



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720072/2017-38
ACÓRDÃO	3101-004.497 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARGOSOFT TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

MULTA QUALIFICADA. LEI 14.689/23. ALTERAÇÃO DO ARTIGO 44 DA LEI 9.430/96. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. ALÍQUOTA DE 100%. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DAS MULTAS LANÇADAS.

Considerando a redação dada pela Lei nº 14.689/23 ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada lançada em relação a diferenças de tributos apuradas e exigidas através de lançamento, devem ser reduzidas para o patamar de 100%, em observância ao princípio da retroatividade benigna insculpido no artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso adotar as retificações efetuadas no Relatório de Diligência Fiscal em relação aos débitos e à multa de ofício lançados, bem como, reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Neiva Aparecida Baylon (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

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 Itaquiti 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 Itaqui 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 às 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 RENAVAL) 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 autuada 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 autuada 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 autuada 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 autuada;*
- *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 prática 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, jurisprudencial judicial sobre a questão;*
- *Quanto à multa de ofício constante do item 5.4 do Relatório Fiscal, a Administração, no afã de lavrar 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 PENAIIS - 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.

A C. 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção, deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3102-000.394, de 16 de dezembro de 2024, decidiu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

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.*

Em atendimento à resolução, a autoridade diligente editou o Relatório de Diligência Fiscal, no qual reanalisou as glosas efetuadas no procedimento fiscal com base no novo entendimento fixado pelo STJ, apontando as retificações realizadas tanto quanto aos débitos das contribuições ao PIS e da COFINS quanto às diferenças relativas à multa de ofício.

Por sua vez, a recorrente apresentou petição na qual contesta a conclusão adotada pela autoridade diligente quanto aos créditos apropriados sobre insumos adquiridos da empresa MCIMPORT, nos seguintes termos:

Ao ser apresentado o relatório de diligência fiscal, a manifestação da Autoridade Lançadora se deu pelo afastamento do crédito referente a aquisição de insumos adquiridos do contribuinte MCIMPORT correspondente a utilização de lubrificantes em sua atividade fim, ou seja, transportes.

Ressalta, outrossim, que não apresentou referidas notas da MCIMPORT pelo fato das mesmas terem sido perdidas na enchente, conforme boletim de ocorrência acostado nos autos.

Assim sendo, requer, seja recebida a presente manifestação, para determinar o aproveitamento do crédito dos insumos referidos no parágrafo anterior por ter sido os mesmos utilizados em sua atividade precípua.

Ato contínuo, os autos foram devolvidos a este e. CARF, para prosseguimento do feito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli 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 nº1.221.170:

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.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu “A não-cumulatividade dos tributos”, que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de facto, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

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, a C. 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 3ª Seção, deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3102-000.394, de 16 de dezembro de 2024, decidiu converter o julgamento em diligência, determinando a reanálise dos créditos apropriados pela recorrente, no período autuado, com base no conceito de insumo fixado pelo STJ.

Em atendimento à resolução, foi editado o Relatório de Diligência Fiscal, nos seguintes termos:

Nesses termos passamos à adequação das glosas efetuadas no procedimento fiscal de 2017 ao novo entendimento acima.

A empresa atua no setor logístico, prestando serviços de transporte de cargas, mas também de armazenagem e consultoria logística.

Da verificação das glosas efetuadas conclui-se que, aquelas agrupadas nos demonstrativos às fls. 244/473, referentes à aquisição de combustíveis e lubrificantes (gasolina e álcool), devem ser mantidas, uma vez que não se aplicam ao serviço de transporte de cargas ou não foram devidamente comprovadas pelo interessado, nesse caso os lubrificantes Mobil Delvac MX CI-4 15W40 TB

alegadamente adquiridos de MACIMPORT IN COM E EXP EIRELI, o que ensejou a majoração da multa de ofício e a representação fiscal nos termos do art. 1º da Portaria RFB nº 2.439/2010 conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal à fl. 494.

Ressalte-se que os créditos apurados sobre o combustível utilizado nos caminhões (óleo diesel) e demais lubrificantes adquiridos de outros fornecedores que não o acima, foram devidamente considerados no procedimento fiscal conforme notas fiscais de aquisição desses produtos nos referidos demonstrativos.

Da mesma forma devem ser mantidas as glosas referentes a material de consumo, considerando tratar-se, no geral, de materiais de escritório, alimentos, ferramentas e utilidades, materiais elétricos, produtos de limpeza, dentre outros, que não podem ser considerados elementos estruturais dos processos da empresa nem relevantes por singularidades do serviço prestado nos termos da definição de insumos acima.

Com relação às notas fiscais agrupadas sob “Glosas outros” e “Glosas serviços” nos demonstrativos, verifica-se que se referem a bens e serviços relacionados principalmente à gestão de frotas (rastreamento de cargas, gerenciamento de riscos, escolta e comunicação), pedágios, marketing de incentivo, hospedagem de motoristas, dentre outros de menor relevância.

Destes, conclui-se que as glosas relacionadas à gestão de frotas, pedágios e hospedagem de motoristas devem ser reconsideradas, pois se tratam de custos ou despesas (operacionais) associados à atividade de transporte de cargas, ainda que indiretamente, em atendimento ao critério de relevância definido pelo STJ.

[...]

O mesmo não pode ser dito dos serviços contratados junto à MAPI Comunicação Integrada LTDA (CNPJ 15.233.213/0001-30) que, conforme o contrato à fl. 239, se refere à “prestação de serviços de marketing de incentivo interno, compreendendo a criação, planejamento e desenvolvimento de campanha motivacional com a distribuição de prêmios, por conta da CONTRATANTE, através do cartão eletrônico MAPIPREMIO FLEX, disponibilizado pela CONTRATADA”.

De acordo com as cláusulas 5ª, inciso III, 6ª, 9ª e 10ª do referido contrato, conclui-se que recursos são transferidos da contratante para a contratada a fim de que os funcionários da primeira, por meio de cartões de plástico (similares à cartões de crédito), possam resgatar prêmios por meio de saques em dinheiro ou compra de produtos através de débito eletrônico.

Portanto, ao que tudo indica, os valores mensais atribuídos ao prestador de serviços acima, e que foram considerados na apuração de créditos pelo interessado, se tratam dos recursos disponibilizados para a distribuição de prêmios aos seus funcionários, nos termos do inciso III da cláusula 5ª (quinta) do referido contrato, o que evidentemente não dá direito ao crédito.

Ademais, por não serem essenciais ou particulares aos serviços de transporte, devem ser mantidos (em “Glosas outros” e “Glosas serviços”) os valores pagos à cooperativa de serviços médicos (UNIMED), à empresa incorporadora de imóveis no CNPJ (RHK Empreendimentos LTDA), à empresas de seleção e recrutamento de recursos humanos (Embrarh LTDA e Adecco Recursos Humanos SA), reciclagem de cartuchos, serviços de montagem e instalação de ar condicionado e reforma de fachadas, material de limpeza, materiais de uso e consumo não especificados, material de construção (cimento), cesta alimentícia e gasolina.

No mês de maio permanecem as glosas nos valores pagos na aquisição de carrocerias do fornecedor RANDON LTDA. Conforme o site do fabricante, trata-se de carrocerias fechadas do tipo “furgão para carga geral” para instalação em caminhões adquiridos de fábrica no modelo chassi-cabine com motor, ou seja sem a carroceria, o que permite ao comprador a personalização do veículo de acordo com a carga a ser transportada.

Assim sendo, como parte de veículos (caminhões), entendemos que a apuração de créditos sobre esses bens do ativo imobilizado deve ocorrer sobre os valores de depreciação mensal, nos termos do Relatório Fiscal à fl. 494.

As notas fiscais com direito ao crédito e as glosas que restaram mantidas foram relacionadas nas planilhas mensais do arquivo à fl. 697. Nelas foram calculadas as novas bases de cálculo dos créditos a serem consideradas na reconstituição do DACON à fl. 699 (os valores foram transcritos para a coluna “Verificado” de cada mês no DACON reconstituído).

Por fim, devem ser reconsiderados os valores anteriormente glosados no demonstrativo à fl. 480 (intitulado “Depreciação Fiscalização”) sobre a depreciação de equipamentos rastreadores (IMA MXT 100 c/ carregador) e equipamentos de comunicação (Kit MCT Completo 70 unidades e Kit Autotrac Celular GSM 10 unidades) por se tratarem de bens utilizados na prestação dos serviços de transporte de acordo com a nova interpretação.

Assim, os valores de depreciação apurados pelo interessado para esses equipamentos foram reintroduzidos no demonstrativo à fl. 698. Os valores atualizados das bases de cálculo mensais sobre depreciação de bens do ativo obtidos na planilha “consolidado” do demonstrativo foram então considerados na linha correspondente do DACON reconstituído (linha 09), à fl. 699.

Do DACON reconstituído foram obtidos os valores (devidos) atualizados de PIS e COFINS relacionados no quadro abaixo, em comparação aos valores do procedimento original:

Mês	COFINS dev. (original)	COFINS dev. (diligência)	Diferença COFINS	PIS devido (original)	PIS devido (diligência)	Diferença PIS
Jan	100.929,97	80.491,26	20.438,71	21.912,43	17.475,08	4.437,35
Fev	127.010,11	115.113,14	11.896,97	27.574,56	24.991,67	2.582,89
Mar	153.470,81	137.551,92	15.918,89	33.319,32	29.863,24	3.456,08
Abr	207.611,28	193.876,79	13.734,49	45.073,50	42.091,67	2.981,83
Mai	196.636,54	177.940,77	18.695,77	42.690,83	38.631,88	4.058,95
Jun	153.646,24	139.734,01	13.912,23	33.357,41	30.336,99	3.020,42
Jul	181.237,17	159.770,55	21.466,62	39.347,54	34.687,02	4.660,52
Ago	223.502,14	211.500,04	12.002,10	48.523,50	45.917,78	2.605,72
Set	196.732,13	194.550,41	2.181,72	42.711,58	42.237,92	473,66
Out	127.361,70	116.836,21	10.525,49	27.650,90	25.365,76	2.285,14
Nov	153.501,31	148.396,91	5.104,40	33.325,94	32.217,75	1.108,19
Dez	166.755,53	160.007,41	6.748,12	36.203,50	34.738,45	1.465,05
	1.988.394,93	1.835.769,42	152.625,51	431.691,01	398.555,21	33.135,81

O reflexo das diferenças acima nas multas de ofício encontra-se no demonstrativo à fl. 700 que foi sintetizado nos quadros abaixo:

Mês	COFINS DACION	Créditos ¹	COFINS dev. (diligência) (a)	Créditos Lubrific. (b)	Diferença ² (a-b)	Saldo Créditos ³	Multa (75%)	Multa ⁴ (150%)
Jan	177.459,59	96.968,33	80.491,26	73.502,21	6.989,05	0,00	5.241,79	110.253,31
Fev	185.908,67	70.795,53	115.113,14	98.900,41	16.212,73	0,00	12.159,55	148.350,62
Mar	249.004,71	111.452,79	137.551,92	117.163,85	20.388,07	0,00	15.291,05	175.745,77
Abr	284.549,97	90.673,18	193.876,79	160.090,03	33.786,76	0,00	25.340,07	240.135,05
Mai	295.884,44	117.943,67	177.940,77	151.806,19	26.134,58	0,00	19.600,93	227.709,29
Jun	286.008,88	146.274,87	139.734,01	159.595,25	(19.861,24)	19.861,24	0,00	239.392,88
Jul	262.580,16	102.809,61	159.770,55	135.397,60	4.511,70	0,00	3.383,78	203.096,41
Ago	304.798,33	93.298,29	211.500,04	184.258,20	27.241,84	0,00	20.431,38	276.387,30
Set	287.173,35	92.622,94	194.550,41	166.895,65	27.654,76	0,00	20.741,07	250.343,47
Out	216.932,78	100.096,57	116.836,21	84.746,23	32.089,98	0,00	24.067,48	127.119,35
Nov	210.003,91	61.607,00	148.396,91	111.378,18	37.018,73	0,00	27.764,05	167.067,27
Dez	247.263,19	87.255,78	160.007,41	140.520,86	19.486,55	0,00	14.614,91	210.781,29
		1.171.798,56	1.835.769,42	1.584.254,67			188.636,06	2.376.382,00

1) créditos reconhecidos e pagamentos:

2) base de cálculo da multa de ofício regular (75%):

3) saldo de créditos em junho utilizado em julho para obtenção da base de cálculo da multa de ofício regular do período;

4) multa de ofício majorada sobre a parcela da contribuição na DICON deduzida com créditos de lubrificantes de MCTIMPORT.

Mês	PIS DACON	Créditos¹	PIS devido (diligência) (a)	Créditos Lubrif. (b)	Diferença² (a-b)	Saldo Créditos³	Multa (75%)	Multa⁴ (150%)
Jan	38.527,41	21.052,33	17.475,08	15.957,72	1.517,36	0,00	1.138,02	23.936,57
Fev	40.361,75	15.370,08	24.991,67	21.471,80	3.519,87	0,00	2.639,90	32.207,70
Mar	54.060,23	24.196,99	29.863,24	25.436,89	4.426,35	0,00	3.319,76	38.155,33
Abr	61.777,30	19.685,63	42.091,67	34.756,39	7.335,28	0,00	5.501,46	52.134,58
Mai	64.238,07	25.606,19	38.631,88	32.957,92	5.673,96	0,00	4.255,47	49.436,88
Jun	62.094,03	31.757,04	30.336,99	34.648,97	(4.311,98)	4.311,98	0,00	51.973,45
Jul	57.007,53	22.320,51	34.687,02	29.395,53	979,51	0,00	734,63	44.093,30
Ago	66.173,32	20.255,54	45.917,78	40.003,42	5.914,36	0,00	4.435,77	60.005,14
Set	62.346,85	20.108,93	42.237,92	36.233,92	6.004,00	0,00	4.503,00	54.350,89
Out	47.097,25	21.731,49	25.365,76	18.398,85	6.966,91	0,00	5.225,18	27.598,28
Nov	45.592,95	13.375,20	32.217,75	24.180,79	8.036,96	0,00	6.027,72	36.271,18
Dez	53.682,14	18.943,69	34.738,45	30.507,82	4.230,63	0,00	3.172,97	45.761,73
		254.403,62	398.555,21	343.950,03			40.953,88	515.925,04

1) créditos reconhecidos e pagamentos:

2) base de cálculo da multa de ofício regular (75%):

3) saldo de créditos em junho utilizado em julho para obtenção da base de cálculo da multa de ofício regular do período;

4) multa de ofício majorada sobre a parcela da contribuição na DICON deduzida com créditos de lubrificantes de MCIMPORT.

Por fim, o quadro seguinte apresenta um comparativo dos valores consolidados para todo o período (2013):

	COFINS (original)	COFINS (diligência)	Diferença
Principal	1.988.394,93	1.835.769,42	152.625,51
Multa de Ofício	2.679.487,11	2.565.018,07	114.469,04
Juros Moratórios (até 06/2017)	894.433,00	824.402,77	70.030,23
	5.562.315,03	5.225.190,26	337.124,78
	PIS (original)	PIS (diligência)	Diferença
Principal	431.691,01	398.555,20	33.135,81
Multa de Ofício	581.730,71	556.878,93	24.851,78
Juros Moratórios (até 06/2017)	194.186,01	178.982,18	15.203,83
	1.207.607,73	1.134.416,32	73.191,42

De todo o exposto, conclui-se que a parcela mais significativa da exigência, que permanece, se refere aos créditos indevidos sobre lubrificantes adquiridos de

MCIMPORT e aos valores repassados à MAPI Comunicação Integrada, conforme visto, em desacordo com o conceito de insumo estabelecido pelo STJ ou não comprovados pelo interessado.

Considerando que a recorrente contestou apenas os créditos glosados relativos às aquisições da MCIMPORT, os quais serão analisados no próximo tópico, e que a autoridade diligente readequou o exame dos créditos apropriados pela recorrente, no período autuado, ao conceito de insumo fixado pelo STJ, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal supratranscrito.

2 DA GLOSA DOS LUBRIFICANTES ADQUIRIDOS DA MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI, E DA MULTA QUALIFICADA

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera que não apresentou as notas fiscais correspondentes às aquisições de combustíveis da empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI, em razão da sua sede ter sido assolada por temporal causador de estragos de toda ordem, o que teria atingido os documentos que estavam armazenados. Para corroborar o alegado, junta novamente Boletim de Ocorrência.

Sustenta que, para comprovação do dolo, deve restar comprovado o querer consciente do agente, o que não poderia ser comprovado neste processo, defendendo ainda que o auditor fiscal da receita federal não teria competência para aplicar multa de ofício, por se tratar de competência do Poder Judiciário.

Além da argumentação relativa à competência para aplicar multa de ofício não guardar qualquer compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio, que expressamente prevê a competência da autoridade administrativa para constituir o tributo e as penalidade cabíveis (v.g. artigo 142 do CTN, e artigo 44 da Lei nº 9430/96), entendo que as alegações trazidas pela recorrente e os aspectos controvertidos já foram devidamente dirimidos pelo v. acórdão recorrido, razão pela qual transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, Parágrafo único, da Lei nº 9.784/99:

As alegações da atuada relativas ao procedimento de circularização adotado pela Fiscalização se referem aos fatos descritos pela autoridade fiscal à fl. 495. No curso do procedimento fiscal, a empresa apresentou planilhas relacionando notas fiscais de entrada e saída (fls. 244/295/363 e 422). A partir de tais informações, a autoridade fiscal verificou a representatividade dos créditos decorrentes de aquisições de lubrificantes, relativamente ao total de créditos, adquiridos da empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI - CNPJ 00.277.553/0001-96.

Em consequência, a Fiscalização solicitou à atuada os comprovantes de aquisição destes lubrificantes (fls. 138/139), tendo a empresa alegado não possuir tais documentos, danificados em razão de tempestade que teria atingido sua sede administrativa (fls. 140/141). A autoridade fiscal, então, abriu diligência junto ao

fornecedor informado pela atuada, localizado em São Paulo, buscando a comprovação documental de tais aquisições (notas fiscais de venda). Atendendo intimação enviada pela Fiscalização, a empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI informou que a atuada não era sua cliente e que comercializa somente papéis fotográficos, não se tratando de material para revenda a uma transportadora (fls. 149 a 152).

A Fiscalização, verificando as notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI, apurou a venda exclusiva de papel, e para outras empresas que não a atuada.

Em decorrência destes fatos, foi imputada à atuada a multa de ofício qualificada, relativamente à parcela do crédito tributário lançado decorrente da glosa de tais créditos, e ainda formalizada representação fiscal para fins penais, conforme legislação citada acima.

Dessa forma, os questionamentos da atuada acerca do procedimento adotado pela Fiscalização neste item em especial dos lançamentos afetam diretamente a qualificadora da multa de ofício, assim como a representação fiscal para fins penais decorrente desta qualificadora.

O procedimento adotado pela Fiscalização - circularização - nada mais é do que a busca por documentação fiscal emitida por terceiros, neste caso um fornecedor da atuada, capaz de comprovar as operações por ela informadas no curso da ação fiscal, já que ela própria não possuía tal documentação, em razão de evento natural que a teria destruído. Ao contrário do que afirma a atuada, não há qualquer vedação legal ou normativa à adoção de tal procedimento pela autoridade fiscal, amparado pelo devido procedimento fiscal de diligência, dele decorrendo elementos de prova válidos e, se for o caso, suficientes à comprovação da infração tributária imputada.

Além disso, como já dito acima, todos os atos da autoridade fiscal encontram-se descritos em detalhes no relatório fiscal, não havendo que se falar em cerceamento ao direito de defesa da atuada, uma vez que tal direito é exercido por meio da impugnação, como de fato foi feito, tendo a empresa a oportunidade de trazer aos autos todas as alegações de fato e de direito relativas ao procedimento adotado pela Fiscalização.

Da mesma forma, não procede a pretensão de nulidade dos lançamentos decorrente do procedimento adotado pela autoridade fiscal. No curso da ação fiscal a autoridade fiscal é livre para coletar as provas que entender necessárias à comprovação das infrações apuradas, desde que respeitada a competência prevista na legislação que rege sua atuação, assim como os princípios constitucionais, o que ocorreu no presente caso, tendo sido as provas documentais das infrações apuradas coletadas a partir de diligência realizada em fornecedor da atuada, conforme já relatado acima.

A convicção da autoridade fiscal para lavrar o auto de infração decorrerá do conjunto probatório por ela levantado, o qual poderá ser obtido tanto junto ao sujeito passivo sob fiscalização, como em diligências realizadas em outros, relacionados aos fatos apurados. Tal coleta, no entanto, não depende, necessariamente, da participação do fiscalizado, nem a validade das provas depende de seu conhecimento ou aprovação. Como já dito, o conjunto probatório pode, também, ser obtido, ou fortalecido, por meio de diligências em estabelecimentos diversos, ou informações e dados de que dispõe a RFB. Nesse sentido, cita-se a súmula do CARF nº 46, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Além disso, destaque-se que, ainda que as provas sejam coletadas pela Fiscalização sem prévia autorização do sujeito passivo, tal fato não inquina de nulidade o procedimento fiscal, o qual possui natureza essencialmente inquisitória. A garantia à ampla defesa e ao contraditório (princípios constitucionais) se traduz na oportunidade dada ao sujeito passivo, após cientificado do lançamento, para contestá-lo, por meio da impugnação, nos termos do Decreto nº 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Somente após a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, o sujeito passivo toma conhecimento dos fatos dos quais é acusado, assim como da base legal que fundamenta a exigência, podendo, a partir daí, efetuar sua defesa. Até ser concretizado o ato de lançamento pela Fiscalização, estaremos no âmbito do procedimento fiscal (coleta de provas, diligências, intimações, verificação contábil etc), no qual ainda não há qualquer acusação formalizada contra o fiscalizado, não demandando, portanto, a apresentação de defesa.

Não se trata aqui também, conforme entende a autuada, de utilização, pela Fiscalização, de prova emprestada, visto que não há a utilização de qualquer prova ou documento extraído de outro processo administrativo. Na verdade, trata-se aqui de prova decorrente de diligência realizada em outra pessoa jurídica, relacionada aos fatos apurados pela Fiscalização, conforme informação trazida pela própria autuada (planilha de notas fiscais). Também não se aplica aos autos o disposto no artigo 199 do CTN, que se refere ao procedimento de assistência mútua e permuta de informações entre as Fazendas Públicas dos diversos entes federativos. Tal dispositivo se refere especificamente à cooperação entre entes públicos, procedimento que nada tem a ver com aquele que ora se discute,

correspondente à busca de informação pela autoridade fiscal, no exercício da competência e da autoridade que lhes são conferidas pela legislação específica, já citada neste voto.

A atuada questiona a informação prestada pela empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI, juntando aos autos os documentos de fls. 601 a 604, os quais alega que comprovariam que aquela empresa comercializaria o lubrificante que alega ter adquirido. Trata-se de documentação emitida pela Junta Comercial do Estado de São Paulo e pelo Ministério da Fazenda, nas quais constam como objeto social daquela empresa as seguintes atividades:

- comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificados;*
- comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças.*

Ao contrário do que alega a atuada, tais informações não nos permitem concluir que a empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI comercialize o lubrificante relacionado às glosas em análise, considerando a amplitude das atividades informadas.

Conforme consta no documento de fl. 152, a empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI, por meio de seu representante legal, informa expressamente que a atuada não é sua cliente e que comercializa apenas papel fotográfico, não sendo possível, portanto, apresentar as notas fiscais solicitadas pela Fiscalização, relacionadas pela atuada nas planilhas por ela apresentadas no curso da ação fiscal como origem dos créditos glosados.

Consultando a página da empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI na internet (smacdisc.com), constata-se que os únicos produtos por ela comercializados são CD, DVD e papéis fotográficos. Tais informações foram comprovadas pela autoridade fiscal, uma vez que no SPED desta empresa constam apenas notas fiscais eletrônicas relativas a vendas de papel, nelas constando outros destinatários nas vendas, diversos da atuada.

Por todo o exposto, constata-se que, apesar de relacionar diversas notas fiscais de compra de lubrificantes da empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI nas planilhas apresentadas à Fiscalização, a atuada não foi capaz de comprovar que tais operações de fato existiram, não juntando aos autos as correspondentes notas fiscais, em razão de terem sido destruídas, conforme Boletim de Ocorrência juntado às fls. 605 a 608, no qual consta informada a destruição de diversos documentos da empresa não especificados, nem qualquer outra documentação que pudesse comprová-las, ainda que de forma indireta.

Em consequência, não restando comprovadas documentalmente pela atuada as operações de compra de insumos (lubrificantes) e as despesas delas decorrentes, que teriam gerado os créditos glosados, não há como reconhecer o direito da empresa a tais créditos, devendo, portanto, ser mantidas as glosas.

Resta verificar, por fim, a pertinência da qualificadora aplicada à multa de ofício exigida. O artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 vincula a aplicação da multa em dobro às hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A autoridade fiscal considerou os fatos apurados incluídos na definição do artigo 72 acima transcrito.

A hipótese de infração ordinária se traduz na não comprovação documental da despesa informada pela empresa, dela decorrendo a glosa dos créditos pretendidos, com aplicação da multa de ofício ordinária, no percentual de 75%, quando tal infração for verificada em procedimento de fiscalização.

No entanto, entendo que o caso dos presentes autos vai além da infração ordinária, considerando que a atuada relacionou à Fiscalização diversas notas fiscais de compra, em valores consideráveis, que teriam sido emitidas por empresa específica, a qual, em resposta a diligência fiscal, informou que não emitiu tais documentos, uma vez que a empresa atuada não figura no seu rol de clientes, e que não comercializa o produto alegadamente adquirido (lubrificante).

Sendo assim, restou comprovado nos autos que as notas fiscais informadas pela atuada jamais foram emitidas, sendo, portanto, inverídicas as informações por ela prestadas nas planilhas apresentadas à Fiscalização. Em consequência, para caracterização da infração apurada pela Fiscalização não se faz necessário que se tenha acesso a tais documentos. Ao contrário, é exatamente a ausência de tais documentos, e a comprovação de sua inexistência, que caracterizam a infração imputada à atuada, sendo forçoso concluir pela intenção do sujeito passivo no sentido de reduzir o PIS e a Cofins a pagar de forma indevida, prestando informação sabidamente incorreta à autoridade fiscal.

Quanto às alegações relativas a ofensa a princípios, constitucionais ou não, decorrente do percentual de multa de ofício aplicado, estas não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada

da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação à Constituição, ou a outro dispositivo legal, relativas às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional. Tal limitação decorre da disposição expressa do parágrafo único do artigo 142 do CTN, que determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, bem como do princípio da legalidade, pelo qual devem se pautar todos os atos da Administração Pública.

Verificada a falta de recolhimento da contribuição devida em ato de ofício, e não havendo causa de suspensão da exigibilidade do crédito, não existe outro procedimento possível à autoridade fiscalizadora se não constituir o crédito tributário com todos os acréscimos legais cabíveis, juros de mora e multa de ofício, com base na legislação aplicável. Especificamente no presente caso, verificada, pela autoridade fiscal, a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 acima transcritos, deve ser aplicado o disposto no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 (multa de ofício no percentual de 150%).

Assim, não cabe a apreciação de tais questões neste voto, por não se incluir tal matéria na competência do julgador administrativo.

Por fim, a autuada alega que a imposição da multa de ofício contrariou jurisprudência oriunda do CARF, relativa ao afastamento de tal penalidade na hipótese de existência de decisão judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, V, do CTN). No entanto, não há qualquer notícia nos autos, nem tampouco na impugnação interposta, que justifique tal alegação, uma vez que em nenhum momento a empresa traz ao processo documentação relativa a eventual decisão judicial de que disponha, da qual decorreria a suspensão da exigência do crédito tributário ora em análise.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para manter as glosas sobre as aquisições de lubrificantes da empresa MCIMPORT IN COM IMP E EXP EIRELI, assim como, a multa qualificada sobre a parcela do crédito tributário lançado em razão de tais glosas.

Por sua vez, quanto ao percentual da multa lançada, cumpre destacar que, apesar de prever à época do lançamento que o “percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”, o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sofreu recentemente alteração em sua redação, pela Lei nº 14.689/23, passando a tratar a matéria da seguinte forma:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Diante disto, considerando que o artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, estabelece que “[a] lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...] quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática” (princípio da retroatividade benigna), e tendo em vista que não foi verificada a reincidência do sujeito passivo no presente caso, entendo que deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, de ofício, apenas para o fim de reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe parcial provimento, a fim de adotar as retificações efetuadas no Relatório de Diligência Fiscal em relação aos débitos e à multa de ofício lançados, bem como, reduzir a multa qualificada lançada para o percentual de 100%, nos termos da atual redação do artigo 44, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues