



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720026/2021-64
ACÓRDÃO	3202-002.941 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTACAO E EXPORTACAO LIMITADA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS.

É vedada a apuração de crédito na locação de bens que já integraram o patrimônio da contribuinte.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Os sócios e administradores do contribuinte respondem pessoal e solidariamente pelo crédito tributário lançado, na forma do art. 124, I, por interesse comum, e do art. 135, III, do CTN, por infração de lei, em razão de conduta configurada como ilícito tributário positivado nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. CONLUIO.

Válida a aplicação da penalidade mais gravosa se presente o necessário aprofundamento da acusação fiscal para evidenciação dos vícios nas operações realizadas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO AO PATAMAR DE 100%.

Há de ser reduzida a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da Lei nº 14.689/2023, por força da aplicação do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, bem como considerando o julgamento efetivado pelo STF em Repercussão Geral no Tema nº 863 (RE nº 736.090).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa qualificada de 150%, para o patamar de 100% (Tema 863/STF).

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se da lavratura de dois autos de infração, pela constatação de créditos descontados indevidamente na apuração dos PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos, relativamente aos períodos de 01/2016 a 12/2018, nos valores de R\$ 783.486,00 e R\$ 3.608.784,00, respectivamente, com juros e multa de ofício qualificada de 150%, totalizando R\$ 2.117.797,31, em relação ao PIS, e R\$ 9.754.703,38, em relação à COFINS.

Foram arrolados os seguintes responsáveis solidários: SANTIAGO & FILHOS PARTICIPACOES LTDA e CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ. As infrações foram enquadradas nos dispositivos legais que regem a matéria.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal, foram ainda formalizados os processos nº 15746.720024/2021-75 e 15746.720025/2021-10, fruto da mesma ação fiscal, que apresentam os lançamentos de mesmos períodos e contribuições, sendo que o processo nº 15746.720025/2021-10 conta com responsabilidade tributária solidária de outros sujeitos passivos.

A fiscalização relata que a recorrente é sujeita ao regime não cumulativo, no período em análise, e possui como objeto social o comércio varejista e atacadista, inclusive importação e exportação e representação comercial de produtos alimentícios, bebidas, limpeza, perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cigarros e utensílios pessoais e domésticos.

Da análise dos documentos coletados ao longo da auditoria mediante intimação da pessoa jurídica, dos dados constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e dos arquivos da escrituração fiscal, apurou as infrações sobre as despesas com locação de prédios.

Durante a auditoria, verificou-se que a recorrente possuía contratos de locação de imóveis comerciais, firmados junto à pessoa jurídica SANTIAGO & FILHOS PARTICIPAÇÕES LTDA, passando, então, a analisar as relações societárias entre as empresas. A fiscalização verificou que a

integralização de capital da SANTIAGO & FILHOS se deu majoritariamente por meio de bens imóveis (os imóveis representavam R\$ 9.211.314,00 dos R\$ 10.000.000,00 de capital integralizado).

Verificou-se, também, que menos de um mês após a constituição da SANTIAGO & FILHOS (18/12/2012), ou seja, em 02/01/2013 e 18/01/2013, os imóveis foram locados a COMERCIAL ZARAGOZA.

Verificando os contratos, o valor de locação do imóvel de São José dos Campos possuía valor de locação superior ao valor de integralização, enquanto o valor do aluguel mensal do imóvel de Taubaté representava cerca de 10% do valor total do imóvel. Constata, a fiscalização, a existência de outro bem locado, no município de Guaratinguetá, por valor mensal que representa 7% do valor total do imóvel.

Desta forma, conclui que a locação, pelos valores contratados, de imóveis que anteriormente pertenciam à COMERCIAL ZARAGOZA, representam geração ilícita de crédito das contribuições. Relata, a fiscalização, que há vedação expressa ao crédito de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, conforme previsto no art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, efetuando-se, deste modo, as glosas dos referidos créditos.

Em relação à responsabilização solidária, a fiscalização atribuiu a forma estabelecida no art. 124, I, do CTN, que trata de responsabilização por interesse comum, da pessoa jurídica SANTIAGO & FILHOS PARTICIPACOES LTDA. Indica que a conduta configura ilícito tributário positivado nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, com a qualificação da multa de ofício.

Ainda no tema, a fiscalização atribuiu responsabilização por infração de lei, nos termos do art. 135, III, do CTN, resultante dos atos praticados por CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ. Assim concluiu a fiscalização:

CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ era o administrador de ambas as empresas nos anos de 2016, 2017 e 2018, período em que tais contratos de locação ainda estavam vigentes, e da análise desses verificou-se que constava sua assinatura como representante de COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

(...)

Resta evidente que CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ, no curso da administração dessas sociedades, violou diversas disposições legais.

Primeiramente, ocorreu a violação à legislação que rege a constituição das pessoas jurídicas (artigo 45 Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil), vez que uma empresa locadora foi instituída com objetivo de gerar créditos na fiscalizada, com patrimônio que originalmente era desta.

Em segundo lugar, violação a própria legislação das contribuições, que veda expressamente a apropriação de créditos de locação de bens que já pertenceram

ao patrimônio da empresa locatária, nos termos do §3º do Artigo 31 da Lei nº 10.865/2004.

E também ocorreu violação à legislação da DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, vez que foram confessados valores a menor nessas declarações. À época dos fatos geradores, a DCTF era disciplinada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.599/2015, publicada com fundamento no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/1984, no art. 16 da Lei nº 9.779/1999, no art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49/2001, no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no art. 7º da Lei nº 10.426/2002.

Tais condutas configuram ilícitos tributários típicos de fraude e conluio, positivados nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A recorrente COMERCIAL ZARAGOZA foi cientificada dos lançamentos em sua caixa postal eletrônica, em 20/01/2021. Os responsáveis solidários, SANTIAGO & FILHOS PARTICIPAÇÕES LTDA e CLEBER DENIS SANT'ANA GÓMEZ, foram cientificados, por via postal, em 19/01/2021. Em 05/02/2021, o contribuinte apresentou pedido de prorrogação de prazo por mais 60 (sessenta) dias para manifestação no processo. Em 19/02/2021, a recorrente COMERCIAL ZARAGOZA e os responsáveis solidários apresentaram impugnação conjunta aos lançamentos, acompanhada de documentos.

Após um breve resumo dos fatos, acusam equivocado o entendimento fiscal, frente as definições, extensões, ilegalidade e inconstitucionalidade da matéria posta. Sustentam, em síntese, que o caso é peculiar e merece plena atenção, pois a interpretação fiscal equivocada pode causar efeitos irreversíveis às impugnantes, sendo de rigor a procedência da impugnação para afastar os autos de infração.

Em síntese, as então impugnantes sustentaram:

- (a) que, em vista do divórcio entre os sócios Sra. DANIELA e Sr. CLEBER, foi necessário reestruturar toda a participação societária das empresas da família;
- (b) que, com a reestruturação empresarial havida em virtude do divórcio, criou-se, então, a empresa SANTIAGO & FILHOS PARTICIPAÇÕES LTDA.;
- (c) que houve integralização e aquisição de bens imóveis pela empresa SANTIAGO & FILHOS;
- (d) que estão corretos os valores das locações dos bens imóveis;
- (e) que houve ausência de motivação nas prorrogações do procedimento fiscal, e na extensão do período de fiscalização;
- (f) pela inconstitucionalidade o §3º do art. 31 da Lei n. 10.865/2004;
- (g) pela ilegalidade do §3º do art. 31 da Lei n. 10.865/2004;
- (h) pelo do enquadramento dos bens/serviços como insumos;

- (i) pela ausência de solidariedade do sócio administrador;
- (j) pela ausência de solidariedade da empresa;
- (k) pela não ocorrência dos motivos de agravamento da multa;
- (l) pela impossibilidade de aplicação de multa confiscatória; e
- (m) pela apresentação de todos os meios de prova, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, analisando as razões de defesa, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o endereço postal pelo contribuinte fornecido para fins cadastrais à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, quando demonstrado que a conduta do sujeito passivo se enquadra nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Caracteriza-se o interesse comum quando se constata a existência de pessoas relacionadas com os fatos praticados objeto da fraude ou conluio identificados pela fiscalização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS.

É vedada a apuração de crédito na locação de bens que já integraram o patrimônio da contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS.

É vedada a apuração de crédito na locação de bens que já integraram o patrimônio da contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas, as recorrentes apresentaram recurso voluntário a este Conselho, em que, em breve síntese, reiteram os argumentos trazidos na impugnação, requerendo total provimento à peça recursal, nos seguintes termos:

Por todo o exposto e contando com os elevados subsídios do saber jurídico e do reconhecido senso de Justiça de Vossas Senhorias, COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., SANTIAGO & FILHOS PARTICIPAÇÕES LTDA. e

CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ requerem seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para:

4.1. Preliminarmente, reconhecer a nulidade do v. acórdão recorrido, seja por cerceamento do direito de defesa dos Recorrentes em vista do indeferimento do pedido de produção de provas (cfe. item “2.1.1.”), ou em virtude das infundadas prorrogações dadas ao procedimento fiscal (cfe. item “2.1.2”), ou ainda em vista da ausência de investigação pela Autoridade Tributária (cfe. item “2.1.3”), determinando-se, em quaisquer destes casos, o retorno dos autos à origem, a fim de ser reaberta a fase instrutória e, após, ser proferido novo julgamento;

4.2. No mérito, acaso não acatadas as preliminares arguidas, reformar o v. acórdão recorrido, anulando os autos de infração lavrados, afastando-se as penalidades impostas aos Recorrentes e reconhecendo como lícito e devido todo o creditamento por eles feito, a todo título aqui discutido, na forma defendida alhures;

4.3. Subsidiariamente, que seja reformado o v. acórdão, ainda que parcialmente, a fim de: (4.3.1) ser anulado parte do débito lançado, seja no que se refere ao período posterior ao primeiro ato de prorrogação ou seja quanto à autuação concernente ao ano 2019; (4.3.2) seja determinando o retorno dos autos à origem a fim de ser proferido novo julgamento, desta vez com reexame das matérias, legislação e jurisprudência invocadas pelos Recorrentes, que antes tiveram apreciação recusada pelo D. Colegiado *a quo*; (4.3.3) seja reduzida a penalidade de multa imposta, ou, ao menos, seja o processo fiscal sobrestado até ulterior decisão dos Temas ns. 756 e 863 do C. Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator

O recurso voluntário conjunto, referente às recorrentes COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., SANTIAGO & FILHOS PARTICIPAÇÕES LTDA. e CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ, é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, do que deve ser conhecido.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA – PEDIDO DE PROVAS

Sustenta o recurso voluntário que seja reconhecido o cerceamento do direito de defesa, em vista do indeferimento do pedido de produção de provas. Explica que, no caso concreto, havia justos motivos para apresentação de prova complementar após a impugnação, pois para suficiente instrução da presente demanda eram necessárias a realização de diligências e

perícias in loco, na medida em que a questão colocada em debate diz respeito a aplicação de bens e serviços como insumos na sua atividade empresarial.

O julgador de piso indeferiu o pleito das recorrentes, assim motivando sua decisão:

Acerca da diligência e produção de provas, indefere-se (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), pois se entende incabível, em se tratando de prova a ser apresentada no momento da impugnação, não logrando os interessados, de outro lado, demonstrarem ter cumprido as condições para apresentação da prova em outro momento processual (art. 16, III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72). Ademais, encontram-se presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção desta julgadora.

Revisita-se a legislação citada:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não há vício na motivação do indeferimento do julgador de piso, que enseje declaração de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Avançando na questão, a recorrente alega que indicou os meios de prova que requer que sejam produzidos e apresentados após a impugnação, sendo eles:

- (i) juntada posterior de pareceres/laudos técnicos e/ou relatórios, bem como de novos documentos e documentos novos que, ao longo das diligências realizadas, também se mostrarem pertinentes à instrução deste procedimento fiscal;
- (ii) juntada posterior de vídeos e/ou fotografias produzidos a partir das diligências *in loco* realizadas, que traduzam de forma visual a logística operacional praticada pela Impugnante para melhor compreensão da aplicação dos bens e serviços (insumos) à sua atividade empresarial.

Até o auto de infração, o processo contava com 2.002 folhas, instruído com notas fiscais, planilhas, demonstrativos e diversos contratos; o requerimento de juntada a posterior mostra-se apenas protelatório, sendo incapaz de demonstrar carência de prova que pudesse prejudicar a aplicação do direito sobre os fatos.

Por fim, o recurso voluntário alega que houve desobediência aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, já que indevidamente suprimiu a fase instrutória do procedimento.

Sem razão a recorrente. É jurisprudência pacífica no âmbito deste Conselho que o contraditório e a ampla defesa iniciam-se com o lançamento do crédito tributário:

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO.

A fase litigiosa se inicia com a impugnação tempestiva do lançamento. A fase do inquérito fiscal, que culmina com o lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo, é fase inquisitória, não se lhe aplicando o contraditório.

(Processo nº 19515.002899/2008-99, Acórdão nº 2301-008.506, Sessão de 2 de dezembro de 2020, Conselheiro João Maurício Vital)

Outrossim, por permissão da inteligência do art. 18 do Decreto do PAF, cabe ao julgador de primeira instância determinar a realização de diligências ou perícias, sempre quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Por conseguinte, como houve indeferimento fundamentado de pedido, pelo julgador de piso, não há que se falar, em razão disso, de cerceamento do direito de defesa, que pudesse ensejar o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento.

2. DA NULIDADE POR INFUNDADAS PRORROGAÇÕES

Requerem as recorrentes, subsidiariamente, que, ao menos, se anule parte do débito lançado: (a) seja no que se refere ao período posterior ao primeiro ato de prorrogação, isto

é, a partir de 30.10.2019; ou (b) seja quanto à autuação concernente ao ano 2019, cuja fiscalização foi estendida neste mesmo procedimento fiscal, já que este período foi incluído no curso das sucessivas prorrogações, as quais se argumenta inválidas.

Justificam que é imprescindível a fundamentação das prorrogações, haja vista a obrigatoriedade de motivação dos atos administrativos, quer nos ditames infraconstitucionais, como do art. 50, da Lei nº 9.784, de 1999, quer nos constitucionais, conforme art. 37 da Constituição Federal, e que a extensão, sem qualquer justificativa, pelo período de fiscalização de 16 meses, extrapola o prazo legal de 60 dias do art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Enganam-se as recorrentes. Primeiro, a continuidade do procedimento fiscal encontra-se prevista no art. 7º, § 2, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Conforme se verifica na norma, exige-se qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, sem exigência de motivação, apenas com a ciência do contribuinte.

Segundo, o art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, relaciona os atos administrativos com dever de motivação, vejamos:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

O curso do procedimento fiscal não se enquadra em qualquer uma das situações acima elencadas; a motivação dos atos administrativos recai, sim, sobre a constituição do crédito tributário mediante auto de infração (inciso II) e, nesse sentido, o Termo de Verificação Fiscal e o auto de infração compõem o ato administrativo devidamente motivado.

Terceiro, a Portaria RFB nº 6.478, de 2017, estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais. Em seu art. 11, há previsão de prorrogação do procedimento na fase investigativa até a sua conclusão:

Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I - 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e II - 60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

A alegação de que a fiscalização se utilizou indevidamente da ferramenta de prorrogação para se privilegiar não se sustenta, visto que a atividade fiscal é vinculada e encontra perfeito amparo legal.

Resta claro que o prazo de 120 dias para a execução pode ser prorrogado até o encerramento do procedimento fiscal, que se extingue, pela sua conclusão, registrado em termo próprio, com ciência do contribuinte.

Como o procedimento fiscal está de acordo com a legislação que rege a matéria, afasto a nulidade pretendida.

3. DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO

Defende o recurso que deve ser declarada a nulidade do procedimento fiscal, em razão da ausência de investigação pela autoridade tributária. Entende que não houve respeito ao art. 142 do CTN e arts. 9º e 59, I, do Decreto do PAF, ocorrendo o lançamento após mera análise fria de planilhas e documentos e aplicação seca da lei, sem haver uma análise da complexa logística operacional da recorrente e da aplicação dos bens e serviços por ela creditados como insumos em sua atividade empresarial.

Não se pode acolher tal tese. Realizado o lançamento, de modo a garantir ao contribuinte a perfeita compreensão da obrigação imposta, com a clara e precisa demonstração da ocorrência do fato gerador, de modo que se possa exercer plenamente o seu direito de defesa, não subsiste ofensa ao disposto no art. 142 do CTN.

Já os arts. 9º e 59, inciso I, do PAF assim estabelecem:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

Conforme jurisprudência assentada, o Auditor Fiscal é servidor competente para analisar a documentação fiscal dos contribuintes, a fim de subsidiar os lançamentos que se façam necessários. Tal questão encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho através da Súmula CARF nº 8, de 2006:

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Sustentam as recorrentes que não se deve alargar as consequências das presunções a favor do fisco, como a presunção de validade do ato administrativo de lançamento, sob pena de se exigir do contribuinte prova negativa de impossível ou de difícil produção, não se justificando atribuir esse ônus ao contribuinte, quando é muito mais fácil exigir a prova do fato positivo.

Conclui o recurso que a fiscalização declinou de seu ônus probatório, já que não demonstrou a ocorrência material – leia-se: fática – do fato gerador do tributo lançado, além de se tolher o direito da recorrente em produzir prova, mediante diligências *in loco*, tornando impossível a comprovação dos fatos constitutivos de seu direito.

O fato gerador do PIS/PASEP e da COFINS é auferir receitas, sendo a base de cálculo das contribuições o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A legislação de regência permite o desconto de crédito para abatimento do valor apurado como devido. Nos autos, há laudos, contratos, notas fiscais, demonstrativos contábeis, declarações fiscais, entre outros, que não só provam a materialidade, como impedem qualquer esforço em se negar a ocorrência dos fatos geradores.

Sobre esses argumentos, trata-se de dialética erística, que não confrontam as razões do lançamento e nem as da decisão recorrida, visto que não há qualquer presunção na constituição do crédito tributário pela atribuição das infrações (1) créditos descontados indevidamente e (2) insuficiência de recolhimento/declaração, que refletem à interpretação da legislação tributária pertinente aos fatos constatados.

Argumenta a recorrente COMERCIAL ZARAGOZA que, somente após conhecimentos das especificidades da sua cadeia empresarial, haveria certeza se os insumos creditados são, ou não, essenciais para a sua atividade, sobretudo porque a sua logística, desde a aquisição de

mercadorias, estocagem em seu centro de distribuição, remessa a suas diversas filiais até sua revenda ao consumidor final, é extremamente complexa.

Não assiste razão a defesa. A recorrente em questão possui como objeto social “Comércio varejista e atacadista, inclusive importação e exportação e representação comercial de produtos alimentícios, bebidas, limpeza, perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cigarros e utensílios pessoais e domésticos”, portanto, de forma simples, realiza atividade comercial, com a compra e a venda de produtos.

A legislação das contribuições é clara quanto ao tratamento tributário aplicado aos prestadores de serviço, aos revendedores e àqueles que produzem bens ou fabricam produtos destinados à venda. A complexidade da sua logística não embaça ou dificulta a aplicação do direito. Outrossim, a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, devendo observar a legislação em vigor, não sendo possível o desvio do comando da norma.

Não vislumbro, no caso em exame, a ocorrência de qualquer hipótese prevista no processo administrativo fiscal para decretação de nulidade do procedimento fiscal, do auto de infração ou da decisão recorrida.

DAS QUESTÕES PRIMÁRIAS INJUSTAMENTE RECHAÇADAS

1. DAS NORMAS E JURISPRUDÊNCIA APLICÁVEIS AO CASO SOB JUDICE TEMA N. 756 DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Requer o recurso que caso não sejam anulados os autos de infração, que, ao menos, se anule o acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à origem, a fim de que seja proferido novo julgamento, com reexame das matérias, legislação e jurisprudência por ela invocadas, que tiveram apreciação recusada pelo julgador *a quo*.

Isso porque, de maneira contraditória, na visão da recorrente, o julgador de piso indicou no acórdão recorrido diversos precedentes como paradigmas, embora entenda que as decisões colacionadas à impugnação não vinculam o julgamento de primeira instância.

Sem razão a defesa. O art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, exigindo-se do julgador, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado, previsto no art. 371 do CPC/2015, que, apenas, apresente os fundamentos de fato e de direito.

Assim consta do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Na esfera administrativa, o RICARF determina que os Conselheiros estão vinculados às decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, às Súmulas do STF, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, e às Súmulas aprovadas pelo Pleno ou pelas CSRF, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A defesa sustenta que o acórdão recorrido incorreu em erro ao utilizar, como idêntica premissa para o Tema 756/STF, o exposto no Tema 836/STF, em relação ao sobrestamento das matérias submetidas à repercussão geral.

A discussão iniciou-se na Impugnação, quando as impugnantes defendiam o afastamento do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, utilizada pela fiscalização para vedação à utilização dos créditos da locação de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. A motivação, no entendimento da defesa, para o afastamento encontra-se na inclusão da discussão sobre a constitucionalidade do dispositivo pelo STF no Tema 756.

Reproduzo o trecho da decisão *a quo*:

No que concerne ao Tema 756, a ser apreciado pelo STF na sistemática da repercussão geral, trata do alcance do art. 195, §12, da CF, que prevê a aplicação do princípio da não cumulatividade à contribuição ao Pis e à Cofins. E ainda não se tem notícia do julgamento da matéria. Além disso, a aplicação de decisão prolatada em sede de repercussão geral pela autoridade administrativa da RFB não prescinde da manifestação da PFN delimitando o julgado e sua aplicação, nos termos da Lei nº 10.522, de 19/07/2002 (art. 19).

Sobre a suspensão geral dos processos judiciais e administrativos em curso no país, por força da sistemática de repercussão geral, tal questão foi decidida pelo STF ao apreciar o Tema 863, que trata da multa qualificada, também aqui de interesse. Em decisão de 04/04/2018, o Ministro relator (Min. Luiz Fux) indeferiu o pedido de suspensão geral dos processos judiciais e administrativos em curso no país.

Breve linha, o Min. diz que o art. 1.035, §5º, do CPC/2015, não funciona assim, diga-se, não existe, ato contínuo ao reconhecimento de repercussão geral a questões constitucionais postas a prova perante o Supremo Tribunal Federal - STF, a imediata assunção de que todos os expedientes em curso no País,

administrativos ou judiciais, devam ter seus processamentos suspensos/sobrestados.

Ao contrário do que entende a defesa, o acórdão recorrido não se utilizou da analogia para tratar dos temas. O que a decisão afirmou é que a suspensão dos processos em curso não se dá de forma automática, como afirmou o Ministro Relator. Não se vislumbra violação a princípios constitucionais, de direito processual civil ou de dispositivos do CPC, ao dar seguimento ao julgamento administrativo de primeira instância.

Nessa seara, o art. 100 do RICARF assim regulamenta, atualmente, a matéria:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

Já no que concerne os Temas 756 e 863, verifica-se o trânsito em julgado das decisões, cujas teses abaixo reproduzo:

Tema 756

Tese: I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança;

II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04.

III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04.

Tema 863

Tese: Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44,

§ 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

O STF declarou constitucional § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, portanto, o procedimento fiscal não deve sofrer qualquer modificação de entendimento. Em relação à preliminar, não há como acolher a pretensão de reforma do acórdão recorrido, por cerceamento de defesa, por violação de dispositivos legais e processuais. Quanto ao mérito da multa qualificada, há que se aplicar o Tema 863/STF, que será tratado em tópico apartado.

Afasto, assim, a decretação de nulidade requerida pela defesa.

2. DA APLICABILIDADE DE INSUMOS AO COMÉRCIO

Sustenta o recurso que o intuito da não-cumulatividade é desonerar a tributação incidente sobre a receita bruta das empresas e não majorar a carga tributária e criar uma situação não isonômica entre os contribuintes.

Sobre o tema, para acolher tal argumento e afastar a aplicação de lei que restringe direitos, com base em princípios constitucionais ou de Direito, imperativo seria passar pela discussão da legalidade ou da constitucionalidade do dispositivo, o que é vedado ao Conselheiro do Tribunal Administrativo. Nesse sentido, aplica-se a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

E não é apenas em relação a este Conselho, a vedação, como bem destacou a decisão recorrida, encontra-se prevista no Decreto do PAF:

A vedação ao julgador, de afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, foi, inclusive, inserida no Decreto nº 70.235, de 1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, mediante introdução do art. 26-A, dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.**(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

*§ 6º **O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional **por decisão definitiva plenária** do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)” (destaques no original)

Afirma a defesa que, no REsp nº 1.221.170/PR, o STJ definiu o conceito de insumo de forma ampla, sem qualquer limitação de setores e/ou atividades comerciais, desde que sejam comprovadas a essencialidade ou relevância do insumo creditado para a atividade da empresa. Defende que as normas administrativas citadas no acórdão recorrido, como a Nota SEI PGFN nº 63, de 2018, Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, IN RFB nº 1.911, de 2019, e Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, sejam declaradas ineficazes ante a interpretação ampla do tema.

Equivoca-se a defesa. O referido REsp definiu o conceito de insumo no âmbito do art. 3º, inciso II, das leis de regência das contribuições, que trata de bens e serviços, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Não há permissão irrestrita para enquadramento de qualquer despesa como insumo, o contexto do inciso II é cristalino, como se verifica da ementa parcial do REsp abaixo reproduzida:

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido **no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003**, que contém rol exemplificativo. (destaquei)

Em relação ao pedido de afastamento das normas administrativas, os atos administrativos são dotados de legitimidade e de veracidade, todavia, a presunção é de natureza relativa, admitindo-se prova em contrário. O afastamento requer prova inequívoca de desconformidade legal ou fatos inverídicos, não podendo o Conselheiro controlar o mérito do ato, bem como não se pode afastar a presunção de legalidade por mera discordância do seu conteúdo. Descabido o acolhimento do pedido da recorrente.

Socorre-se a defesa no Acórdão CARF nº 3301-002.978, quando do julgamento do Processo nº 10580.730133/2013-15, no qual a Conselheira relatora defendeu que a admissão dos créditos a título de insumos das empresas que atuam no ramo do comércio.

Inicialmente, cabe destacar que o julgamento citado se realizou em 19.05.2016, portanto, antes do REsp nº 1.221.170/PR. Em segundo lugar, a relatora restou vencida em diversas questões de seu voto. Terceiro, houve substancial reforma daquela decisão quando do julgamento do Recurso Especial da Fazenda e do Contribuinte, em 16.10.2019. Portanto, frente à mais recente jurisprudência deste Conselho, não há como acolher a tese defendida naquele julgado.

Outrossim, a defesa busca abrigo na declaração de voto manifestada no Acórdão nº 3403-003.385, quando do julgamento do Processo nº 13855.721049/2011-51, realizado em 12.11.2014. Nesta manifestação, o Conselheiro expressou seu entendimento no seguinte sentido:

A atividade econômica geradora de receitas, base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, não se resume à industrialização, como ocorre com o ultrapassado Imposto sobre Produtos Industrializados, de onde surgiu o conceito de insumo na legislação brasileira, mas sim a todo o tipo de exercício, que compreende a venda de bens, seja no atacado ou no varejo, a prestação de toda a sorte de serviços e a realização de outras atividades que classicamente não se subsumem aos atuais critérios jurídicos de classificação da atividade de comercialização e prestação de serviços, e.g., locação de bens imóveis e móveis, cessão de direitos e etc., mas se enquadram no critério econômico de classificação.

Dessa forma, restringir a tomada de créditos de PIS e COFINS à atividade industrial, olvidando toda a sistemática do PIS e da COFINS não-cumulativos, é contrariar, inicialmente, em meu pensar, a Constituição Federal, posto que o §12º, do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, não estabelece, em nenhum momento tal distinção. (...)

Da mesma maneira, a manifestação constante da declaração de voto realizou-se em 12.11.2014, portanto, antes do entendimento uniformizado pelo REsp nº 1.221.170/PR. De toda sorte, esse entendimento não encontra amparo nos recentes precedentes deste Conselho, conforme se verifica as ementas parciais que abaixo reproduzo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 16682.721185/2018-35, Acórdão nº 9303-015.664, Sessão de 15 de agosto de 2024, Conselheira Denise Madalena Green)

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 10805.724064/2015-82, Acórdão nº 9303-010.247, Sessão de 11 de março de 2020, Conselheira Semíramis de Oliveira Duro – Redatora designada)

PIS/COFINS. INSUMOS. VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 3º inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02 limita a concessão de créditos de insumos das contribuições as aquisições de bens relacionados com o processo produtivo ou com a prestação de serviços, silenciando neste artigo sobre a venda de mercadorias.

(Processo nº 10805.731266/2021-29, Acórdão nº 3301-014.168, Sessão de setembro de 2024, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)Exercício: 2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

(Processo nº 10314.720036/2019-41, Acórdão nº 3402-011.954, Sessão de 19 de junho de 2024, Conselheira Mariel Orsi Gameiro)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da contribuição, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

(Processo nº 11000.727904/2021-35, Acórdão nº 3402-012.371, Sessão de 28 de novembro de 2024, Conselheira Cynthia Elena de Campos)

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da PIS-PASEP/COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 10120.905188/2013-02, Acórdão nº 3401-010.718, Sessão de 28 de setembro de 2022, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(Processo nº 17227.720608/2021-35, Acórdão nº 3101-003.934, Sessão de 16 de outubro de 2024, Conselheira Luciana Ferreira Braga)

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 13646.000432/2010-57, Acórdão nº 3402-007.928, Sessão de 14 de dezembro de 2020, Conselheira Renata da Silveira Bilhim)

Ainda a respeito da aplicação do conceito de insumo à atividade comercial, trago excerto do voto do acórdão recorrido, que se diga, feito com esmero pela relatora do caso:

Como se viu, para se conceituar insumo, a importância ou não do item deve ser aferida de forma objetiva, **analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles elementos que lhe são essenciais ou relevantes, quais sejam, aqueles que fazem parte – direta ou indiretamente – do processo produtivo - cuja ausência acarrete na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção ou que lhe torne inúteis.**

(...)

Nesse contexto, imperioso reconhecer que a atividade de comércio não confere crédito a título de insumo, por mais que as despesas realizadas no comércio sejam essenciais e relevantes para essa atividade, para a qual, em contrapartida, foi permitido o crédito em relação aos bens adquiridos para revenda (art. 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), sem prejuízo das demais modalidades de crédito admitidas pela legislação de regência. Nesse sentido dispõe a Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20/08/2019 (DOU de 17/09/2019):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. (destaques no original)

Por fim, a recorrente COMERCIAL ZARAGOZA, no âmbito do Processo nº 19311.720371/2017-82, teve, contra si, lavrados autos de infração, relativamente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, em virtude da apuração de falta de recolhimento do PIS e da COFINS, por ter se aproveitado de créditos e efetuado exclusões da base cálculo consideradas indevidas pela fiscalização.

Julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sob o Acórdão nº 3402-006.726, em sessão de 23.07. 2019, o processo teve apreciação pela 3ª Turma da CSRF, após Recurso Especial do Contribuinte, em sessão de 21.02.2024, em que se conheceu, em parte, do Recurso Especial, apenas em relação (1) a créditos sobre despesas com aluguel de veículos destinados a transportar mercadorias, solicitados com base no inciso IV do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, e (2) créditos sobre dispêndios devidamente comprovados com transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa comercial, sendo que o resultado, no mérito, foi por negar provimento ao recurso, em relação a ambos os temas.

Não havendo Recurso Especial da Fazenda Nacional, a decisão da câmara baixa tornou-se definitiva no sentido de, apenas, reverter as glosas relacionadas à locação de empilhadeiras, mantendo-se as glosas sobre as demais matérias, em especial a manutenção da vedação ao desconto de crédito na aquisição de bens e serviços como insumo por empresa comercial.

As decisões foram assim ementadas:

Acórdão nº 3402-006.726

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final

ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens; ii) combustível de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) alugueis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas; e iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens; ii) combustível de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) alugueis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas; e iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

Acórdão nº 9303-014.666

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a dispêndios com embalagens de acondicionamento, tendo em conta que apresenta paradigmas que não indicam situações fáticas semelhantes à apreciada no acórdão recorrido.

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a

fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) aquelas referentes a locação de veículos para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Mantendo-se o entendimento do julgamento do Processo nº 19311.720371/2017-82, referendado pela CSRF, as empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo, nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos.

Com efeito, não há como reconhecer a aplicabilidade do conceito de insumo às empresas comerciais.

DO MÉRITO

1. DOS SUJEITOS PASSIVOS – CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL

Neste tópico, a defesa insurge-se sobre a afirmação, constante do acórdão recorrido, de que a análise dos créditos de PIS/COFINS refere-se sob a ótica da empresa COMERCIAL ZARAGOZA, pois esta que figura como contribuinte. A defesa divaga sobre princípio da comunhão da prova e afiança que houve afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório pelo julgador de piso ao refutar os argumentos tecidos em favor da responsável solidária. Vejamos o trecho em questão:

Inicialmente, pertinente registrar que os créditos glosados se deram unicamente em relação às operações praticadas pela Comercial Zaragoza Importação e Exportação Ltda, denominada **contribuinte**, sendo que a empresa Santiago & Filhos Participações Ltda - e os demais envolvidos no lançamento - Sr. Cleber - figuram apenas como **responsáveis** pelo crédito tributário devido pela citada empresa contribuinte (Comercial Zaragoza). Assim, perde objeto a alegação de defesa de que a impugnante Santiago & Filhos Participações Ltda tem direito a

apuração de crédito a título de insumo em relação as locações que realiza, pois os créditos apurados por referida empresa Santiago & Filhos Participações Ltda não são objeto do presente lançamento, que se reporta somente àqueles apurados pela contribuinte Comercial Zaragoza. Perde objeto, também, as razões de defesa no que concerne à responsabilidade da empresa Comercial Zaragoza, pois, como explicado, esta se reveste da figura de contribuinte e não de responsável solidária.

Ao fim, pede que seja reconhecido o direito de defesa das recorrentes, sejam como contribuintes ou responsáveis solidários, dando prosseguimento ao feito.

Entendo não ter havido qualquer limitação ao direito de defesa, afastamento de prova, tampouco o acórdão recorrido desconheceu os argumentos das então impugnantes. Houve, sim, a definição dos atores da relação jurídico-tributária: o contribuinte e o responsável.

O contribuinte, de acordo com § 1º do art. 121 do CTN, é o sujeito passivo da obrigação principal, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. São solidários aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I) e aqueles expressamente designados por lei (art. 124, II); e são responsáveis tributários aqueles vinculados ao fato gerador, na forma dos arts. 129 a 138 do CTN.

Portanto, o responsável, que vem a ser incluído no polo passivo, passa-se a obrigar quanto ao pagamento do crédito tributário em solidariedade com o contribuinte, contudo, não tem contra si um “crédito tributário constituído”. O que o responsável tem contra si é uma obrigação pecuniária de garantia para executabilidade do crédito em favorecimento do Erário.

Nesse sentido, correto o acórdão recorrido, o contribuinte COMERCIAL ZARAGOZA foi autuado, por infração tributária, na medida em que se utilizou de créditos indevidos na locação de bens de SANTIAGO & FILHOS, que, por sua vez, figura como responsável pelo crédito tributário, por interesse comum, e CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ, que figura como responsável, por infração de lei.

De toda sorte, a celeuma origina-se em razão da seguinte afirmação constante da impugnação (fls. 1903):

Em decorrência lógica de seu objeto social, fato é que a Impugnante SANTIAGO & FILHOS literalmente sobrevive das rendas que obtém através da locação de seus imóveis.

Disso se infere que os aluguéis percebidos pela Impugnante SANTIAGO & FILHOS estão intimamente atrelados à sua atividade fim, que é justamente a locação de imóveis próprios. Via de consequência, os rendimentos que auferem se enquadram perfeitamente no conceito de insumo.

Isto porque as Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, em seus arts. 3º, incs. II, efetivamente permitem o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre entradas relativas a bens e serviços utilizados como **insumo**.

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

II – **bens e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI. (g.n)

Não obstante, no que tange ao conceito de insumo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em caso análogo ao presente – onde decidiu garantir o direito ao crédito de PIS/COFINS não cumulativo sobre o aluguel de imóveis – entendeu que deve ser tido de forma mais abrangente, desde que tais itens **estejam intimamente ligados à atividade fim da empresa**, devendo ser inquestionável o crédito decorrente dos elementos que compõem o custo, seja direto ou indireto. (destaque no original)

Vale dizer, a tese da defesa, de que as locações são atividade fim da empresa SANTIAGO & FILHOS e, por isso, devem ser aceitas como insumo no creditamento pela empresa COMERCIAL ZARAGOZA, apesar de criativa, não condiz com o conceito de insumo definido pelo REsp nº 1.221.170:

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo **contribuinte**. (destaquei)

Os créditos de PIS/COFINS discutidos no presente, de fato, referem-se à apuração realizada pelo contribuinte COMERCIAL ZARAGOZA, desta maneira, não encontra razão o argumento defendido neste item.

2. DA CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA SANTIAGO & FILHOS

Argumenta a defesa que “a reestruturação das empresas da família em virtude do divórcio do casal Sra. DANIELA e Sr. CLÉBER, e a criação da empresa SANTIAGO & FILHOS não foram circunstâncias devidamente apreciadas no v. acórdão recorrido”. Sobre o divórcio, esclarece que:

(...) foram doadas cotas sociais às suas filhas, evitando-se, assim, discussão sobre quem ficaria com as empresas, de modo que as filhas do casal passaram a ser sócias da empresa NEW FORTEX, a qual também passou a integrar o quadro societário da Recorrente COMERCIAL ZARAGOZA

Sustenta que a fiscalização presumiu a existência de conluio através da mera leitura de contratos, documentos e comprovantes. Defende que a SANTIAGO & FILHOS foi constituída de

forma idônea e com bens além daqueles originários da COMERCIAL ZARAGOZA, obtidos “a partir da conjugação de vários imóveis pertencentes a ambos os sócios”.

Destaca, também, que:

Vale reforçar que a idéia de criar a Recorrente SANTIAGO & FILHOS partiu unicamente da Sra. DANIELA que, na qualidade de sócia da Recorrente COMERCIAL ZARAGOZA e em vias de se divorciar e se retirar da sociedade, enxergou a possibilidade de constituir uma nova empresa, agregando nela os bens imóveis que recebeu como pagamento pela saída da sociedade.

Em contrapartida o Sr. FLÁVIO vislumbrou a possibilidade de desonerar a Recorrente COMERCIAL ZARAGOZA de investir, gerir e executar atividades secundárias ao seu objeto social (como a locação de imóveis), unindo-se então à Sra. DANIELA, com quem já nutria *affectio societatis*, para juntos administrarem, por sua conta e risco, a nova empresa, focada em holdings, participações societárias e gestão de bens imóveis próprios.

(...)

De igual modo, pelo histórico narrado alhures, despercebido no v. acórdão recorrido, resta patente a legalidade do creditamento feito pela Recorrente COMERCIAL ZARAGOZA, posto que **os bens imóveis que loca da Recorrente SANTIAGO & FILHOS não são única e exclusivamente aqueles que um dia lhe pertenceram, mas provenientes de diversas outras empresas e que hoje compõem o patrimônio locável da Recorrente SANTIAGO & FILHOS.** (destaquei)

Impende destacar que as locações que deram origem à presente autuação são apenas aquelas derivadas dos bens que já integraram o patrimônio da recorrente COMERCIAL ZARAGOZA, com base no §3º do Artigo 31 da Lei nº 10.865, de 2004: . As demais locações de bens da SANTIAGO & FILHOS, indevidamente utilizadas como insumo pelo contribuinte COMERCIAL ZARAGOZA, compõem a autuação do Processo nº 15746.720024/2021-75, para o qual não houve atribuição de responsabilidade solidária.

Pois bem.

A defesa despande grande esforço no aspecto formal da criação da empresa SANTIAGO & FILHOS, enquanto deveria buscar convencer que esta possui, de fato, vida própria, com outros clientes e outras atividades além da locação para a COMERCIAL ZARAGOZA.

Nesse sentido, correta a glosa do crédito apurado sobre bens locados já integraram o patrimônio do contribuinte COMERCIAL ZARAGOZA. Necessária a reprodução do art. 31, *caput* e § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que é definitivo quanto à vedação do crédito que o contribuinte pretendeu se utilizar:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de

dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

(...)

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.(destaquei)

Cabe destacar que é fato incontroverso que os imóveis já integraram o patrimônio da pessoa jurídica COMERCIAL ZARAGOZA, não se verificando qualquer argumento da defesa para refutar tal fato.

Por fim, o recurso pugna por uma “interpretação normativa teratológica e próxima da realidade e finalidade legal, albergando inclusive princípios” para o artigo acima citado, a respeito do que se entende como limite temporal para sua aplicação.

Não há como acolher seu apelo. Conforme trecho destacado, é clara a vedação, a partir de 30.04.2004, da apropriação de créditos relativos à locação de bens que já pertenceram ao contribuinte, do que foram corretamente glosados da base de cálculos das contribuições do PIS e da COFINS.

Nego provimento ao pleito.

3. DA ALEGADA AUSÊNCIA DE SOLIDARIEDADE

Antes da análise do mérito, cabe tecer considerações preliminares sobre a solidariedade e a responsabilidade tributária, previstas no Código Tributário Nacional. Para isso, sirvo-me da lição do Acórdão nº 1401-001.786, da Conselheira Livia de Carli Germano, que passo a reproduzir:

Inserido no Título III ("Da obrigação tributária") temos o Capítulo IV, dedicado ao "Sujeito Passivo". Este capítulo tem início com o artigo 121 do CTN, o qual define o sujeito passivo da obrigação principal como pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e, em seu parágrafo único, esclarece que existem dois tipos de sujeito passivo:

Art. 121 Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifamos)

Como assenta a doutrina, "*Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável*" (Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

Assim, o contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN). Já no caso do responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), não necessariamente há tal liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN).

Ainda no Capítulo IV, portanto tratando do sujeito passivo (que como vimos pode ser contribuinte ou responsável) temos a previsão constante do artigo 124, I, que prevê como solidariamente obrigadas "*as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*" e o artigo 124, II, estabelecendo solidariedade entre "*as pessoas expressamente designadas por lei*".

Mais adiante, o Capítulo V vai tratar especificamente da "Responsabilidade Tributária", iniciando com a previsão do artigo 128:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Seguem-se então disposições legais específicas tratando da Responsabilidade de Sucessores (Seção II) e da Responsabilidade de Terceiros (Seção III), estando o artigo 135 nesta última.

Pois bem. Quanto ao artigo 124, I, trata-se de solidariedade que pode atingir seja o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) seja o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do "interesse comum" (e, no caso do responsável, da pressuposta previsão legal que o indique como tal).

Existe um certo consenso de que o "interesse comum" referido no dispositivo deve ser jurídico e não meramente econômico. O alcance de tal interesse jurídico é que causa maiores discussões.

É amplamente aceito que o artigo 124, I, do CTN se aplica a situações em que as pessoas compõem o mesmo pólo da relação jurídica. Assim, Sacha Calmon Navarro Coelho observa: "*... o inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso de dois irmãos que são co-proprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR).*" ("Curso

de Direito Tributário Brasileiro”. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 594). No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho: “... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (“Curso de Direito Tributário”, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 220).

Nesse passo, o STJ tem decidido que tal interesse comum pode ocorrer “no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador” (AgRg no Ag 1.288.247/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 03/11/2010; AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 26/03/2009; REsp 884.845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009, REsp 1.001.450/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 27.3.2008).

Também se reconhece que o mero fato de pessoas integrarem o mesmo grupo econômico não é suficiente para a responsabilização solidária -- “1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. (...)” (Superior Tribunal de Justiça, EREsp 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8.9.2010, DJe 29.9.2010.)

É que integrar o grupo pode significar interesse (econômico) meramente indireto na realização do fato gerador (ou seja, interesse na participação nos respectivos resultados), mas não necessariamente interesse direto ou realização conjunta de tal situação.

Assim, **para que se configure o interesse jurídico comum é necessária a presença de tal interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponível, ou seja, quando participam em conjunto da prática da hipótese de incidência.**

Esta participação comum na realização da hipótese de incidência ocorre seja de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato

gerador, seja indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. (destaquei)

Nesses termos, Kiyoshi Harada, fazendo referência a trecho de obra de Carlos Jorge Sampaio Costa:

"Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa:

... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...) (Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304)" (Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador, Disponível em <http://www.investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comumna-situacao-que-constitua-o-fato-gerador.html>, acesso em 20.10.2016)

Por sua vez, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Assim, trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "presenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) atue para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais.

Pois bem.

A responsável solidária SANTIAGO & FILHOS é administrada por CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ e possui os sócios FLAVIO APARECIDO ANDRADE ALMEIDA e NEW FORTEX PARTICIPAÇÕES LTDA, cujas sócias são as filhas de CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ e, da mesma forma, é por este administrada.

Por sua vez, o contribuinte COMERCIAL ZARAGOZA possui CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ também como administrador e FLAVIO APARECIDO ANDRADE ALMEIDA e NEW FORTEX PARTICIPAÇÕES LTDA como sócios.

É incontroverso, como se viu, que três imóveis locados por SANTIAGO & FILHOS pertenciam ao patrimônio de COMERCIAL ZARAGOZA, e por determinação do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, é vedado o desconto de crédito das contribuições relativo à locação desses bens.

A materialidade da conduta dolosa, que é crucial para a responsabilização solidária, encontra-se nos valores dos contratos de locação, que se passa a verificar.

A fiscalização apurou que o valor conferido, na integralização do capital, em relação ao imóvel de São Jose dos Campos, foi de R\$ 45.679,00, sendo que o valor mensal de locação foi firmado por R\$ 134.0000,00, quase três vezes o valor do imóvel.

Para o imóvel de Taubaté, fora conferido o valor, na integralização, de R\$ 9.211.314,00, com valor mensal de locação de R\$ 930.000,00, ou seja, mais de 10% do valor do imóvel.

Sobre o imóvel de Guaratinguetá, a fiscalização verificou que o valor de aquisição foi de R\$ 3.500.000,00 e o valor de locação mensal contratado era de R\$ 255.000,00, cerca de 7% do valor do imóvel.

A fiscalização corretamente concluiu que somente a partir da administração única da locadora SANTIAGO & FILHOS e da locatária COMERCIAL ZARAGOZA seria possível a prática de tais valores de contratos. A partir desses valores, a COMERCIAL ZARAGOZA gerou créditos inflados das contribuições de PIS e COFINS, o que configura ilícito tributário positivado nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, previsto no art. 124, I, do CTN, a empresa SANTIAGO & FILHOS foi arrolada como solidária.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

E, como CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ era o administrador das duas empresas nos anos de 2016, 2017 e 2018, períodos em que os contratos de locação estavam vigentes e, a partir da análise dos contratos, verificou-se que CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ assinou como representante legal de COMERCIAL ZARAGOZA.

Desta maneira, a fiscalização concluiu que houve infração de lei:

Primeiramente, ocorreu a violação à legislação que rege a constituição das pessoas jurídicas (artigo 45 Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil),

vez que uma empresa locadora foi instituída com objetivo de gerar créditos na fiscalizada, com patrimônio que originalmente era desta.

Em segundo lugar, violação a própria legislação das contribuições, que veda expressamente a apropriação de créditos de locação de bens que já pertenceram ao patrimônio da empresa locatária, nos termos do §3º do Artigo 31 da Lei nº 10.865/2004.

E também ocorreu violação à legislação da DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, vez que foram confessados valores a menor nessas declarações. À época dos fatos geradores, a DCTF era disciplinada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.599/2015, publicada com fundamento no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/1984, no art. 16 da Lei nº 9.779/1999, no art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49/2001, no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no art. 7º da Lei nº 10.426/2002.

Tais condutas configuram ilícitos tributários típicos de fraude e conluio, positivados nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Assim, a fiscalização enquadrou CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ no art. 135, III, do CTN, previsto para responsabilidade dos administradores:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A defesa busca afastar a solidariedade pela afirmação de que se trata de instituto de Direito Civil, tendo o acórdão recorrido inovado na medida em que estendeu o conceito para interesse comum. Não há como concordar com a tese, visto que o interesse comum está previsto no art. 124, I, do CTN.

Sustenta que o recolhimento de PIS e da COFINS é obrigação tributária da pessoa jurídica e não cabe estender a representantes da empresa. Novamente, não há razão em seu argumento. De fato, a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes e representantes não se trata de regra, contudo, está prevista no art. 135, III, do CTN, quando ocorridos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Alega que a responsabilidade prescrita no art. 135, II, do CTN é pessoal, não sendo solidária nem subsidiária. A defesa engana-se, posto que a responsabilidade atribuída pela autoridade fiscal enquadra-se no art. 135, III, do CTN, reservada aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, quando resultantes das situações ali previstas.

Apesar de alegar a inocorrência de dolo na conduta da reestruturação empresarial, todavia, não produz qualquer prova e não traz qualquer argumento capaz de fazer com que, da análise dos indícios apontados nos autos, se chegue a uma conclusão diversa daquela extraída pela autoridade fiscal.

Defende, outrossim, que:

(a) *“a pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores”* (redação do art. 49-A do Código Civil);

(b) o recolhimento de impostos é feito a partir do ativo financeiro da própria pessoa jurídica, e não das economias de seus sócios;

(c) todas as atividades empresariais desenvolvidas pela pessoa jurídica agregam seu próprio patrimônio, já que, detentora de personalidade jurídica, possui direitos e obrigações que lhe são próprios;

(d) a pessoa jurídica tem autonomia patrimonial, a qual é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos (conforme Parágrafo Único do art. 49-A do Código Civil), inclusive riscos sobre o patrimônio de seus sócios;

(e) a mera existência de grupo econômico não é suficiente para arguição de confusão patrimonial (consoante redação do §4º do art. 50 Código Civil), separando-se o patrimônio da pessoa jurídica do de seus sócios.

A defesa parece não acolher que o Código Tributário Nacional determina que são sujeitos passivos da obrigação principal o contribuinte e o responsável (art. 121), bem como não admite a atribuição solidariedade (art. 124) ou da responsabilidade de terceiros (art. 135), ao trazer diversos argumentos alheios à solução do caso em questão.

Não houve acusação fiscal de confusão patrimonial (“a” e “d”) ou se promoveu a desconsideração da personalidade jurídica (“c”) com base na existência de grupo econômico (“e”), contudo, houve o reconhecimento da empresa COMERCIAL ZARAGOZA como contribuinte (“b”).

Houve, sim, a caracterização da prática de conduta dolosa, mediante utilização de fraude e conluio, pois:

1. CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ é o administrador de COMERCIAL ZARAGOZA e SANTIAGO & FILHOS, afastando quaisquer dúvidas de que prevalece sua vontade no conjunto de práticas negociais entre as empresas;
2. O contribuinte COMERCIAL ZARAGOZA integralizou grande parte do capital de SANTIAGO & FILHOS com seus bens originais, que seguiu utilizando por meio de contrato de locação;
3. Em consequência direta da locação, a COMERCIAL ZARAGOZA aproveitou-se dos valores das despesas, que geraram créditos de PIS/PASEP e COFINS;
4. A fraude rendeu à COMERCIAL ZARAGOZA redução das contribuições sociais a recolher;

5. SANTIAGO & FILHOS firmou contratos de locação exclusivamente com a COMERCIAL ZARAGOZA, o que demonstra independência meramente formal; e
6. Os valores dos contratos de aluguel são extremamente elevados, que somente a partir da administração única, com ajuste doloso, poderiam existir.

A defesa colaciona a Súmula 430 do STJ, que assenta no sentido de que “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”; bem como recapitula entendimento do STJ de que “não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico para atribuição da solidariedade tributária ou da presença de interesse comum”. De fato, não há inverdades nas afirmativas, nesse pé, o conjunto de provas constantes dos autos é suficiente para formar a relação jurídico-tributária solidária.

Isso porque as recorrentes ajustaram, de forma dolosa, o planejamento tributário aqui exposto, buscando modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos, mediante a apropriação indevida de créditos das contribuições, o que se ajusta tipicamente à fraude e ao conluio, previstos nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Cumprido destacar que não se trata de lançamento com base em presunção, mas fatos que caracterizam o interesse comum e a infração de lei, aptos a ensejar a atribuição da responsabilização.

Como se extrai do TVF, não se verifica propósito negocial apto a justificar a venda dos bens para a SANTIAGO & FILHOS com a posterior locação por COMERCIAL ZARAGOZA a valores absolutamente elevados, quando o único efeito prático, com segmentação das atividades, foi o aproveitamento imediato dos créditos das contribuições.

Diante disso, não há como excluir SANTIAGO & FILHOS e CLEBER DENIS SANT'ANA GOMEZ do polo passivo da relação tributária.

4. DO DESCABIMENTO DE MULTA QUALIFICADA

Desnecessárias maiores digressões, o STF analisou os limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório, sob o Tema 863, estabelecendo a seguinte tese:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Deste modo, dou provimento ao recurso voluntário para redução da multa qualificada de 150%, para o patamar de 100%, em virtude da aplicação da retroatividade benigna instituída com a publicação da Lei nº 14.689, de 2023, que inseriu o inciso IV no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

(...)

§ 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)

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa qualificada de 150%, para o patamar de 100% (Tema 863/STF).

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe