal cometido pela requerente não tem qualquer procedência, argüindo a empresa que não praticou qualquer ilícito penal, na medida em que o agente fiscal jamais teve acesso às notas fiscais que deram origem aos créditos de PIS e Cofins aproveitados pela empresa;*
- *A autoridade fiscal presumiu que a requerente teria se aproveitado ilicitamente de tais créditos, já que as correspondentes notas fiscais jamais foram a ele apresentadas, pois extraviadas conforme Boletim de Ocorrência Policial apresentado (fls. 605 a 608), em razão de enchente ocorrida na sede da requerente;*
- *O auditor baseou-se unicamente nos lançamentos contábeis da requerente (SPED) e planilhas, sendo que a glosa levada a efeito foi por mera presunção, sendo descabida e improcedente, uma vez que a premissa adotada pela Fiscalização não possui juridicidade pois é inadmissível que se sustente, no nosso Estado Democrático de Direito, que alguém possa ser condenado sem prova material da existência do crime imputado. Cita-se doutrina sobre tal questão, assim como o art. 395, II e III, do CPC;*
- *A simples constatação da materialidade do fato não é suficiente para uma condenação criminal, se este fato não for típico, antijurídico, culpável e punido, se a autoria não está determinada, se não houver provas suficientes, se não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal ou existir circunstância que exclua o crime ou isente o réu de pena;*
- *Não havendo prova cabal da materialidade do ilícito, inexistente a figura do crime que possa ser imputado, e neste caso deve ser afastada a denúncia junto ao MPF, nos termos da legislação;*

DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS

- *Os autos de infração estão alicerçados em descrição deficitária do fato imponível e seus reflexos, limitando-se em reportar suas conclusões exclusivamente em planilhas;*
- *A descrição do fato contendo conclusões apenas de forma remissiva a planilha de cálculo prejudica o exercício da ampla defesa e nulifica o auto de infração, por não atender requisito mínimo exigido pelo art. 10 e incisos da Lei do Processo Administrativo Fiscal;*
- *Considerando o princípio da concentração da defesa ou da eventualidade, a impugnante avança no mérito dos lançamentos, valendo-se de esforço interpretativo para tentar superar as lacunas da descrição dos fatos indicados nos autos de infração;*

- *O agente fiscal informou verbalmente ao sócio da requerente que havia feito um procedimento fiscalizatório denominado “circularização”. Ocorre que a requerente em momento algum do ato fiscalizatório tomou conhecimento deste procedimento, o que denota clara obstrução ao direito de defesa, uma vez que ficou impossibilitada de prestar esclarecimentos adicionais ao mesmo;*
- *Ademais, tal procedimento não consta dos autos do processo e sequer faz menção a este tipo de procedimento fiscal, o que caracteriza vício dos autos de infração, passível de nulidade;*
- *Quanto à informação prestada pela empresa fornecedora de que comercializa somente papéis, não é verossímil, pois a requerente obteve perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo-JUCESP, certidão da referida empresa, na qual consta que seu objetivo comercial e social é de importação de produtos em geral, dentre estes, a comercialização de óleos MOBIL DELVAC MX CI-4 15W 40 TB, código NCM 27.10.19.32, e que essa empresa tem em seus objetivos mercantis, “o comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados – código 46.69.9-99, e comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificado – código 46.49.4.99;*
- *O fato de o agente fiscal ter utilizado o procedimento de circularização ao obter informações incorretas junto ao fornecedor da requerente é irregular, pois não previsto na legislação fiscal e no RIR, pois tentou emprestar provas obtidas de forma irregular para efetuar a fiscalização em documentos da atuada;*
- *Conforme as doutrinas mais prestigiadas, a prova emprestada não pode ser considerada mais do que um simples indício do fato jurídico tributário, e não tem força suficiente, por si só, para fundamentar a realização do lançamento do imposto;*
- *O que esse tipo de procedimento e intercâmbio de informações pode viabilizar é a abertura de procedimento de fiscalização com base nos indícios fornecidos, oportunizando ampla oportunidade do direito de a fiscalizada manifestar-se sobre as mesmas;*
- *Por outro lado, esse tipo de procedimento é ilegal quando efetuado perante outras empresas, pois tal atitude está prevista no art. 199, do CTN, e só pode ser efetuada entre entes públicos, ou seja, entre a Fazenda Pública Estadual, Municipal, o que não é o caso;*
- *Assim sendo, a prova emprestada tributária deve-se submeter ao crivo do contraditório, assegurando-se ao sujeito passivo a oportunidade de impugná-la, antes de ser lavrado o Auto de Infração, a fim de que o fiscalizado possa trazer ao processo contra-argumentos e contra-provas. O CARF tem entendido pela insuficiência das informações prestadas por outros entes políticos para fundamentar lançamento tributário, conforme decisão citada;*

- *No presente caso não há a descrição completa do fato em que pretensamente teria incidido a impugnante que pudesse resultar na constituição de crédito e imposição de dupla penalidade (multa de ofício e multa isolada);*
- *A falta da explicação textual das conclusões do Fisco induz o contribuinte a fazer ilações que afetam a dialeticidade processual e sinalizam o cerceamento de defesa;*
- *No segundo caso, de igual forma, falta a descrição completa dos fatos, restando ausente elemento essencial à validade dos autos;*
- *Após repetir o relatório dos atos preparatórios da fiscalização, a agente fiscal trouxe suas conclusões fazendo menção insuficiente de que a impugnada se apropriou de créditos tributários sem os respectivos documentos físicos;*
- *Portanto, a descrição do fato gerador de forma não precisa, ainda que seguida de vários dispositivos legais, não basta para a correta subsunção de determinado fato à norma aplicável;*
- *A ausência dos requisitos exigidos para a realização do lançamento fulmina de nulidade o auto de infração, pois subtrai da impugnante a possibilidade de exercitar por completo seu direito de defesa e reprime as garantias, afetando, ainda, a liquidez e certeza do lançamento, elementos indispensáveis para sua validade;*
- *A falta da descrição da irregularidade supostamente cometida implica na conclusão de que a mera opinião do agente fiscalizador é que se constituiu no elemento impositivo do ato tributário. Isto não pode prevalecer, em decorrência da supremacia dos Princípios da Legalidade Estrita e da Tipicidade Fechada em matéria tributária;*
- *O cerceamento caracteriza-se não somente em situações em que não é oportunizado ao contribuinte a apresentação da defesa, mas também quando a oportunidade é dada, mas diante de falhas no conteúdo do auto de infração, a defesa fica prejudicada;*
- *Assim, considerando que não é possível extrair do auto de infração as informações necessárias para a completa defesa da Impugnante, já basta para configurar sua nulidade, independentemente de ter, ou não, a defesa refutado o auto de infração em sua totalidade, pois a observância do Princípio da Eventualidade alcança a íntegra da pretensão do Fisco em razão de exercícios lógicos e de raciocínio da Impugnante, que identificou na praxis administrativa os erros rotineiramente cometidos pela Administração Pública;*
- *Sendo assim, impõe-se o reconhecimento da nulidade dos autos de infração impugnados, por falta de preenchimento dos requisitos mínimos de validade;*

DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE – APLICAÇÃO

- *A imposição da sanção está condicionada aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. No caso em tela não há respeito ao princípio da proporcionalidade, pois se pretende cobrar da impugnante sanção extremamente pesada por conduta que não se afigura como equivocada;*
- *Apesar de serem vagos os conceitos de razoável e proporcional, doutrina e jurisprudência têm aplicado os princípios de forma reiterada, afastando os exageros da legislação e na aplicação desta. A observância dos princípios constitucionais nos processos administrativos são imposições legais (art. 2º da Lei nº 9.784/99);*

DA DECADÊNCIA

- *No presente caso se aplica o disposto no art. 150, § 4º do CTN por ter havido pagamentos no período dos lançamentos. Assim, o período compreendido entre jan e jun/2013 foi atingido pela decadência, em razão da apuração mensal das contribuições;*

DA ESSENCIALIDADE DO INSUMO

- *As afirmações da Fiscalização relativas às aquisições de lubrificantes não procedem, pois, como já dito, a autuada obteve certidão comprovando que a empresa MCIMPORT IN COM IM E EXP EIRELI – CNPJ 00.277.553/0001-96 estava habilitada ao comércio de lubrificantes;*
- *Relativamente à glosa dos serviços prestados pela empresa MAPI COMUNICAÇÃO INTEGRADA LTDA – CNPJ – 15.223.213/0001-30, o ponto central da discussão está em determinar o que venha a ser insumo aplicável a cada espécie tributária. Para as contribuições esse entendimento não tem a mesma interpretação e aplicação do IPI e ICMS;*
- *Quanto à aplicação dos insumos, deverá ser observada a essencialidade, conforme julgados do CARF citados, inclusive da CSRF;*
- *As despesas glosadas pela Fiscalização se caracterizam como insumos para fins de geração de receitas. Sem a utilização dos insumos objeto da glosa a fl. 3 do Relatório Fiscal não teria a impugnante gerado o montante de receitas objeto da tributação pelas espécies tributárias cujo crédito teve sua utilização vedada;*
- *Quanto aos fundamentos trazidos pela Fiscalização para amparar a constituição do crédito tributário, as decisões são antigas e superadas por interpretações mais recentes, o que demonstra a evolução da jurisprudência sobre esse tema em permanente discussão;*
- *A Fiscalização ampara as autuações em instruções normativas publicadas há mais de uma década, denotando desconhecimento quanto ao exame e evolução da matéria objeto da discussão pelo CARF, que reiteradamente tem afastado a aplicação destes atos normativos, conforme decisões citadas. Cita-se, ainda, jurisprudência judicial sobre a questão;*

- *Quanto à multa de ofício constante do item 5.4 do Relatório Fiscal, a Administração, no afã de lavar o auto de infração, contrariou jurisprudência oriunda do CARF, como pode ser comprovado pelas ementas das decisões transcritas, que afastaram a aplicação de multa de ofício quando da existência de decisão judicial (art. 151, V, do CTN) que suspende a exigibilidade do crédito tributário.*

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), por meio do Acórdão nº 12-92.311, de 10 de outubro de 2017, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, para: considerar improcedente a preliminar de incompetência da autoridade fiscal; não apreciar as alegações relativas à apuração do crime imputado à empresa no procedimento fiscal (em tese); afastar as alegações de nulidade dos lançamentos; considerar improcedente a alegação de decadência do direito de lançar; manter a qualificadora da multa de ofício, mantendo, em consequência, o percentual de 150% relativamente à parcela do crédito tributário lançado decorrente das glosas de aquisição de lubrificantes da empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI; e manter integralmente as glosas efetuadas pela Fiscalização; conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCEDIMENTO FISCAL -INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL - NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA - A competência do AFRFB para efetuar o lançamento decorre das disposições legais que regem tal procedimento.

PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA - O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo ou responsável no curso do procedimento fiscal, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, podendo, para tanto, utilizar-se, inclusive, de diligências realizadas em terceiros relacionados ao fato gerador apurado.

MULTA DE OFÍCIO - INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - OFENSA A PRINCÍPIOS DE DIREITO - Aplica-se a multa de ofício por expressa previsão legal, não competindo à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade ou ofensa a princípios de Direito relativas a norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA - Não se caracteriza o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, quando constam no lançamento todos os elementos relacionados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, com a clara descrição dos fatos que deram origem à exigência, não se verificando, da mesma forma, a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 daquela norma.

SÚMULA VINCULANTE - EFEITOS SOBRE A ADMINISTRAÇÃO DIRETA - A súmula vinculante editada pelo STF obriga a Administração Direta à adoção do entendimento nela fixado, a partir de sua publicação no órgão de imprensa oficial.

PIS - COFINS - DECADÊNCIA - Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, com a edição de súmula vinculante, cabe a aplicação da regra de decadência prevista no CTN.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS - IMPUTAÇÃO, EM TESE, DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ALEGAÇÕES - COMPETÊNCIA PARA ANÁLISE - As alegações relativas especificamente à apuração, no curso do procedimento fiscal, de crime, em tese, contra a ordem tributária devem ser analisadas no âmbito do processo de representação fiscal para fins penais, cabendo à autoridade administrativa julgadora analisar a infração tributária apurada, assim como a penalidade dela decorrente, prevista na legislação tributária.

LANÇAMENTO - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - REQUISITOS - COMPROVAÇÃO - A multa de ofício qualificada deve ser aplicada no lançamento quando comprovada nos autos a intenção do sujeito passivo de reduzir o tributo a pagar de forma indevida, prestando informação sabidamente incorreta à autoridade fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços aplicados ou consumidos no serviço prestado, nos termos da legislação específica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os bens e serviços aplicados ou consumidos no serviço prestado, nos termos da legislação específica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Cargosoft Transportes Ltda. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os termos da impugnação, contestando o conceito de insumo e as conclusões adotadas pelo v. acórdão recorrido, e pleiteando que o processo seja examinado sob o enfoque expresso do prequestionamento quanto à essencialidade dos insumos, tendo por finalidade a interposição de Recurso Especial.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que “[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]

Cumpra, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a

ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.

(...)

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido. (Grifamos)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Diante disto, considerando que (i) tanto o Termo de Verificação Fiscal que embasa a autuação quanto o v. acórdão recorrido analisaram os créditos apropriados pela recorrente com base nas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004 e no conceito restritivo de insumo afastado de forma vinculante pelo STJ, e (ii) a glosa contempla diversos bens e serviços relacionados nas planilhas de fls. 244 a 473, impedindo uma análise individualizada já em sede de julgamento em segunda instância; julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem (DRF):

1) analise os créditos apropriados pela recorrente, no período autuado, com base no conceito de insumo fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, intimando a recorrente para apresentar eventual documentação distinta que entenda necessária;

- 2) elabore relatório conclusivo, apontando eventuais retificações na base de cálculo das glosas efetuadas com base no Termo de Verificação Fiscal e fundamentando as eventuais glosas mantidas com base no conceito de insumo fixado pelo STJ, e, determinando, por fim, suas repercussões na exigência objeto da autuação;
- 3) encerrada a instrução processual, intime a Recorrente para, caso deseje, manifeste-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues