



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



**Processo nº** 16004.720291/2016-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-006.745 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2019  
**Recorrente** SUPRICEL LOGISTICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS INCORRIDAS PELA TRANSPORTADORA NO TRANSPORTE DE CARGAS.

À luz do conceito de insumo, cabe ser reconhecida a validade dos créditos tomados a título de despesas com cordas de sisal, embalagens big bag, lonas plásticas - capotaria, cordas para manutenção de big bag e serviços de vistoria, por serem essenciais ao serviço de transporte de mercadorias.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ITEM 2.13 DA AUTUAÇÃO.

Nos casos de sonegação, fraude ou conluio previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, a multa deve ser qualificada para 150%. Demonstrada pela Fiscalização a conduta reiterada da contribuinte de declarar em DCTF como devidos valores correspondentes a cerca de 10% dos efetivamente devidos, apurados em Dacon, justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% sobre as diferenças apuradas.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.**

São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

**CARRETEIROS. CARTA FRETE. FRAUDE. CONLUIO. ITEM 2.12 DA AUTUAÇÃO.**

Os postos de gasolina atuaram em conluio com a empresa de transporte ao emitirem notas fiscais abrangendo cartas fretes utilizadas pela transportadora para remunerar pessoas físicas e jurídicas subcontratadas para prestar os serviços de transporte. Confirma-se a atuação fraudulenta e dolosa das empresas, que continuaram com prática vedada pela legislação específica aplicável no transporte de cargas (art. 5º-A, Lei n.º 11.442/2007 e Resolução ANTT 3.658/2011) de forma a reduzir o valor de PIS/COFINS devidos pela pessoa jurídica transportadora.

**MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. ITEM 2.14 AUTUAÇÃO.**

Demonstrado o intuito de sonegação do contribuinte por ter deixado de declarar os débitos em DCTF (art. 71, Lei n.º 4.502/1964), mantém-se a multa qualificada aplicada (art. 44, Lei n.º 9.430/96).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** por unanimidade de votos, para reconhecer a validade dos créditos tomados a título de despesas com cordas de sisal, embalagens big bag, lonas plásticas - capotaria, cordas para manutenção de big bag e serviços de vistoria, com o correspondente cancelamento dos itens 2.4, 2.5, 2.7, 2.8 e 2.11 da autuação; **(ii)** pelo voto de qualidade para manter a multa qualificada aplicada no item 2.13 da autuação e a possibilidade de responsabilidade dos sócios administradores quanto a este item da autuação. Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Diego Diniz Ribeiro, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz que davam provimento aos recursos nestes pontos. Designado o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de Campos.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração para cobrança da Contribuição destinada ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS não cumulativas relativas ao ano calendário de 2012 em razão da glosa de créditos considerados indevidos pela fiscalização e para a cobrança de diferenças identificadas em relação aos valores declarados no EFD Contribuições. Relacionam-se abaixo as razões para a exigência fiscal, descritas em conformidade com o Termo de Constatação e Descrição dos fatos anexo ao Auto de Infração:

- ✓ **Itens 2.1 e 2.2:** glosa de créditos com despesas com álcool e gasolina vez que no entendimento da fiscalização a empresa autuada transporta cargas para diversas pessoas jurídicas, mas *"não executa serviços de entregas domiciliares. Portanto, não há base legal para desconto de crédito de combustível não utilizado no transporte de carga"* (e-fls. 316)
- ✓ **Item 2.3:** glosa de créditos de valores correspondentes a compra de veículos novos, considerando que é cabível crédito apenas quanto aos encargos de depreciação, sendo o crédito integral somente admitido para máquinas e equipamentos. No raciocínio fiscal:

*"Admite-se créditos, com base no art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, dos encargos de depreciação, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, calculados sobre a aquisição de veículos da posição 8701.20.00 da NCM, quando utilizados estes diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, incluindo-se nesse conceito a movimentação de carga nas instalações internas da transportadora. Não se admite crédito integral na aquisição de veículos, somente máquinas e equipamentos."* (e-fl. 317)

- ✓ Glosa de créditos de despesas diversas relacionadas ao transporte, quais sejam:
  - **Item 2.4:** despesas com cordas de sisal (*"não há previsão legal para utilizar créditos nas aquisições de artigos de cordoaria."* - e-fl. 317)
  - **Item 2.5:** embalagens big bag (*"não há previsão legal para crédito sobre aquisição de embalagens de transportes por transportadoras."* - e-fl. 318)
  - **Item 2.7:** lonas plásticas - capotaria (*"não há previsão legal para descontar créditos decorrentes das aquisições de lonas e cordas."* - e-fl. 319)

- **Item 2.8:** manutenção de big bag ("*não há previsão legal para descontar créditos decorrentes das aquisições de cordas para manutenção de big bag*" - e-fl. 319)
  - **Item 2.9:** carga e descarga de navios ("*glosa dos créditos decorrente das despesas com cargas e descargas de navios por falta de previsão legal*" - e-fl. 320)
  - **Item 2.10:** serviços de enlonamento ("*glosa dos valores das despesas com enlonamento/desenlonamento, por falta de previsão legal.*" - e-fl. 320)
  - **Item 2.11:** serviços de vistoria ("*glosa dos valores das despesas com vistorias por falta de previsão legal, para crédito de Pis e Cofins não cumulativo*" - e-fl. 321)
- ✓ Glosa de créditos tomados integralmente em desconformidade com o limite da proporção de 75% do valor do crédito prevista no art. 3º, §§ 19 e 20 das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, relativos a:
- **Item 2.6:** subcontratação de empresas de transporte optantes pelo SIMPLES (e-fl. 318) e
  - **Item 2.13:** pessoas físicas autônomas, que foram identificadas na contabilidade da empresa atuada como pessoas jurídicas (e-fls. 325/326);
- ✓ **Item 2.12:** glosa de crédito com aquisição de óleo diesel diante de procedimento considerado ilegal pela fiscalização para o pagamento de despesas com combustíveis por meio de cartas de frete emitidas.
- ✓ **Item 2.14:** a empresa sistematicamente declarou em DCTF o valor devido das contribuições na proporção de apenas 10% (dez por cento) do valor das contribuições declaradas nas EFD Contribuições (e-fls. 326/327).

Para as parcelas nas quais a fiscalização entendeu que houve intuito fraudulento (itens 2.12, 2.13 e 2.14 do termo), a fiscalização aplicou a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, §1º da Lei n.º 9.430/96, o que igualmente fundamentou a lavratura de representação fiscal para fins penais e a atribuição de responsabilidade solidária aos sócios gerentes da empresa apenas em relação a essas parcelas (Luis Guilherme Schnor – CPF n.º 075.594.758-41, Carlos Alberto Olmos – CPF n.º 089.573.768-01 e Dorival Chiquito Filho - CPF n.º 048.067.898-79).

Inconformados, os atuados apresentaram Impugnação Administrativa conjunta, julgada parcialmente procedente para reconhecer parcela do crédito referente a algumas despesas incorridas no transporte de mercadorias, especificamente aquelas relativas aos itens do termo 2.9 (carga e descarga de navios) e 2.10 (serviços de enlonamento/deslonamento). Como consignado no acórdão, a empresa deixou de apresentar defesa quanto às contribuições atuadas no item

2.14 e quanto aos cálculos realizados pela fiscalização<sup>1</sup>. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS.**

*No cálculo da Cofins Não-Cumulativa, os insumos aptos a gerarem créditos a serem descontados são os bens aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação dos serviços.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** *Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012* **NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS.**

*No cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo, os insumos aptos a gerarem créditos a serem descontados são os bens aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação dos serviços.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VALIDADE E APLICAÇÃO DAS NORMAS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.**

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições relacionadas à validade, inconstitucionalidade e ilegalidade de normas integrantes do ordenamento jurídico, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.*

**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.*

**MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO.**

*Nos casos de sonegação, fraude ou conluio previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, a multa deve ser qualificada para 150%. Demonstrada pela Fiscalização a conduta reiterada da contribuinte de declarar em DCTF como devidos valores correspondentes a cerca de 10% dos efetivamente devidos, apurados em Dacon, justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% sobre as diferenças apuradas.*

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.**

*São solidariamente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

---

<sup>1</sup> "Matéria Não Questionada

*No tocante às diferenças entre os valores declarados em DCTF e os apurados na EFD Contribuições (item 2.14 do TCDF), os impugnantes não contestaram os valores das contribuições lançadas, mas tão somente a aplicação da multa no percentual de 150%. Por esta razão, exceto quanto à multa, a matéria está definitivamente consolidada na esfera administrativa.*

*Devemos ainda registrar que os impugnantes não questionaram nenhum dos cálculos apresentados pelo Auditor-Fiscal, tendo se limitado a contestar os fundamentos das glosas efetuadas, da multa aplicada no percentual de 150% e da responsabilização dos sócios-administradores." (e-fls. 520/521)*

*Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte" (e-fls. 497/498)*

A empresa recebeu intimação eletrônica em 05/06/2017 (e-fl. 597), enquanto os responsáveis solidários foram intimados por via postal em 08/06/2017 (Sr. Luis Carlos Schnor - e-fl. 697 e Sr. Carlos Alberto Olmos - e-fl. 695) e em 09/06/2017 (Sr. Dorival Chiquito Filho - e-fl. 696). Foi apresentado Recurso Voluntário conjunto por todos os sujeitos passivos em 04/07/2017 (e-fl. 599) reiterando parte das alegações de impugnação, sustentando em síntese:

- (i) a validade dos créditos de insumo tomados pela empresa, para os quais a decisão recorrida indevidamente acrescentou provas que não correspondem a realidade das despesas glosadas. As Recorrentes apresentaram defesas quanto:
  - (i.1) aos valores de álcool e gasolina (itens 2.1 e 2.2 do termo), para as quais a fiscalização deveria ter "*diligenciado para averiguar se entregas de pequenos volumes e curtas distâncias não eram realizadas eventualmente com veículos movidos pela combustão derivada do álcool e da gasolina e/ou de que tais combustíveis não eram utilizados em outros veículos ou máquinas empregadas no deslocamento de mercadorias de um veículo para o outro no pátio da própria empresa*" (e-fl. 621)
  - (i.2) aos valores de big bag e as cordas utilizadas para sua manutenção (itens 2.5 e 2.8 do termo). Sustenta que ao contrário do que afirmou a r. decisão recorrida, as embalagens em questão "*são as descartáveis (produzidas com rafia) – e não os BIB BAGS de vinil a que se refere o v. acórdão recorrido – que possibilitam não mais do que três ciclos operacionais.*" (e-fl. 631)
  - (i.3) aos bens utilizados na proteção das cargas transportadas (itens 2.4 e 2.7 do termo - cordas de sisal e lonas plásticas capotaria), considerando a "*essencialidade destes produtos na manutenção da qualidade da mercadoria transportada e na preservação da segurança no trânsito*" (e-fl. 637), bem como os serviços de vistoria (item 2.11 do termo) que são "*essenciais à prestação de serviços de transporte, estando diretamente relacionados à segurança da atividade, razão pela qual os custos deles decorrentes devem servir de base para apropriação de créditos*" (e-fl. 658)
  - (i.4) à impossibilidade da limitação em 75% para o creditamento na subcontratação de empresas SIMPLES do item 2.6 do termo vez que "*o Simples Nacional é um regime especial de tributação, razão pela qual somente aquele que, por opção própria, adere a tal sistemática é que deve se submeter aos parâmetros por ele traçados, sendo que o reflexo negativo desta opção não pode resultar em prejuízo a terceiros vinculados ao regime geral.*" (e-fl. 640)
  - (i.5) à inovação da r. decisão recorrida quanto a glosa do item 2.13 do termo referente às pessoas físicas indevidamente cadastradas como pessoas jurídicas, afirmando as Recorrentes que "*não passou de um simples erro no cadastramento destes profissionais pessoas físicas, o que, por si só, não induz qualquer intenção da Empresa Recorrente.*" (e-fl. 641), que não ocorreu com

todos os prestadores. Afirma ainda que, tal qual para as empresas do SIMPLES, a restrição a 75% do valor do crédito é indevida.

- (i.6) à ilegitimidade da glosa integral dos créditos de veículos novos, por se tratarem de equipamentos essenciais à prestação de serviços de transporte, tal como reconhecido pela legislação (artigo 4º, da Lei nº 12.546/2011); e
- (i.7) ao cabimento do crédito sobre a aquisição de óleo diesel por meio das notas emitidas, que não seriam fraudulentas ou dolosas (item 2.12 do termo)
- (ii) a ausência de indício ou prova de fraude por parte da empresa, que não teria agido com intuito ou intenção de fraudar o erário, não tendo impedido ou retardado o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador, vez que os valores não declarados em DCTF foram informados em outros documentos fiscais (EFD Contribuições);
- (iii) a ausência dos requisitos para a responsabilidade solidária dos sócios na forma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN.

Em maio de 2018, esta turma entendeu por converter o julgamento do processo em diligência por meio da Resolução 3402-001.372 (e-fls. 700/717). Ao final da diligência fiscal, foi elaborado o termo de informação fiscal das e-fls. 958/964 no qual a fiscalização elucida, com base nas informações apresentadas pela empresa no curso da diligência, cada um dos pontos questionados. As questões levantadas e as respostas trazidas pela fiscalização são abaixo identificadas, de forma esquematizada para facilitar a visualização:

<b>Síntese Resolução 3402-001.372 (e-fls. 715/716)</b>	<b>Termo de Informação Fiscal (e-fls. 958/964)</b>
(i) anexar aos autos: (i.1) cópia do(s) contrato(s) social(ais) vigentes à época dos fatos geradores.	A única atividade da pessoa jurídica pela qual ela afere receitas é a <b><u>prestação de serviços de transportes de carga</u></b>
(i.2) cópia da "Tabela Compra Veículos com Crédito Integral" referenciada no item 2.3 do Termo de Constatação Fiscal. Quanto a esse documento, informar se a empresa recebeu cópia desse documento no momento da ciência da lavratura do Auto de Infração. (i.3) cópia da "Tabela Manutenção Big Bag" referenciada no item 2.8 do Termo de Constatação Fiscal. Quanto a esse documento, informar se a empresa recebeu cópia desse documento no momento da ciência da lavratura do Auto de Infração.	Foram anexadas as Tabelas "Tabela Compra Veículos com Crédito Integral" e "Tabela Manutenção Big Bag" <b><u>que se referem à valores extraídos das EFD-Contribuições entregues pela própria contribuinte.</u></b>
(ii) oportunizar à empresa Recorrente a apresentação de laudo técnico e/ou documentação complementar: (ii.1) quanto aos itens 2.1 e 2.2 do Termo, que demonstre a utilidade dos veículos movidos à álcool ou gasolina para a prestação de serviço pela empresa, comprovando sua utilização, essencialidade e/ou relevância para o serviço	Informou o contribuinte que " <i>os combustíveis foram empregados em veículos utilizados para apoio à realização dos serviços de transporte, tais como para entregar documentos fiscais e demais documentos aos motoristas nos pontos de carregamento, levar equipamentos de segurança, lonas, deslocar motoristas, etc... Informa ainda que <b><u>os mesmos não foram empregados nos</u></b></i>

prestado.	<u>serviços de transportes de carga.</u> " (e-fl. 961 - grifei)
<p>(ii.2) quanto ao item 2.5 do Termo, que demonstre a natureza das Big Bags que foram objeto de glosa, identificadas com a NCM 63053310, descritas como "EMBALAGEM FLEXÍVEL DE RÁFIA - BIG BAG", comprovando que seria um material descartável e/ou não ativável;</p> <p>(ii.3) quanto ao item 2.8 do Termo, que esclareça a natureza dos Big Bags nas quais as cordas foram utilizadas para a manutenção e se essa Big Bag cujo serviço de manutenção foi objeto de glosa foi ativada pela empresa;</p>	<p><b><u>A empresa afirma que os big bags e as cordas são de material descartável, e, portanto, não ativável,</u></b> sendo "que providenciara uma coleta de preços dos Big Bag, para demonstrar as diferenças apontadas." Contudo, como apontado pela fiscalização com fulcro nas notas fiscais anexadas, "<b><u>encontramos a aquisição de Big Bag remanufaturados.</u></b>" (e-fl. 961 - grifei)</p>
<p>(ii.4) quanto ao item 2.12 do Termo, que informe se a empresa possui uma memória de cálculo dos valores lançados em sua contabilidade nas contas contábeis mencionadas pela fiscalização (de débito 2.1.02.1.000001 – Carreiros a Pagar e 2.1.02.01.000002 – Carreiros a pagar CFR-E e das contas contábeis de crédito 3.1.02.01.000025 – Carreiros- OPE, 3.1.02.01.000028 – Carreiros CFR-E PF – Ope e 3.1.02.01.000029 – Carreiros CFR-E PJ – OPE). Informar se é possível segregar os pagamentos efetuados e informados dentro dessas contas contábeis para identificar quem são os reais beneficiários dos pagamentos e/ou os números do Contrato de Frete Rodoviário – CFR.</p>	<p><b><u>A empresa não apresentou qualquer informação quanto ao cálculo dos valores lançados em sua contabilidade nas contas contábeis mencionadas pela fiscalização.</u></b></p>
<p>(iii) elaborar relatório fiscal trazendo os esclarecimentos necessários para o julgamento quanto aos pontos anteriores, bem como esclarecendo:</p> <p>(iii.1) se quando da apuração do crédito passível de glosa no item 2.3 do Termo, garantiu à empresa o valor do crédito correspondente aos encargos de depreciação para os quais admite a tomada do crédito com fulcro no art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 e se os requisitos legais foram observados na hipótese. Caso o crédito não tenha sido reconhecido sobre os encargos de depreciação, justificar a razão para essa glosa e/ou a eventual impossibilidade de seu cálculo;</p>	<p>Informa a fiscalização que os créditos correspondentes aos encargos de depreciação não foram reconhecidos, pois <b><u>a empresa "não fez opção por este tipo de crédito e, portanto, não existem as informações para cálculo.</u></b> Observe que os valores dos veículos adquiridos antes de 2012, tiveram seus valores aproveitados integralmente na aquisição dos mesmos e declarados nos respectivos DACON" (e-fl. 962 - grifei)</p>
<p>(iii.2) quanto ao item 2.12 do Termo (óleo diesel):</p> <p>(iii.2.1) a razão pela qual todas as notas fiscais contabilizadas como contrapartidas nas contas contábeis 3.1.02.01.000025 – Carreiros- OPE, utilizada até 30.04.2012, como das contas 3.1.02.01.000028 – Carreiros CFR-E PF – Ope e 3.1.02.01.000029 – Carreiros CFR-E PJ – OPE não representam vendas de combustíveis para a empresa Recorrente. Foram identificadas inconformidades em todas as notas fiscais emitidas e/ou em relação a todos os postos de gasolina</p>	<p>Afirma que todas as notas fiscais constantes das e-fls. 205 (arquivo não paginável) não representam efetivamente operações de vendas de combustíveis para a empresa, com todos os postos identificados no relatório fiscal das e-fls. 901-957.</p> <p>Nas palavras da fiscalização: "<b><i>Reforçando, a empresa se creditou, dos valores do óleo diesel utilizado nos caminhões dos carreiros PF e nos caminhões das pequenas empresas subcontratadas, ou seja, de despesas de terceiros, cuja relação é de prestação de serviços de</i></b></p>

<p>relacionados? Identificar com clareza quais notas fiscais emitidas não representam efetivamente operações de vendas de combustíveis para a empresa ou mesmo pormenorizar os postos de gasolina nas quais foram identificadas fraudes cometidas nos pagamentos de carreteiros;</p>	<p><i>transportes subcontratados.</i> <i>O modus operandi, para que a empresa pudesse utilizar deste esquema fraudulento foi, folhas 205:</i> <i>1- Cooptou um grande número de postos parceiros;</i> <i>2- Pagou os subcontratados com Carta Frete;</i> <i>3- Dispôs que os subcontratados deveriam/poderiam pagar as despesas com combustíveis (descontar) com as Cartas Fretes, nos postos parceiros;</i> <i>4- Contabilizou os valores dos serviços subcontratados com despesas, tendo como contrapartida, uma conta de passivo específica de carreteiro a pagar;</i> <i>5- Contabilizou as notas fiscais emitidas pelos postos parceiros, referentes aos descontos das cartas fretes, de vários subcontratados, em um determinado período, com despesas de óleo diesel próprio, tendo como contrapartida uma conta de Fornecedores;</i> <i>6- Para fechar as contas, <u>ele pagou os valores diretamente aos postos</u>, mas contabilizou, com históricos genéricos, <u>as saídas dos valores das contas Caixa/Banco, contra a conta de passivo carreteiro a pagar, como se os pagamentos tivessem sido feitos aos subcontratados</u>;</i> <i>7- Finalmente, ele baixou a conta de Fornecedores (dos postos parceiros) contra (anulando) as despesas com serviços subcontratados. Veja, esta anulação é apenas contábil, mas os documentos fiscais emitidos serviram para crédito de Pis/Cofins, ficando apenas o que houve realmente, <u>a prestação de serviços de subcontratação de transportes de cargas</u>, conforme cópias dos razões das citadas contas, anexados às folhas 205." (e-fls. 961/962)</i></p>
<p><b>(iii.2.2)</b> a fiscalização relata um caso no qual identificou que a empresa procedeu com o pagamento de um carreteiro pessoa física (Maurinho Cardoso Ribeiro) por meio de cheques emitidos a um posto de gasolina (PM &amp; F Primos Derivados de Petróleo Ltda.) Esse procedimento ocorreu para o pagamento de todos os carreteiros, seja pessoa física ou jurídica? Identificar e exemplificar o(s) equívoco(s) cometido(s) pela empresa quando do pagamento e da contabilização dos valores quanto a outras pessoas físicas objeto da autuação e quanto às pessoas jurídicas.</p>	<p>Neste ponto, informa a fiscalização "<i>que este esquema ocorreu em grande escala, tanto para PF como para PJ. Não se tratou de equívoco, mas sim, aproveitamento fraudulento de créditos de terceiros, como se fosse próprio, com contabilização genérica para acobertar tal prática abusiva. <u>Entretanto, este procedimento não foi para todos os pagamentos realizados, existiram pagamentos diretos aos subcontratados.</u>" (e-fl. 962)</i></p>
<p><b>(iii.2.3)</b> esclarecer no exemplo dado pela fiscalização neste item, qual o número da nota fiscal de óleo diesel emitida pela PM &amp; F Primos Derivados de Petróleo Ltda, CNPJ</p>	<p>"<i>Quanto ao item (ii.2.3), informo que os pagamentos das notas fiscais (no caso a empresa PM &amp; F Primos) eram realizados aos postos parceiros e envolviam os abastecimentos de vários</i></p>

<p>04.117.720/0001-92 que respaldou os cheques para pagamento do carreteiro Maurinho Cardoso Ribeiro, vez que a nota fiscal n.º 617 referenciada possui valor inferior à soma dos cheques. Identificar se há alguma informação quanto às operações que respaldaram a emissão desses cheques.</p>	<p><i>subcontratados (PF e PJ), em determinado período, não sendo possível individualizar nos registros contábeis.</i></p> <p><i>Abaixo outros exemplos que os valores pagos, referem-se a vários abastecimentos realizados, baseados nos comprovantes de pagamentos, entregues pela empresa, folha 61:</i></p> <p><i>Tomemos, por exemplo, a carta frete n.º 713.828, de 26.01.2018 (sic.), em nome de Marcelo Vilela da Silva, no valor de R\$ 900,00, folhas 873 a 879:</i></p> <p><i>i) Ele descontou no Posto, Farol Comercial Ltda., localizado na Dutra, município de Guarulhos;</i></p> <p><i>ii) Foram, 2 valores = R\$ 540,00 e R\$ 360,00, no caminhão de placa BWS 4195;</i></p> <p><i>iii) O posto gerou duas faturas, 011567 e 011579, nos valores de R\$ 2.000,00 e R\$ 1.630,00 = R\$ 3.630,00.</i></p> <p><i>iv) A Supricel, pagou em 28.02.2018 (sic.), pela conta do Banco Itaú, contabilizada em contrapartida a conta de carreteiro a pagar;</i></p> <p><i>Outro exemplo, da carta frete n.º 714.122, de 07.02.2012, de Marcelo Vilela do Santos (sic. Da Silva), no valor de R\$ 900,00, folhas 880 a 884:</i></p> <p><i>v) Ele descontou no Posto, Farol Comercial Ltda, localizado na Dutra, município de Guarulhos;</i></p> <p><i>vi) Ele abasteceu em 07.02.2012, no valor de R\$ 360,00, no caminhão de placa BWS 4195;</i></p> <p><i>vii) O posto gerou um boleto, no valor de R\$ 2.218,45.</i></p> <p><i>viii) A Supricel, pagou em 22.02.2018 (sic.), pela conta do Banco Itaú, contabilizada em contrapartida a conta de carreteiro a pagar" (e-fl. 963)</i></p>
<p><b>(iii.2.4)</b> considerando as normas da ANTT mencionadas pela fiscalização, quais os procedimentos que deveriam ser seguidos pela empresa para a subcontratação de serviços de transporte de pessoas físicas e que não teriam sido observados no presente caso? E de pessoas jurídicas? Tratam-se de normas idênticas? Quais documentos deveriam ser emitidos para respaldar essas operações que não foram identificados no presente caso?</p>	<p><i>"Com relação ao item iii.2.4, relativo as normas da ANTT, juntamos a Lei 11.442/2007 e a resolução ANTT n.º 3658/2011, que disciplina a forma de remuneração dos transportadores pessoas físicas e jurídicas, no caso de subcontratação, folhas 885 a 900.</i></p> <p><i>A norma é clara, conforme artigo 5º, que a forma de pagamento deverá ser efetuada por meio de crédito em conta mantida em instituição integrantes do sistema financeiro nacional, inclusive poupança, ou outro meio de pagamento regulamentado pela ANTT.</i></p> <p><i>O § 6º, do citado artigo afirma "É vedado o pagamento do frete por qualquer outro meio ou forma diversa do previsto no caput deste artigo ou se regulamento.</i></p> <p><b><u>A Resolução ANTT 3658/2011, prevê que o contratante de transporte deverá cadastrar a operação por meio de uma Instituição de Pagamento Eletrônico de Frete e receber o</u></b></p>

	<p><u>correspondente CIOD (Código Identificador da Operação de Transporte).</u>  <u>Na citada Resolução, no seu artigo 35, dispõe:</u>  <u>“Fica Vedada a utilização de Carta-Frete, bem como o de qualquer outro meio de pagamento previsto nesta Resolução para fins de remuneração do TAC (transportador autônomo de carga) ou seus equiparados, decorrentes da prestação do serviço de transporte rodoviário de carga por conta de terceiro e mediante remuneração”.</u>” (e-fl. 964)</p>
<p>(iii.2.5) os pagamentos efetuados por meio dos serviços de Ticket Car foram admitidos como créditos válidos para fins de PIS e COFINS ou eles estão abrangidos nas contrapartidas das contas contábeis glosadas pela fiscalização (3.1.02.01.000025 – Carreiros- OPE, utilizada até 30.04.2012, como das contas 3.1.02.01.000028 – Carreiros CFR-E PF – Ope e 3.1.02.01.000029 – Carreiros CFR-E PJ – OPE)? É possível segregar dentro dessas contas as contrapartidas que correspondem aos pagamentos efetuados por Ticket Car?</p>	<p>"Com relação ao item iii.2.5, no caso dos Ticket Car, referem-se aos pagamentos dos abastecimentos da frota da própria empresa, <b><u>sendo que as notas fiscais correspondentes foram consideradas integralmente.</u></b>" (e-fl. 964)</p>

Após ser cientificado da diligência, o contribuinte não apresentou manifestação, retornando o processo para esta relatora para julgamento.

É o relatório.

### Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Adentra-se, a seguir, na análise segregada de cada argumento desenvolvido na defesa.

### I - DOS CRÉDITOS DE INSUMOS DE PIS/COFINS (ITENS 2.1, 2.2, 2.4, 2.5, 2.7, 2.8 E 2.11)

Como relatado, parte dos itens glosados se referem à discussão já conhecida neste Conselho quanto aos créditos de insumos. A r. decisão recorrida entendeu pelo cancelamento quanto a essa discussão, tão somente, dos itens 2.9 e 2.10, sendo mantida a exigência dos demais itens que foram objeto de discussão no Recurso Voluntário.

Cumpra avaliar, por conseguinte, se as despesas que foram glosadas pela autuação podem ser admitidas como insumos à luz do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Com efeito, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os "*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*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004.<sup>23</sup>

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial n.º 1.221.170, entendendo que o "*o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

*"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO*

<sup>2</sup> A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "*Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)*" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal N.º Acórdão 9303-006.108 - grifei)

<sup>3</sup> Como bem esclarece o Acórdão n.º 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*" (grifei)

*ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito de 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.***

*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.***

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;** e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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 pelo Contribuinte.**" (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)*

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

*(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", a) "constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou "b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".*

*Por outro lado, o critério de relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal." (grifei)*

Na diligência fiscal, foi confirmado pelo próprio contribuinte e pela fiscalização que a única atividade da pessoa jurídica pela qual ela afere receitas é a **prestação de serviços de transportes de carga.**

Diante deste conceito e da atividade da pessoa jurídica, passa-se a análise de cada uma das glosas perpetradas pela fiscalização.

### **I.1 - ÁLCOOL E GASOLINA DE VEÍCULOS DE CURTAS DISTÂNCIAS (ITENS 2.1 E 2.2 DO TERMO)**

Na autuação fiscal, foi realizada a glosa de créditos com despesas com álcool e gasolina vez que, no entendimento da fiscalização, a empresa autuada transporta cargas para diversas pessoas jurídicas, mas *"não executa serviços de entregas domiciliares. Portanto, não há base legal para desconto de crédito de combustível não utilizado no transporte de carga"* (e-fls. 316)

Em seu Recurso Voluntário, afirmou a empresa que a fiscalização deveria ter *"diligenciado para averiguar se entregas de pequenos volumes e curtas distâncias não eram realizadas eventualmente com veículos movidos pela combustão derivada do álcool e da gasolina e/ou de que tais combustíveis não eram utilizados em outros veículos ou máquinas empregadas no deslocamento de mercadorias de um veículo para o outro no pátio da própria empresa"* (e-fl. 621)

Diante desta alegação, o processo foi convertido em diligência exatamente para oportunizar a empresa Recorrente a demonstração da *"utilidade dos veículos movidos à álcool ou gasolina para a prestação de serviço pela empresa, comprovando sua utilização, essencialidade e/ou relevância para o serviço prestado."* (e-fl. 715)

Contudo, na diligência o contribuinte confirmou a alegação fiscal, indicando que o álcool e a gasolina não foram utilizados na prestação de serviços de transporte de cargas. Como consignado no relatório da diligência, *"os combustíveis foram empregados em veículos utilizados para apoio à realização dos serviços de transporte, tais como para entregar documentos fiscais e demais documentos aos motoristas nos pontos de carregamento, levar equipamentos de segurança, lonas, deslocar motoristas, etc... Informa ainda que os mesmos não foram empregados nos serviços de transportes de carga."* (e-fl. 961 - grifei)

Nesse sentido, confirma-se que as despesas com álcool e gasolina não foram empregadas no serviço de transporte de cargas prestado pela empresa, fugindo ao conceito de insumo das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, cabe ser negado provimento ao Recurso neste ponto, para manter a glosa perpetrada pela fiscalização nos itens 2.1 e 2.2.

### **I.2 - OS ITENS DE TRANSPORTE, SEGURANÇA E PROTEÇÃO DAS CARGAS TRANSPORTADAS (ITENS 2.4, 2.5, 2.7, 2.8 E 2.11 DO TERMO)**

Sob a justificativa de que inexistiria previsão legal para o creditamento, com fulcro em uma concepção restritiva do conceito de insumo, à luz das já mencionadas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, a fiscalização glosou créditos de despesas diversas relacionadas ao transporte no relatório fiscal às e-fls. 317/231, sendo que permanecem em discussão nesses autos as seguintes despesas: **Item 2.4** - despesas com cordas de sisal; **Item 2.5** - embalagens big bag; **Item 2.7** - lonas plásticas - capotaria; **Item 2.8**: cordas para manutenção de big bag e **Item 2.11**: serviços de vistoria.

Em sua defesa, sustenta a empresa Recorrente que ao contrário do que afirmou a r. decisão recorrida, as embalagens big bags e os valores pagos para sua manutenção (itens 2.5 e 2.8) "*são as descartáveis (produzidas com rafia) – e não os BIB BAGS de vinil a que se refere o v. acórdão recorrido – que possibilitam não mais do que três ciclos operacionais.*" (e-fl. 631) Sustenta, ainda, que os bens utilizados na proteção das cargas transportadas (itens 2.4 e 2.7), são essenciais para a "*manutenção da qualidade da mercadoria transportada e na preservação da segurança no trânsito*" (e-fl. 637), bem como os serviços de vistoria (item 2.11) que são "*essenciais à prestação de serviços de transporte, estando diretamente relacionados à segurança da atividade, razão pela qual os custos deles decorrentes devem servir de base para apropriação de créditos*" (e-fl. 658)

Especificamente quanto aos "*Big Bags*", uma vez que haveria despesa com sua manutenção, gerou dúvida se estes bens não teriam sido ativados, com o aproveitamento do crédito na forma de depreciação de ativo. Contudo, na diligência, a fiscalização informou que o contribuinte não fez opção pelo crédito de ativos, informação prestada pela fiscalização ao tratar dos veículos adquiridos, objeto do item 2.3 da autuação que será analisada adiante (e-fl. 962). E ao longo deste processo administrativo, mesmo na diligência realizada, a empresa afirma que os big bags e as cordas são de material descartável, e, portanto, não ativável, inexistindo nos autos elementos de sua ativação. Com efeito, as notas fiscais trazidas aos autos não denotam que seriam de material durável, mesmo aquelas que foram remanufaturadas.

Com isso, os *big bags* objeto deste processo são aqueles utilizados para o transporte seguro de mercadorias, com a necessidade de troca das cordas e sua manutenção para manter o seguro transporte de cargas. Tratam-se, assim, de despesas essenciais e inseparável da execução do serviço de transporte de carga realizada pela empresa. Garantindo o crédito de big bags utilizadas no transporte, já se manifestou este E. Conselho, inclusive com precedente deste turma em sua antiga composição:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008*

*PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM CUSTOS RELACIONADOS A MATERIAL DE EMBALAGEM, **BIG BAGS**, LUVAS DE LÁTEX PARA COLETA DE SÊMEN, LIMPEZA E INSPEÇÃO SANITÁRIA. **POSSIBILIDADE.***

*De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS referente a despesas incorridas com custos relacionados a material de embalagem, **big bags**, luvas de látex para coleta de sêmen, limpeza e inspeção sanitária.*

*PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.*

*No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), 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 pela Contribuinte.*

*Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.*

*A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica n.º 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância." (Processo 16349.000278/2009-22 Data da Sessão 11/12/2018 Relator Demes Brito Nº Acórdão 9303-007.782)*

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ano-calendário: 2006 (...)*

*CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. BIG BAGS. INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.*

*Para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, é considerado insumo as embalagens industriais denominadas "Big Bags", eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador." (Processo 16349.000273/2009-08 Data da Sessão 20/07/2016 Relator Waldir Navarro Bezerra. Redatora designada neste item Maria Aparecida Martins de Paula. Nº Acórdão 3402-003.150)*

Da mesma forma, se enquadram no conceito de insumo as despesas incorridas pela empresa para a segurança da carga transportada, com cordas de sisal (Item 2.4), lonas plásticas - capotaria (Item 2.7), e com a vistoria da carga (item 2.11). Com efeito, sem essas despesas não seria viável a realização dos transportes.

Inclusive, a utilização de lonas plásticas e cordas para o transporte de cargas decorre da exigência do Conselho Nacional de Trânsito - CONTRAN que, ao disciplinar a previsão do art. 102, do Código de Trânsito Brasileiro - CTB<sup>4</sup> dispunha à época dos fatos geradores autuados:

#### **Resolução CONTRAN n.º 732/89<sup>5</sup>**

*"Art. 1º - O transporte de qualquer tipo de sólidos a granel em vias abertas à circulação pública, somente será permitido em veículos com carroçarias de guardas laterais **fechadas** ou dotadas de telas metálicas com malhas de dimensões tais que*

<sup>4</sup> "Art. 102. O veículo de carga deverá estar devidamente equipado quando transitar, de modo a evitar o derramamento da carga sobre a via.

*Parágrafo único. O CONTRAN fixará os requisitos mínimos e a forma de proteção das cargas de que trata este artigo, de acordo com a sua natureza." (grifei)*

<sup>5</sup> Revogada pela Resolução CONTRAN n.º 441/2013 para detalhar os requisitos necessários para o transporte de cargas.

*impeçam o derramamento de fragmentos do material transportado, **quando devidamente coberto com lonas ou similar.**" (grifei)*

A vistoria dos veículos de carga é igualmente uma exigência depreendida da legislação de trânsito (art. 21, XIV, CTB<sup>6</sup>), sendo que sua exigência legal foi consignada na própria decisão recorrida. Trata-se, assim, de elemento intrínseco da realização do serviço de transporte, enquadrando-se perfeitamente no conceito de insumo.

Nesse sentido, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para reconhecer a validade dos créditos tomados a título de despesas com cordas de sisal, embalagens big bag, lonas plásticas - capotaria, cordas para manutenção de big bag e serviços de vistoria, por serem essenciais ao serviço de transporte de mercadorias, com o correspondente cancelamento dos itens 2.4, 2.5, 2.7, 2.8 e 2.11 da autuação.

## **II - CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO VEÍCULOS NOVOS (ITEM 2.3)**

Neste item, a fiscalização glosou créditos de valores correspondentes a compra de veículos novos, considerando que é cabível crédito apenas quanto aos encargos de depreciação, na forma do art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003, sendo o crédito integral somente admitido para máquinas e equipamentos. No raciocínio fiscal, seriam admitidos os créditos "*calculados sobre a aquisição de veículos da posição 8701.20.00 da NCM, quando utilizados estes diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, incluindo-se nesse conceito a movimentação de carga nas instalações internas da transportadora.*" (e-fl. 317)

Em sua defesa, afirma a empresa Recorrente que seria descabida a glosa integral dos créditos de veículos novos por se tratarem de equipamentos essenciais à prestação de serviços de transporte, tal como reconhecido pelo art. 4º, da Lei nº 12.546/2011 ao alterar a redação do art. 1º da Lei nº 11.774/2008.

A questão quanto a suposta possibilidade de aproveitamento imediato do valor dos veículos foi muito bem enfrentada pela r. decisão recorrida, que não merece reparo, tendo feito uma analítica análise do dispositivo legal invocado pela empresa Recorrente. Adoto, aqui, as razões de decidir daquele r. acórdão, com fulcro no art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99<sup>7</sup>:

*"Entende a fiscalização que a legislação em vigor não admite créditos integrais na aquisição de veículos. Quanto a tais bens – e desde que utilizados diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas –, somente é possível a apuração de créditos calculados sobre os encargos de depreciação.  
Os impugnantes contrapõem-se às glosas alegando que seu procedimento estaria em conformidade com o disposto no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 12.546, de 2011. Em sustentação de sua tese, afirmam que*

<sup>6</sup> "Art. 21. Compete aos órgãos e entidades executivos rodoviários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no âmbito de sua circunscrição:(...)

XIV - vistoriar veículos que necessitem de autorização especial para transitar e estabelecer os requisitos técnicos a serem observados para a circulação desses veículos."

<sup>7</sup> "Art. 50. (...) § 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."

“veículos – no caso caminhões – nada mais são que equipamentos essenciais à prestação de serviços de transporte”, fato este que teria sido desconsiderado pelo Auditor-Fiscal.

Dizem ainda que, mesmo que fosse admitida a limitação ao creditamento imediato do PIS e da Cofins sobre as aquisições destes bens, a fiscalização deveria ter “procedido à glosa parcial dos créditos, em observância do que dispõe a legislação específica por ele mesmo citada, artigo 3º, VI, §1º, III, da Lei nº 10.833 2003, situação esta que demandaria diligência específica”.

O art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, invocado pelos impugnantes como fundamento de seu procedimento, assim, dispõe:

*Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:*

*I – no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011;*

*II – no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011;*

*III – no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011;*

*IV – no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011;*

*V – no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011;*

*VI – no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012;*

*VII – no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012;*

*VIII – no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012;*

*IX – no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012;*

*X – no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012;*

*XI – no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e*

*XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.*

*§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados:*

*I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou*

*II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, no caso de importação.*

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir de 3 de agosto de 2011.*

§ 3º O regime de desconto de créditos no prazo de 12 (doze) meses continua aplicável aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008 e anteriormente a 3 de agosto de 2011. (destaques acrescidos)

**As glosas se referem a aquisições feitas nos meses de janeiro, fevereiro, março e junho de 2012, conforme o quadro demonstrativo apresentado pelo Auditor-Fiscal no TCDF (fl. 317) (...)**

Como se vê, a alegação é meramente protelatória. **O procedimento da autuada estaria em desacordo com a legislação em vigor mesmo admitindo-se que os caminhões por ela adquiridos estariam incluídos no termo “equipamentos” empregado pelo legislador no dispositivo legal acima transcrito. De fato, os créditos relativos às aquisições de máquinas e equipamentos efetuadas nos meses de janeiro, fevereiro, março e junho de 2012, poderiam ser aproveitados em 6 meses, 5 meses, 4 meses, e um mês, respectivamente, conforme os incisos VI, VII, VIII e XI do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.** O aproveitamento imediato dos créditos somente seria possível para as máquinas e equipamentos adquiridos a partir de julho/2012, conforme o inciso XII do mesmo artigo.

**Não bastasse isso, os caminhões efetivamente não se encontram abrangidos pela expressão “máquinas e equipamentos”, como pretendem os impugnantes. A Secretaria da Receita Federal do Brasil expressou seu entendimento neste sentido em diversas ocasiões e, como exemplo, transcrevemos a ementa da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 12 de fevereiro de 2015, que embora tratando de prestadora de serviços de outro ramo – locadora de veículos – é em tudo esclarecedora sobre a matéria em exame:**

**CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.**

A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, **não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.**

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003. (destacamos)

Nesta solução de divergência são adotados os mesmos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 7, de 25 de janeiro de 2015, da qual transcrevemos, a seguir, alguns trechos:

4. A sistemática de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins diverge em inúmeros aspectos daquelas relativas a outras exações tributárias, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Uma das principais diferenças está no fato de no regime não cumulativo das contribuições sociais não ser uma não cumulatividade plena, como nos impostos citados.

(...)

4.2 O modelo de não cumulatividade criado para as referidas contribuições sociais implica a apuração de créditos por hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência e, sendo uma forma de redução do valor devido —

*ou, em outras palavras, renúncia de receita —, deve ter interpretação restritiva dos dispositivos legais que as definem.*

*4.3 Basicamente, os créditos admissíveis encontram-se descritos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citados pela consulente. Mas, para admitir créditos não basta que a despesa efetuada pela empresa seja essencial ou imprescindível às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses referidas, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.*

*4.3.1 Além disso, dada a sistemática adotada pelo legislador para a não cumulatividade dessas contribuições, de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e de os atrelar a determinada atividade ou ao modo de produção, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição a depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na atividade econômica.*

*(...)*

*5.2 Como anteriormente mencionado, o modelo elegido pelo legislador para a não cumulatividade da Cofins permite a apuração de créditos unicamente pelas hipóteses expressamente previstas no artigo transcrito. Se a hipótese fática se subsumir às disposições do artigo, há crédito. Caso contrário, não. Ou seja, por mais indispensável, necessária ou essencial que seja a despesa efetuada, o direito a crédito só existe caso se amolde às previsões dos incisos transcritos.*

*6. No caso específico trazido à análise, pretende a Consulente apurar créditos em relação aos veículos incorporados ao seu ativo imobilizado, utilizados para locação a terceiros, utilizando-se da faculdade insculpida no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, antes transcrito. Ou seja, pretende apropriar os créditos referentes a tais veículos no prazo opcional de quatro anos, aplicando as alíquotas das contribuições sociais sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição a cada mês.*

*7. Quando efetuada a apuração dos créditos com base no art. 3º, VI, c/c § 1º, III, a Lei nº 10.833, de 2003, admite os créditos para “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros”, dentre outras possibilidades de destinação. Assim, os respectivos encargos de depreciação de tais bens admitirão os créditos, calculados pelas mesmas alíquotas usadas para determinar-se os valores devidos aos respectivos títulos.*

*7.1 Quando efetuada com base no art. 3º, VI, c/c § 14, no entanto, a opção oferecida não trata mais de “máquinas, equipamentos e outros bens”, mas, apenas de “máquinas e equipamentos”. Assim, o deslinde da questão passa exatamente por definir se os veículos estão incluídos nessa expressão “máquinas e equipamentos”.*

*8. Não há que se negar que um veículo possa ser entendido como uma máquina, ou mesmo, lato sensu, um equipamento. Entretanto, a matéria que deve ser analisada não é esta, mas, sim, esclarecer se o legislador, ao permitir os créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre a “aquisição de máquinas e equipamentos”, pretendeu também alcançar os veículos entre eles.*

*9. Analisando a legislação tributária, constata-se que a todo o momento que o legislador quis se referir a veículos ele foi específico, escreveu “veículos”.*

*A própria Lei nº 10.833, de 2003, permite ver tais acepções:*

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*§ 1º Exceetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...]*

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...]*

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

*[...]*

*VI - **máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado**, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196/05)*

*[...] (Sem os destaques no original).*

*9.1 Como se vê, o legislador é específico em mencionar máquinas, equipamentos, veículos, outros bens, não fazendo emprego dos termos aleatoriamente. A legislação tributária não demonstra, seja em atos legais, seja em atos normativos, entender que um termo se confunda com outro. À guisa de ilustração, apresentam-se alguns exemplos mais, em relação a atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:*

*9.1.1 Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002 (sem os destaques no original):*

*Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...]*

*Art. 3º [...]*

*I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante:(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*[...]*

*9.1.2 Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (sem os destaques no original):*

Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

[...]

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas e veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

[...]

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

[...]

§ 3º Na importação de **máquinas e veículos**, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

[...]

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

[...]

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

[...]

IV - **aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;**

[...]

**V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)**

[...]

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

[...]

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

*Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de máquinas e veículos classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.*

[...]

9.1.3 Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (sem os destaques no original):

*Art. 14. Serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação - II, as vendas e as importações de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva na execução de serviços de:*  
(Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012)

[...]

*§ 7º O Poder Executivo relacionará as **máquinas, equipamentos e bens objetos da suspensão referida no caput deste artigo.***

[...]

*§ 10. Os veículos adquiridos com o benefício do Reporto deverão receber identificação visual externa a ser definida pelo órgão competente do Poder Executivo. (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012)*

[...]

9.1.4 Lei n.º 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (sem os destaques no original):

*Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:*

[...]

*II – no art. 1º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;*

9.2 Transcreve-se, ainda, trechos de outros diplomas legais, concernentes a outros tributos: (...)

9.3 Da mesma forma, os atos disciplinadores emanados desta RFB (sem os destaques nos originais):

(...)

9.4 A mesma constância no emprego dos termos é observada também nos demais atos da Administração Tributária, podendo-se citar, exemplificativamente, o Ato Declaratório SRF n.º 48, de 11 de maio de 1998, publicado no Diário Oficial da União (D.O.U.) de 13 de maio de 1998.

10. Dos exemplos transcritos, os quais não esgotam uma lista exemplificativa, **verifica-se que sempre que a legislação tributária pretende alcançar os bens**

**classificados como veículos, cita-os expressamente e, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.**

11. Dessa sorte, tem-se que o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, quando do emprego da expressão "máquinas e equipamentos", não alcançam os veículos, sendo inadmissível a apuração de créditos sobre estes últimos, com base no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

**Da mesma forma, e pelos mesmos fundamentos acima transcritos, conclui-se que a expressão "máquinas e equipamentos" empregada no art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, com a redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, não inclui os "veículos" adquiridos pela empresa impugnante.** (e-fls. 554/562 - grifei)

Os veículos, portanto, se enquadram na previsão do art. 3º, VI, §1º, III, da Lei nº 10.833/2003 como "*outros bens incorporados ao ativo imobilizado*" e não como máquinas e equipamentos previstos na redação do art. 1º da Lei nº 11.774/2008 dada pela Lei nº 12.546/2011.

Afastado este argumento, pleiteia a empresa Recorrente, subsidiariamente, que caberia à fiscalização reconhecer, ao menos em parte, o crédito, em observância do que dispõe a legislação específica por ele mesmo citada (repita-se, o art. 3º, VI, §1º, III, da Lei nº 10.833/2003).

Em sede de diligência esta relatora buscou verificar se quando da apuração do crédito passível de glosa neste item, a fiscalização teria garantido à empresa o valor do crédito correspondente aos encargos de depreciação para os quais admite a tomada do crédito com fulcro no art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 e se os requisitos legais foram observados na hipótese. Caso o crédito não tivesse sido reconhecido sobre os encargos de depreciação, foi solicitada uma justificativa com a razão para essa glosa e/ou a eventual impossibilidade de seu cálculo.

Na diligência, informou a fiscalização que o crédito de depreciação não foi reconhecido sendo que este cálculo não seria possível nestes autos. Como indica o relatório da diligência, os créditos correspondentes aos encargos de depreciação não foram reconhecidos, pois a empresa "**não fez opção por este tipo de crédito e, portanto, não existem as informações para cálculo.** Observe que os valores dos veículos adquiridos antes de 2012, tiveram seus valores aproveitados integralmente na aquisição dos mesmos e declarados nos respectivos DACON" (e-fl. 962 - grifei).

Assim, como confirmado na diligência realizada nestes autos, este cálculo parcial não é viável face a ausência de informações para calcular a depreciação, cabendo ser a ele negado provimento.

Nesse sentido, cabe ser negado provimento ao Recurso neste ponto.

### **III - SUBCONTRATAÇÃO DE EMPRESAS DE TRANSPORTE OPTANTES PELO SIMPLES (ITEM 2.6)**

Neste item, a fiscalização procedeu com a glosa de créditos tomados integralmente pela pessoa jurídica em desconformidade com o limite da proporção de 75% do valor do crédito prevista no art. 3º, §§ 19 e 20 das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, relativos a subcontratação de empresas de transporte optantes pelo SIMPLES (e-fl. 318). Vejamos os termos dos dispositivos legais, incluídos pela Lei n.º 11.051/2004:

*"Art. 3º (...) § 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por:*

*I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

**II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.** (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

**§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2o desta Lei.** (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)" (grifei)

Em sua defesa, afirma a empresa Recorrente que seria descabida a limitação em 75% para o creditamento na subcontratação de empresas SIMPLES vez que "*o Simples Nacional é um regime especial de tributação, razão pela qual somente aquele que, por opção própria, adere a tal sistemática é que deve se submeter aos parâmetros por ele traçados, sendo que o reflexo negativo desta opção não pode resultar em prejuízo a terceiros vinculados ao regime geral.*" (e-fl. 640)

A alegação da empresa Recorrente pretende afastar o limite legal previsto para o aproveitamento do crédito especificamente pelas empresas de transporte. Como bem delineado pela r. decisão recorrida, trata-se de dispositivo específico previsto tão somente para as empresas de transporte vez que, regra geral, a lei não permite o creditamento do PIS e da COFINS para aquisições provenientes de empresas do SIMPLES.

*"Como se vê, o art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, estendeu para o regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, entre outras disposições desta lei, a possibilidade de apuração de créditos sobre valores relativos a subcontratação de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional prevista no art. 3º, § 19, II, nos casos de contribuintes dedicados à atividade de transporte rodoviário de cargas, e estendeu também a determinação de que estes créditos devem corresponder a 75% da alíquota normal, conforme § 20 do mesmo artigo 3º.*

**Note-se que a possibilidade de apuração de créditos relativos a pagamentos efetuados a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional somente existe por expressa previsão legal, nos dispositivos acima transcritos, que afastaram neste caso específico, o disposto no § 2º, II, do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e da Lei n.º 10.637, de 2002, que assim dispõem:**

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*(...)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (destacamos)*

**Por força do dispositivo acima transcrito, pagamentos efetuados a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional nunca dão direito a créditos de PIS e Cofins do regime não cumulativo, salvo casos excepcionais em que, por expressa disposição legal, estes créditos são permitidos, como no caso da fiscalizada. Contudo, os créditos somente podem ser apurados nos exatos termos e limites da lei.**

*Os demais argumentos apresentados pelos impugnantes buscam afastar a aplicação da lei e, assim, ainda que implicitamente, questionam a validade de diploma legal regularmente inserido no ordenamento jurídico. Trata-se, pois, de alegações que não podem ser conhecidas na esfera administrativa, pelas razões já expostas no início deste voto, no tópico intitulado "inconstitucionalidade e ilegalidade".*

*Assim, também estas glosas devem ser mantidas." (e-fl. 563/564 - grifei)*

Afastar a aplicação da lei, como pretendido pela empresa Recorrente, passa pelo reconhecimento de sua inconstitucionalidade por suposta aplicação não isonômica da norma, o que é vedado pela Súmula CARF n.º 2, segundo a qual "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Nesse sentido, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

#### **IV - DAS PESSOAS FÍSICAS CADASTRADAS COMO PESSOAS JURÍDICAS E A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO (ITEM 2.13)**

Neste item, a fiscalização procedeu com a glosa de créditos tomados integralmente pela pessoa jurídica em desconformidade com o limite da proporção de 75% do valor do crédito prevista no art. 3º, §§ 19 e 20 das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, transcritos no item anterior, especificamente para as pessoas físicas autônomas, que foram identificadas na contabilidade da empresa autuada como pessoas jurídicas (e-fls. 325/326).

Como identificado no termo de verificação fiscal, as empresas cadastradas eram as proprietárias dos veículos de pessoas físicas que efetivamente procederam com a prestação de serviço para a empresa Recorrente. Nos termos do Termo de Verificação Fiscal:

*"Nos arquivos de cartas fretes de pessoas jurídicas foram encontrados nomes que não correspondiam a empresas de transportes, como por exemplo as empresas Bradesco Leasing, Banco Finasa S/A e PH Transportes Com. E Mat. Construção Ltda.*

*A Supricel foi intimada a fornecer os documentos e comprovantes de pagamentos das citadas empresas através do Termo de Intimação Fiscal n.º 8 de 13.06.2016. A Supricel respondeu em 11.08.2016.*

*Analisando os documentos, verifica-se que se trata de pagamentos a diversos carreteiros, pessoas físicas, cujos veículos são de propriedade das citadas empresas financeiras e de empresa de ramo diverso de transportes, com objetivo de obter crédito integral destas despesas.*

*Com base nisto, destes valores serão glosadas as diferenças entre o crédito presumido previsto no §§ 19 e 20, do artigo 3º das leis 10637 e 10833 e o valor total creditado (100%-75%=25%).*

*Os pagamentos estão anexados no arquivo anexado às folhas 68." (e-fl. 325 - grifei)*

Os arquivos não pagináveis anexados pela fiscalização à e.fl. 68 evidenciam que os prestadores de serviços eram pessoas físicas, que receberam pelo serviço, e não as pessoas jurídicas.

Já foi afastado no item anterior o argumento trazido pela empresa Recorrente no sentido de que não caberia a restrição a 75% do valor do crédito, tal como sustentado para as empresas do SIMPLES. Com efeito, a própria empresa Recorrente não nega que ocorreu um erro no cadastro das pessoas físicas como pessoas jurídicas. Foi afirmado na defesa que "*não passou de um simples erro no cadastramento destes profissionais pessoas físicas, o que, por si só, não induz qualquer intenção da Empresa Recorrente*" (e-fl. 641).

Portanto, a contribuinte reconhece que o crédito parcialmente glosado não se refere aos serviços prestados por pessoas jurídicas, mas sim por pessoas físicas autônomas para as quais é cabível a restrição do crédito em 75% como delineado no tópico anterior, sob pena de afastar o dispositivo legal que disciplina a questão.

O que resta analisar quanto a este item 2.13 são as razões específicas trazidas quanto à aplicação da multa qualificada de 150%.

Neste ponto, observa-se que a fiscalização não identifica em qual instituto fraudulento dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964 se enquadraria a conduta do sujeito identificada no item 2.13. Diferentemente dos itens 2.12 e 2.14, para os quais a fiscalização buscou demonstrar a existência de conluio (art. 73 da referida lei - item 2.12) e de sonegação (art. 71 da referida lei - item 2.14), como será identificado adiante, para este item a fiscalização não trouxe qualquer motivação clara e específica para o agravamento.

De fato, o único fundamento para o agravamento da multa do item 2.13 da autuação consta descrito de forma geral no tópico 4 do Termo de Verificação Fiscal, nos seguintes termos:

*"4-DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO:*

*Tendo em vista as fraudes perpetradas pela Supricel, conforme devidamente demonstrado neste termo, visando eximir-se do pagamento dos tributos devidos, restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei n.º 9.430 de 1996, que assim dispõe:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*  
*(...)*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*Cumpre lembrar que a lei 11.488, de 15 de junho de 2007, alterou a redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, conforme abaixo transcrito:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)*  
*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 duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*Entretanto, a base legal para a qualificação da multa continua sendo os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, cuja redação mencionamos abaixo:*

*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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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 imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.*

*Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72. Ressalte-se que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964.*

**Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei. Destarte, o lançamento de ofício foi efetuado com multa de 150%" (e-fls. 330/331 - grifei)**

Assim, especificamente para o item 2.13, não é possível identificar no fundamento trazido pela fiscalização em qual hipótese infracional a conduta do sujeito teria se enquadrado para invocar a qualificação da multa. A fiscalização não motivou a autuação quanto à qualificação neste item, não trazendo qualquer consideração fática específica suscetível a atrair a hipótese de qualificação da multa.

Com isso, não é possível afirmar, face a ausência de qualquer fundamento fático trazido pela fiscalização, a efetiva existência intuito doloso de se creditar à maior do PIS e da COFINS.

E aqui frise-se que os documentos fiscais trazidos nos arquivos não pagináveis anexados pela fiscalização à e-fl. 68 trazem os nomes das pessoas físicas prestadoras de serviço juntamente com as pessoas jurídicas cadastradas na contabilidade, inclusive nas faturas e nas informações de pagamento, o que poderia denotar um eventual erro de cadastro das pessoas físicas. Inclusive, nos arquivos correspondentes ao Banco Finasa (página 28 do arquivo não paginável), observe-se que aparentemente a empresa tinha dúvida de qual o contratado a ser cadastrado, o Banco ou a pessoa física:

**SUPRICEL** **CONTRATO DE FRETE N. 717464** Página 1 / 2  
Enchavo: 14/03/2012 16:37

<b>Contratante</b>			
NARITUBA	CNPJ	03.077.452/0024-58	RNTIC
RODOVIA BR 316 KM 14, SN, SALA 3			
NARITUBA-PA	CEP	67200-000	Fone
			(91) 32560334

<b>Administradora de Meio de Pagamento</b>			
GPS Logística	Nome	CPF/CNPJ	ANEX
			03

<b>Contratado</b>			
Nome	Banco Lirrosa		CPF / CNPJ
Endereço			
CEP	Cidade		UF
RNTIC	Val. RNTIC		PIS/IT
Vinculo			
<b>Dados do Meio de Pagamento</b>			
Banco	Agência	Conta	

<b>Motorista</b>			
Nome	JOSE FERNANDES LEME FILHO	CPF / CNPJ	624.243.356-34
Endereço	RUA SAO SEBASTIAO, 551 CENTRO		
CEP	14960-000	Cidade	NOVO HORIZONTE
			UF
			SP
<b>Dados do Meio de Pagamento</b>			
		Número do Cartão	

Diante disso, sem uma concatenação dos fatos praticados pelo sujeito com as hipóteses de qualificação da multa e não demonstrado o intuito doloso, cabe ser afastada a qualificação aplicada no item 2.13 da autuação, como já entendido por este CARF:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*PASSIVO FICTÍCIO.*

*Comprovada em parte a existência e exigibilidade das obrigações registradas no passivo, tidas como não comprovadas pelo Fisco, exonera-se parcialmente o valor lançado.*

**MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO COMPROVADO. NÃO CABIMENTO.**

**Não tendo sido comprovado o intuito doloso do sujeito passivo pelo Fisco, não cabe a imposição da multa qualificada.**

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE DOLO.**

*Para a caracterização da previsão legal do artigo 135 do CTN deve restar provada a prática do ato ilegal e o intuito doloso de deixar de pagar o tributo. A responsabilidade tem natureza jurídica subjetiva. Não provado o dolo deve ser excluída a responsabilidade pessoal do recorrente solidário." (Número do Processo 11516.005992/2009-14 Data da Sessão 24/03/2015 Relator Luiz Tadeu Matosinho Machado (ad hoc) Acórdão 1103-001.197 - grifei. Unânime quanto à multa qualificada)*

Assim, diante da ausência de motivação para a qualificação da multa, sem a demonstração do dolo especificamente para a infração do item 2.13, entendo que deve ser afastada a multa qualificada aplicada neste item, sendo mantida a exigência das contribuições com o acréscimo da multa no patamar de 75%, com fulcro no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

**V - DAS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL - NOTAS FISCAIS FRAUDULENTAS E A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO (ITEM 2.12)**

Neste item, a fiscalização procedeu com a glosa de crédito com aquisição de óleo diesel diante de procedimento considerado ilegal pela fiscalização para o pagamento de despesas com combustíveis por meio de cartas de frete emitidas. Como descrito pela fiscalização:

*"A Supricel, utiliza no seu dia a dia a seguinte rotina para abastecimentos de sua frota de caminhões:*

*a) Os motoristas recebem um formulário de autorização para abastecimento;*

*b) Nos postos conveniados, abastecem o veículo e assinam o cupom fiscal com os valores e quantidades registrados na bomba;*

*c) Os postos colecionam estes documentos assinados e emitem, ao final de um período determinado, uma nota fiscal consolidada (Venda ECF);*

*d) Esta nota fiscal é acompanhada dos documentos acima citados, para conferência e pagamento dos valores totais dos ECF emitidos.*

*e) Também existem pagamentos utilizando dos serviços de Ticket Car.*

*A Supricel também subcontrata outras empresas e Pessoa Físicas para sua atividade de transporte de cargas.*

*O pagamento ainda segue o modelo da Carta Frete. A carta frete é um modelo ultrapassado que obriga o motorista autônomo a abastecer somente nos postos autorizados pelas transportadoras contratantes, contribuindo para a sonegação de tributos e pela não renovação da frota.*

*A Lei número 11.442/2007, dispõe no seu artigo 5ºA – a obrigatoriedade que os pagamentos dos fretes do transporte rodoviário de cargas ao TAC – Transportador Autônomo de Cargas, sejam feitas por meio de crédito em conta corrente mantida em instituições integrantes do sistema financeiro nacional, inclusive poupança, ou por outro meio regulamentado pela ANTT. Este outro meio é PEF – Pagamento eletrônico de frete, regulamentado pela Resolução ANTT n.º 36958/2011.*

*Portanto, a prática da Supricel é totalmente ilegal e se não bastasse isto, conforme abaixo demonstrado, é utiliza para práticas lesivas aos cofres públicos e a seguridade social.*

*A Supricel quando contrata um TAC – Transportador autônomo de cargas emite um documento chamado “Contrato de Frete Rodoviário” em 3 vias.*

*Este contrato tem, no seu final, campos com os dizeres: “adiantamento: A, Adiantamento B: e Saldo de Frete.*

*Também é possível visualizar na 2º via, os dizeres “Esta via é válida somente para pagamento/troca do adiantamento “A” no posto indicado no campo valor do tráfego (Deverá ser retirada)”. Na 3º via, Saldo de frete, os dizeres são “esta via é válida somente para pagamento/troca do saldo de frete, condicionada à apresentação das vias do comprovante de entrega, carimbada e assinada pelo destinatário e sem qualquer restrição, no posto indicado no campo valor do tráfego”.*

*(...)*

*A Conta 3.1.02.01.000025 – Carreiro-OPE é uma conta de custos e despesas e recebe débito, tendo como contrapartida a conta contábil genérica 2.1.02.1.000001 – Carreiros a Pagar (pelo valor consolidado das cartas fretes emitidas no mês) e a crédito, a baixa das notas fiscais emitidas pelo posto de combustíveis referente aos abastecimentos realizados pelos carreiros (contratados pela Supricel), abastecimentos estes, pagos com descontos das cartas fretes emitidas (CFR).*

*Ou seja, os postos de combustíveis não recebem os valores das notas fiscais contabilizadas nas contas de fornecedores (No caso do posto PM & F Primos, a conta é 2.1.01.01.050566) e sim os valores das cartas fretes (CFR) descontadas (pagas) pelos abastecimentos dos carreiros e contabilizados na conta contábil de carreiros a pagar 2.1.02.01.00001.*

**Estas Notas Fiscais emitidas são de favor, já que não existem pagamentos por elas, APENAS CONLUIO ENTRE A SUPRICEL E OS POSTOS CONVENIADOS.**

**Em outras palavras, as despesas contabilizadas como despesas na compra de óleo diesel destes postos não são dos caminhões da Supricel, mas dos carreteiros que efetuam os transportes e recebem como pagamentos as cartas fretes e as descontam quando abastecem seus veículos nestes postos de combustíveis.**

**RESSALTE-SE QUE A SUPRICEL TOMA CRÉDITO TANTO DOS VALORES DAS DESPESAS COM AS CARTAS FRETES COMO DAS DESPESAS INDEVIDAS DE COMPRAS DE ÓLEO DIESEL PELOS CARRETEIROS.**

A Supricel foi intimada em 21.03.2016, através do Termo de Intimação Fiscal n.º 4, para apresentar diversos documentos e seus respectivos comprovantes de pagamentos, entretanto, deixou de apresentar vários documentos e comprovantes de pagamentos.

A Supricel foi, então, reintimada em 13.06.2016, através do Termo de Constatação e Intimação n.º 10 e novamente em 27.07.2016, através do Termo de Rentimação Fiscal n.º 11. Até a presente data, não apresentou os documentos requeridos, dentre eles os comprovantes de pagamentos das notas fiscais de favor.

(...)

Intimados alguns dos fornecedores, a resposta foi sempre que os valores foram recebidos em dinheiro no caixa, inclusive as empresas pertencentes ao mesmo grupo: Supricel Posto Planalto Ltda CNPJ n.º 09.039.849/0001- 43 (agora chamado Apoio Operacional a Empresas Ltda) e Moura Derivados de Petroleo Ltda, CNPJ n.º 17.160.185/0001-02, folhas 266 a 311, corroborando a fraude noticiada.

(...)

Portanto serão glosadas todas as notas fiscais contabilizadas como contrapartidas nas contas contábeis 3.1.02.01.000025 – Carreteiros- OPE, utilizada até 30.04.2012, como das contas 3.1.02.01.000028 – Carreteiros CFR-E PF – Ope e 3.1.02.01.000029 – Carreteiros CFR-E PJ – OPE, utilizadas após 01.05.2012." (e-fls. 321/325 - grifei)

Na defesa, sustenta a empresa Recorrente que o crédito sobre a aquisição de óleo diesel por meio das notas emitidas seria cabível, vez que estas notas não foram fraudulentas ou dolosas. As notas fiscais representariam as operações de aquisição de combustíveis para operações com a frota própria ou de subcontratação. Especificamente na subcontratação, afirma que por questões contratuais o óleo diesel consumido pelas subcontratadas era pago pela empresa Recorrente, na condição de subcontratante. (e-fl. 675)

A questão em discussão, portanto, não é se o óleo diesel seria um insumo da empresa Recorrente, o que é inegável considerando sua atividade de transporte de cargas. A glosa dos créditos ocorreu vez que, segundo a fiscalização, os postos de gasolina emitiam notas fiscais de venda de combustível para a empresa Recorrente que, na verdade, representavam venda de combustível para terceiros por ela subcontratados para a realização dos transportes (pessoas físicas ou jurídicas). E o pagamento para os subcontratados por meio de carta frete é um procedimento vedado pela legislação (art. 5º-A, Lei n.º 11.442/2007).

Assim, todas as notas fiscais de combustíveis identificadas como contrapartida nas contas de Carreteiros foram glosadas (contas contábeis 3.1.02.01.000025 – Carreteiros- OPE, utilizada até 30.04.2012, 3.1.02.01.000028 – Carreteiros CFR-E PF – Ope e 3.1.02.01.000029 – Carreteiros CFR-E PJ – OPE, utilizadas após 01.05.2012).

Na Resolução 3402-001.372, este ponto gerou maiores questionamentos, direcionados ao contribuinte no item *(ii.4)* e à fiscalização no item *(iii.2)* da Resolução, respondidos na diligência fiscal.

A maior dúvida gira em torno dos elementos de prova para demonstrar que todas as operações indicadas nas contas contábeis 3.1.02.01.000025 – Carreiros- OPE, 3.1.02.01.000028 – Carreiros CFR-E PF – Ope e 3.1.02.01.000029 – Carreiros CFR-E PJ – OPE, glosadas pela fiscalização, representariam aquisições de combustíveis pelas subcontratadas e não pela empresa Recorrente e seriam fraudulentas.

Ora, como relatado pela fiscalização, tanto na compra direta de combustível realizada pela empresa Recorrente para o abastecimento da frota própria, como na compra de combustível por seus subcontratados, pessoas físicas e jurídicas, intermediado pela empresa subcontratante, o procedimento adotado pela empresa Recorrente foi semelhante: *"a) Os motoristas recebem um formulário de autorização para abastecimento; b) Nos postos conveniados, abastecem o veículo e assinam o cupom fiscal com os valores e quantidades registrados na bomba; c) Os postos colecionam estes documentos assinados e emitem, ao final de um período determinado, uma nota fiscal consolidada (Venda ECF)"*.

Especificamente para as pessoas físicas e jurídicas subcontratadas, a empresa utilizava o modelo da Carta Frete que, nas palavras da fiscalização, obriga o motorista *"a abastecer somente nos postos autorizados pelas transportadoras contratantes"*.

Assim, pelo próprio relato da fiscalização, a nota fiscal consolidada emitida pelo posto de gasolina abrangia valores relacionados ao abastecimento da frota própria da empresa e dos subcontratados. Especificamente as parcelas relacionadas aos subcontratados, os valores de combustíveis, identificadas nas Cartas Fretes, eram lançadas na contabilidade da empresa Recorrente nas contas contábeis de carreiros.

Para compreender quais seriam os valores lançados nas contas contábeis de "Carreiros", bem como para identificar as pessoas físicas e jurídicas subcontratadas que foram nelas abrangidos e se valores relacionados ao abastecimento de frota própria estariam nela lançados, foi solicitado à empresa Recorrente informar se *"possui uma memória de cálculo dos valores lançados em sua contabilidade nas contas contábeis mencionadas pela fiscalização (de débito 2.1.02.1.000001 – Carreiros a Pagar e 2.1.02.01.000002 – Carreiros a pagar CFR-E e das contas contábeis de crédito 3.1.02.01.000025 – Carreiros- OPE, 3.1.02.01.000028 – Carreiros CFR-E PF – Ope e 3.1.02.01.000029 – Carreiros CFR-E PJ – OPE)*. Informar se *é possível segregar os pagamentos efetuados e informados dentro dessas contas contábeis para identificar quem são os reais beneficiários dos pagamentos e/ou os números do Contrato de Frete Rodoviário – CFR.*" Em sua manifestação na diligência, a empresa não trouxe qualquer consideração específica em resposta a este item. No relatório de diligência, o fiscal informou que solicitou essas informações à empresa desde à época da fiscalização, igualmente sem resposta.

Assim, não há elementos nos autos suficientes para afastar a alegação fiscal no sentido de que as contas contábeis identificadas como "Carreiros" abrangem, apenas, valores pagos aos subcontratados, pessoas físicas e jurídicas, diretamente ou por meio de carta de frete (abastecimento em postos parceiros). Ao contrário do que afirma a empresa Recorrente em sua defesa, não constam elementos nos autos que evidenciem que essas contas envolvem

abastecimento da frota própria da empresa, não abrangendo, portanto, valores pagos para os motoristas para o abastecimento dos veículos próprios da empresa Recorrente.

Ademais, foi possível confirmar na diligência que o abastecimento de frota própria da empresa Recorrente não foi objeto de glosa, tendo sido reconhecidos os créditos, inclusive, dos pagamentos efetuados por meio dos serviços de Ticket Car. Como indicado no relatório da diligência (resposta ao ponto **iii.2.5**), para todos os pagamentos dos abastecimentos da frota da própria empresa por meio de ticket car, "**as notas fiscais correspondentes foram consideradas integralmente.**" (e-fl. 964 - grifei)

Pois bem. No entendimento da fiscalização, o pagamento pela empresa Recorrente do valor do combustível pago pelos terceiros subcontratados não poderia ser incluído no cálculo do crédito do PIS e da COFINS, vez que não representou uma compra direta da pessoa jurídica, mas sim o pagamento de uma despesa que foi incorrida pelo terceirizado. Ou seja, as notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina não representaram efetiva venda de combustível para a empresa Recorrente, mas sim, uma venda de combustível aos subcontratados.

A fiscalização, portanto, não nega a possibilidade da empresa Recorrente subcontratar os serviços de transporte por ela prestados e tomar os créditos correspondentes, tal como reconhecido recentemente na Solução de Consulta COSIT n.º 160/2019<sup>8</sup>. Contudo, a forma adotada para a tomada do crédito dos combustíveis nas subcontratações é fraudulenta e contrária à legislação: por meio da emissão de Cartas de Frete compensadas pelas subcontratadas nos postos de gasolina.

Para evidenciar a fraude cometida na emissão das Cartas de Frete, a fiscalização desenvolveu argumentação no Termo de Verificação Fiscal em torno da vedação legal de emissão de Cartas de Frete como forma de pagamento dos motoristas autônomos (leia-se, pessoas físicas). Não foram identificadas na autuação, por exemplo, a razão para considerar como fraudulento o pagamento realizado por meio carta de frete para pessoas jurídicas.

Por conseguinte, foi questionado na diligência fiscal "*a razão pela qual todas as notas fiscais contabilizadas como contrapartidas nas contas contábeis 3.1.02.01.000025 – Carreiros- OPE, utilizada até 30.04.2012, como das contas 3.1.02.01.000028 – Carreiros CFR-E PF – Ope e 3.1.02.01.000029 – Carreiros CFR-E PJ – OPE não representam vendas de combustíveis para a empresa Recorrente. Foram identificadas inconformidades em todas as notas fiscais emitidas e/ou em relação a todos os postos de gasolina relacionados? Identificar com clareza quais notas fiscais emitidas não representam efetivamente operações de vendas de combustíveis para a empresa ou mesmo pormenorizar os postos de gasolina nas quais foram identificadas fraudes cometidas nos pagamentos de carreiros.*"

---

<sup>8</sup> "CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE MULTIMODAL DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. POSSIBILIDADE.

*As pessoas jurídicas operadoras de transporte multimodal nacional sujeitas à apuração não cumulativa da COFINS podem apurar créditos, a título de insumos na prestação de serviço de transporte multimodal de cargas, em relação aos dispêndios com subcontratações firmadas com terceiros para a execução dos serviços de transporte rodoviário e ferroviário e de transbordo de cargas, sem prejuízo da aplicação dos demais requisitos normativos e legais que disciplinam a matéria.*

*Dispositivos Legais: Lei n.º 9.611, de 1998; art. 3º, II, da Lei n.º 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018. (...)." (grifei)*

Respondeu a fiscalização que todas as notas fiscais constantes dos arquivos não pagináveis constantes das e-fls. 205 não representam efetivamente operações de vendas de combustíveis para a empresa, com todos os postos identificados no relatório fiscal das e-fls. 901-957. Nas palavras da fiscalização:

**"Reforçando, a empresa se creditou, dos valores do óleo diesel utilizado nos caminhões dos carreteiros PF e nos caminhões das pequenas empresas subcontratadas, ou seja, de despesas de terceiros, cuja relação é de prestação de serviços de transportes subcontratados.**

*O modus operandi, para que a empresa pudesse utilizar deste esquema fraudulento foi, folhas 205:*

*1- Cooptou um grande número de postos parceiros;*

**2- Pagou os subcontratados com Carta Frete;**

**3- Dispôs que os subcontratados deveriam/poderiam pagar as despesas com combustíveis (descontar) com as Cartas Fretes, nos postos parceiros;**

*4- Contabilizou os valores dos serviços subcontratados com despesas, tendo como contrapartida, uma conta de passivo específica de carreteiro a pagar;*

**5- Contabilizou as notas fiscais emitidas pelos postos parceiros, referentes aos descontos das cartas fretes, de vários subcontratados, em um determinado período, com despesas de óleo diesel próprio, tendo como contrapartida uma conta de Fornecedores;**

*6- Para fechar as contas, **ele pagou os valores diretamente aos postos**, mas contabilizou, com históricos genéricos, as saídas dos valores das contas Caixa/Banco, contra a conta de passivo carreteiro a pagar, **como se os pagamentos tivessem sido feitos aos subcontratados**;*

*7- Finalmente, ele baixou a conta de Fornecedores (dos postos parceiros) contra (anulando) as despesas com serviços subcontratados. Veja, esta anulação é apenas contábil, mas os documentos fiscais emitidos serviram para crédito de Pis/Cofins, ficando apenas o que houve realmente, a prestação de serviços de subcontratação de transportes de cargas, conforme cópias dos razões das citadas contas, anexados às folhas 205." (e-fls. 961/962 - grifei)*

Mais adiante, a fiscalização afirma "que este esquema ocorreu em grande escala, tanto para PF como para PJ. Não se tratou de equívoco, mas sim, aproveitamento fraudulento de créditos de terceiros, como se fosse próprio, com contabilização genérica para acobertar tal prática abusiva. Entretanto, este procedimento não foi para todos os pagamentos realizados, existiram pagamentos diretos aos subcontratados." (e-fl. 962 - grifei)

O que eu depreendo do relato fiscal constante da autuação e da diligência fiscal realizada é que o valor dos combustíveis utilizados na prestação dos serviços de transporte subcontratados pela empresa Recorrente foi pago por ela através das Cartas Frete. Ao invés de pagar o valor do combustível diretamente às pessoas físicas ou jurídicas contratadas, por integrar o preço do serviço de transporte, a empresa Recorrente procedia com o pagamento diretamente aos postos de gasolina, que emitiam uma nota fiscal única abrangendo todos os abastecimentos realizados (veículos de terceiros subcontratados identificados nas Cartas Frete).

Uma vez que o combustível faz parte do preço do transporte e foram discriminados nas notas de subcontratação dos serviços, os valores foram contabilizados pela empresa Recorrente como valores pagos aos subcontratados. O exemplo trazido pela fiscalização

na autuação, detalhado no relatório de diligência fiscal, confirma essa configuração da operação realizada pela empresa Recorrente:

*"(...) informo que os pagamentos das notas fiscais (no caso a empresa PM & F Primos) eram realizados aos postos parceiros e envolviam os abastecimentos de vários subcontratados (PF e PJ), em determinado período, não sendo possível individualizar nos registros contábeis.*

*Abaixo outros exemplos que os valores pagos, referem-se a vários abastecimentos realizados, baseados nos comprovantes de pagamentos, entregues pela empresa, folha 61:*

*Tomemos, por exemplo, a carta frete n.º 713.828, de 26.01.2018 (sic.), em nome de Marcelo Vilela da Silva, no valor de R\$ 900,00, folhas 873 a 879:*

**i) Ele descontou no Posto, Farol Comercial Ltda., localizado na Dutra, município de Guarulhos;**

**ii) Foram, 2 valores = R\$ 540,00 e R\$ 360,00, no caminhão de placa BWS 4195;**

**iii) O posto gerou duas faturas, 011567 e 011579, nos valores de R\$ 2.000,00 e R\$ 1.630,00 = R\$ 3.630,00.**

**iv) A Supricel, pagou em 28.02.2018 (sic.), pela conta do Banco Itaú, contabilizada em contrapartida a conta de carreteiro a pagar;**

*Outro exemplo, da carta frete n.º 714.122, de 07.02.2012, de Marcelo Vilela do Santos (sic. Da Silva), no valor de R\$ 900,00, folhas 880 a 884:*

**v) Ele descontou no Posto, Farol Comercial Ltda, localizado na Dutra, município de Guarulhos;**

**vi) Ele abasteceu em 07.02.2012, no valor de R\$ 360,00, no caminhão de placa BWS 4195;**

**vii) O posto gerou um boleto, no valor de R\$ 2.218,45.**

**viii) A Supricel, pagou em 22.02.2018 (sic.), pela conta do Banco Itaú, contabilizada em contrapartida a conta de carreteiro a pagar" (e-fl. 963 - grifei)**

Assim, o posto de gasolina procedia com a emissão de efetiva nota fiscal de venda de óleo diesel, seja diretamente para a frota própria da empresa Recorrente, seja para a frota dos subcontratados, sendo que a empresa Recorrente era quem arcava com o valor do combustível conforme identificado na Carta Frete.

Contudo, ao proceder desta maneira, a empresa Recorrente acabou por tomar o crédito em duplicidade: sobre o valor total das notas de subcontratação, incluindo o valor da Carta de Frete (combustível), e sobre a nota fiscal de combustível emitida pelo posto de gasolina ao final do mês, que incluiu o valor dos combustíveis pagos pelas subcontratadas.

Essa foi a afirmação categórica feita pela fiscalização que não foi refutada de qualquer forma pela empresa Recorrente: a empresa transportadora tomou o crédito **"tanto dos valores das despesas com as cartas fretes como das despesas indevidas de compras de óleo diesel pelos carreteiros."**

Ora, mesmo se estivesse correto o procedimento adotado pela empresa Recorrente, caberia a ela tomar o crédito uma única vez. Uma vez que o combustível incorrido na subcontratação já estava incluído nas notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina, não poderia a empresa Recorrente tomar o crédito tanto sobre as notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina como sobre as Cartas Frete emitidas em favor das subcontratadas.

Assim, os valores correspondentes às cartas fretes, identificados nas contas contábeis de "Carreiros", não poderiam ser creditadas, para evitar o creditamento em duplicidade no valor dos combustíveis. Mostra-se, portanto, correta a glosa perpetrada pela fiscalização.

Contudo, importante ainda avaliar se o procedimento adotado pela empresa Recorrente, de emitir Carta Frete aos subcontratados, seria um procedimento fraudulento, em conluio com os postos de gasolina.

Neste aspecto, a fiscalização entende que a empresa Recorrente não poderia pagar os seus subcontratados por meio de cartas frete, sendo que as notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina refletindo esse pagamento seriam apenas notas de favor, em um conluio entre a empresa Recorrente e os postos de gasolina para reduzir o valor do PIS/COFINS devido na operação pela empresa transportadora Supricel:

*"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 imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.*

*Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72. Ressalte-se que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502 de 30 de novembro de 1964." (grifei)*

Para respaldar que essa operação não poderia ser adotada pela empresa Recorrente, a fiscalização afirma que essa operação de emissão de Carta Frete é vedada pela legislação quando da remuneração dos carreiros pessoas físicas, por determinação da ANTT. Na diligência, foi questionado se "*considerando as normas da ANTT mencionadas pela fiscalização, quais os procedimentos que deveriam ser seguidos pela empresa para a subcontratação de serviços de transporte de pessoas físicas e que não teriam sido observados no presente caso? E de pessoas jurídicas? Tratam-se de normas idênticas? Quais documentos deveriam ser emitidos para respaldar essas operações que não foram identificados no presente caso?*"

Em resposta, identificou a fiscalização:

*"Com relação ao item iii.2.4, relativo as normas da ANTT, juntamos a Lei 11.442/2007 e a resolução ANTT n.º 3658/2011, que disciplina a forma de remuneração dos **transportadores pessoas físicas e jurídicas**, no caso de subcontratação, folhas 885 a 900.*

*A norma é clara, conforme artigo 5º, que a forma de pagamento deverá ser efetuada por meio de crédito em conta mantida em instituição integrantes do sistema financeiro nacional, inclusive poupança, ou outro meio de pagamento regulamentado pela ANTT.*

***O § 6º, do citado artigo afirma "É vedado o pagamento do frete por qualquer outro meio ou forma diversa do previsto no caput deste artigo ou se regulamento.***

***A Resolução ANTT 3658/2011, prevê que o contratante de transporte deverá cadastrar a operação por meio de uma Instituição de Pagamento Eletrônico de***

**Frete e receber o correspondente CIOD (Código Identificador da Operação de Transporte).**

**Na citada Resolução, no seu artigo 35, dispõe: “Fica Vedada a utilização de Carta-Frete, bem como o de qualquer outro meio de pagamento previsto nesta Resolução para fins de remuneração do TAC (transportador autônomo de carga) ou seus equiparados, decorrentes da prestação do serviço de transporte rodoviário de carga por conta de terceiro e mediante remuneração”** (e-fl. 964 - grifei)

Confirma-se, portanto, que o procedimento adotado pela empresa Recorrente para proceder com o pagamento de seus subcontratados por meio de Carta Frete foi contrária à legislação específica vigente à época dos fatos geradores, aplicável para o transporte de cargas. E, como visto, esse procedimento ilegal ensejou em um aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS em duplicidade, tanto sobre a Carta Frete (que não poderia ser emitida, por ser prática vedada pela legislação do transporte de cargas), como pelas notas fiscais dos postos de gasolina (emitidos com fulcro nas Cartas Frete).

A Resolução ANTT 3658/2011, que regulamentou o art. 5º-A da Lei n.º 11.442/2007 identificado pela fiscalização na autuação, foi publicado em 27/04/2011, expressamente vedando a utilização da prática da Carta de Frete a partir da data da publicação da Resolução.<sup>9</sup> E esta resolução foi ampla, para vedar a utilização de Carta de Frete tanto para remuneração de pessoas físicas (Transportadores Autônomos de Cargas - TAC), como de pessoas jurídicas (Empresas de Transporte de Cargas - ETC). É o que elucida a ANTT em seu site:

*"PEF - Pagamento Eletrônico de Frete*

*Em 15 de dezembro de 2009, foi editada a Medida Provisória nº 472. Ao ser analisada pelo Congresso Nacional, incluiu-se o artigo 5º-A na Lei nº 11.442/2007. Dessa forma, o legislador determinou que o pagamento pelo serviço de transporte realizado por Transportadores Autônomos de Cargas - TAC, por Empresas de Transporte de Cargas - ETC com até três veículos ou por membros de uma Cooperativa de Transportadores de Carga - CTC fosse somente realizado por meio de crédito em conta depósito mantida por instituição bancária ou por outro meio de pagamento regulado pela ANTT, vedando assim o uso da Carta-Frete. Com isso, surgiram os conceitos do Pagamento Eletrônico de Frete (PEF) e de Instituições de Pagamento Eletrônico de Frete - IPEFs, que visam centralizar e organizar o mercado acessório ao mercado do Transporte Rodoviário de Cargas.*

*Em abril de 2011, foi publicada a Resolução ANTT nº 3.658/2011 para regulamentar o Pagamento Eletrônico de Frete, previsto na Lei nº 11.442/2007. Nessa temática, além de assuntos relacionados ao transporte, a ANTT assumiu a habilitação das Instituições de Pagamento Eletrônico de Frete - IPEFs.*"<sup>10</sup> (grifei)

<sup>9</sup> Cumpre mencionar que o art. 34 da referida Resolução ANTT 3658/2011 garantiu um prazo de 270 (duzentos e setenta) dias contados da publicação da Resolução para que os contratantes e contratados dos serviços de transportes adequassem suas práticas, de forma educativa. Esse prazo encerrou-se em janeiro/2012, quando todas as práticas da Recorrente já deveriam ter sido ajustadas aos procedimentos estabelecidos. expressa o dispositivo: "Art.34. Exclusivamente no que se refere ao contratante e ao contratado, a fiscalização, nos primeiros duzentos e setenta dias a partir da vigência desta Resolução, terá fins educativos, sem a aplicação das sanções previstas nesta Resolução. (NR dada pela Resolução ANTT nº 3731 de 2011)"

<sup>10</sup> Disponível em [http://www.antt.gov.br/cargas/arquivos\\_old/PEF\\_\\_Pagamento\\_Eletronico\\_de\\_Frete.html](http://www.antt.gov.br/cargas/arquivos_old/PEF__Pagamento_Eletronico_de_Frete.html)

Desta forma, os postos de gasolina efetivamente atuaram em conluio com a empresa Recorrente por meio da emissão de notas fiscais abrangendo as cartas fretes ilegalmente emitidas, por se tratar de um meio de remuneração expressamente vedado pela legislação do transporte de cargas.

Confirma-se, portanto, a atuação fraudulenta e dolosa das empresas, que continuaram com prática vedada pela legislação específica aplicável no transporte de cargas de forma a reduzir o valor de PIS/COFINS devidos pela pessoa jurídica Recorrente, por meio do aproveitamento em duplicidade de créditos. Esse aproveitamento em duplicidade foi de difícil identificação e rastreamento, vez que os valores das Cartas Frete estavam embutidos em notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina que envolviam operações legítimas de abastecimento de frota própria pela empresa Recorrente.

Nesse sentido, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário para manter integralmente a exigência objeto do item 2.12 da autuação.

#### **VI - QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO FACE A SISTEMÁTICA DECLARAÇÃO A MENOR DAS CONTRIBUIÇÕES EM DCTF (ITEM 2.14)**

No item 2.14, a fiscalização afirma que a empresa sistematicamente declarou em DCTF o valor devido das contribuições na proporção de apenas 10% (dez por cento) do valor das contribuições declaradas nas EFD Contribuições (e-fls. 326/327), procedendo com a exigência das diferenças das contribuições devidas, não declaradas em DCTF e não recolhidas. Em razão do intuito de fraude, foi exigida multa de qualificada de 150% sobre os valores.

Cumpra primeiramente consignar que, quanto a este item, a empresa deixou de apresentar defesa quanto ao valor das contribuições autuadas. Foi apresentada defesa, tão somente, quanto a impossibilidade de agravamento da multa por ausência de indício ou prova de fraude por parte da empresa, que não teria agido com intuito ou intenção de fraudar o erário, não tendo impedido ou retardado o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador, vez que os valores não declarados em DCTF foram informados em outros documentos fiscais (EFD Contribuições).

Passa-se, por conseguinte, à análise da aplicabilidade da qualificação da multa neste item. Adoto, aqui, as mesmas razões de decidir desta relatora no Acórdão n.º 3402-005.387, relacionada ao mesmo contribuinte referente ao ano calendário de 2011, no qual a mesma conduta foi tomada pelo contribuinte por ter declarado em DCTF somente 10% do valor indicado em DACON (processo n.º 16004.720317/2016-31).

Segundo o Termo de Constatação Fiscal, entendeu a fiscalização que ao deixar de declarar integralmente os valores em DCTF (declarados 10% por todo o período de apuração), deveria ser atraída a qualificação da multa prevista originariamente no inciso II do art. 44, da Lei n.º 9.430/96 (dispositivo indicado como fundamento legal da autuação), posteriormente reproduzido no §1º daquele mesmo artigo na redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - cento e cinquenta por cento, **nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Redação anterior à alteração dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 1o 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**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)" (grifei)*

A razão para a existência de dolo na hipótese foi o fato do contribuinte não ter declarado em DCTF os valores, não obstante constassem as informações dos fatos geradores na EFD Contribuições. Nos termos do referido Termo:

**"Analisando os valores declarados nas EFD Contribuições, referente ao ano-calendário de 2012, constatamos que a empresa sistematicamente declara em DCTF o correspondente a 10% do valor devido (...)**

*Veja que não se trata de simples adimplemento dos tributos, mas um prática reiteradas, inclusive nos outros anos calendário, com por exemplo, o ano calendário de 2011, objeto de lançamento em outro processo.*

***Como a DCTF é o instrumento para as empresas confessarem seus débitos, nos lançamentos por homologação, tal prática constituiu uma fraude com alto potencial lesivo aos cofres públicos, na medida que sonega parte relevante dos valores devidos.***

*No caso verifica-se a omissão por parte do sujeito passivo, bem como a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade lançadora da ocorrência do fato gerador, mesmo que parcialmente, da sua natureza e circunstâncias materiais. Caracterizada a intenção, está presente o dolo." (e-fls. 326/327 - grifei)*

Como se depreende do trecho acima, a fiscalização descreve a ocorrência na hipótese do tipo de sonegação do art. 71 da Lei n.º 4.502/1964, que expressa:

***"Art. 71. Sonegação é tôda 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."*** (grifei)

Com efeito, vislumbra-se no presente caso a intenção dolosa da empresa Recorrente de encobrir o fato gerador do tributo ao deixar de prestar a informação apenas na DCTF, trazendo todas as informações pertinentes na EFD Contribuições. Isso porque, dentre esses documentos, a DCTF é o único suscetível a constituir o crédito tributário, como meio de confissão de dívida, tendo o contribuinte dolosamente deixado de prestar as informações apenas naquele documento fiscal.

Dessa forma, o contribuinte conseguiu retardar a efetiva constituição do crédito tributário, que ocorreu somente por meio do lançamento de ofício. Assim, tratou-se de uma verdadeira ação dolosa tendente a retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, nos termos do art. 71 da Lei n.º 4.502/64 acima transcrito.

E essa ação foi tomada durante anos pela empresa, em especial durante todo o período fiscalizado de 2011 e 2012, nos quais o contribuinte declarou em suas DCTFs o exato percentual de 10% do valor declarado nos DACONs e nas EFD Contribuições, evidenciando se tratar de uma conduta reiteradamente praticada.

Ademais, inexistiu qualquer notícia nos autos quanto à busca de regularização dos débitos autuados reconhecidos pela própria empresa Recorrente como devidos, vez que não apresentou qualquer consideração específica quanto aos créditos lançados, apenas quanto ao descabimento da multa qualificada aplicada.

Essencial frisar que não se está aqui afirmando que a simples inadimplência pode ser considerada como sonegação. A ocorrência de sonegação no presente caso uma vez decorre do fato de que a empresa Recorrente não apenas inadimpliu parcialmente sua obrigação, mas deixou de declarar na DCTF os valores apenas para deixar de constituir os créditos tributários por ele reconhecidos em outro documento fiscal (EFD Contribuições). Assim, o contribuinte, com dolo, buscou subterfúgio para retardar o conhecimento pela autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador.

Este Colegiado, em sua composição anterior, já teve a oportunidade de se manifestar desse forma no Acórdão 3402-003.960, de 30/03/2017, de minha relatoria, no qual transcrevi posicionamentos de outros Colegiados nesse mesmo sentido:

*"No caso vertente, a conduta ilícita do contribuinte consistiu na informação deliberadamente falsa, em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de valores divergentes daqueles escriturados na sua contabilidade comercial e fiscal.*

*Como justificativa para tal modus operandi o contribuinte alegou dificuldades financeiras na condução dos seus negócios.*

*Com o devido respeito, razões de ordem financeira não se prestam a respaldar a prática de fraudes contra o erário, mormente no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, cujo ônus financeiro é suportado pelo adquirente dos produtos comercializados, eis que destacado nas notas fiscais de venda e cobrado como acréscimo ao preço das mercadorias.*

**Note-se, o ato de deixar de recolher tributo não é catalogado pela legislação tributária como fraude, sonegação ou crime, no entanto, empregar ardis, como prestação de informação falsa, para se subtrair ao cumprimento da obrigação tributária, ou mesmo “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”(art. 2º, I da Lei nº 8.137/90), sim.**

***A prática reiterada de prestar informações inverídicas em DCTF, configura sonegação, tal como descrita no art. 71, I da Lei nº 4.502/64, na modalidade de ação ou omissão dolosa tendente a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por***

*parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.*

*A meu sentir, não milita em favor do contribuinte o fato de informar os valores devidos a título de IPI na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ ou na Declaração de Apuração das Contribuições Não Cumulativas - DACON, mas, ao contrário, realça o seu conhecimento a respeito do caráter doloso do seu modo de agir, dada a natureza informativa destas declarações em comparação à natureza de instrumento de confissão de dívida de que é dotada a DCTF, como bem pontuado pela decisão recorrida.*

*Portanto, a aplicação do percentual duplicado da multa de ofício, tal como previsto no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, é medida que se impõe, razão porque voto pela manutenção integral do lançamento e da decisão sob vergasta." (Voto vencedor do Conselheiro Robson José Bayerl no Acórdão 3401-002.812. Sessão 12/11/2014. Processo n.º 10830.011646/2008-69 - grifei)*

*"Creio não ser necessário discorrer sobre o mérito da infração, pois que existente e até mesmo confessada pelo contribuinte nos autos, sem maiores cerimônias.*

*(...)*

*Alega a Recorrente que por meio do auto de infração ora combatido, dentre outros, foi-lhe imputado multa agravada de 150%, sob a alegação de que ela teria deixado de recolher os tributos devidos à Fazenda Nacional com o intuito de sonegação. Outrossim, alega que não é o caso de nenhuma figura caracterizadora de multa qualificada.*

*Inassiste razão à Recorrente.*

*Conforme já julgado, diversas vezes pelo CARF, para que seja aplicada a multa qualificada, deve restar caracterizado o intuito de fraude, dolo, simulação, por meio do uso de subterfúgios pela Recorrente, com o intuito de esconder da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do mencionado tributo ao simplesmente, recorrentemente, periodicamente, não declará-los na DCTF.*

*Vislumbro no presente caso, a presença dos elementos caracterizadores do art. 71 da Lei no. 4.502/64.*

*Assim, muito embora tenha apresentado os livros e obstaculizado a fiscalização, adotou conduta visando retardar o conhecimento das autoridades fiscais da ausência de pagamento dos tributos.*

*Entendo que para ser caracterizada a multa de 150% aplicada pela fiscalização, é de haver demonstração de clara e inequívoca evidência de intenção, por parte da contribuinte de fraudar ou sonegar valores junto ao Fisco, o que ocorreu no caso.*

*Por isso, entendo adequada a aplicação da multa agravada.*

*Voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário." (Voto do Conselheiro Gileno Gurjão Barreto no Acórdão 3302-002.149. Sessão 23/05/2013. Processo n.º 10830.011648/2008-58 - grifei)*

No mesmo sentido colaciona-se abaixo posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Período de apuração: 01/03/2006 a 31/12/2007*

*COFINS. MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO,  
FRAUDE E CONLUÍO. PROVA.*

**A apresentação, pelo sujeito passivo, de forma reiterada, de DCTFs com informações incorretas ou omissas devidamente comprovado nos autos revela intuito fraudulento a ensejar a incidência da multa qualificada.**

*Recurso Especial do Procurador Provido." (CSRF, Número do Processo 16095.000038/2011-71 Data da Sessão 10/04/2017 Relator Rodrigo da Costa Possas N.º Acórdão 9303-004.919 - grifei)*

Assim, restou configurado na hipótese o dolo de sonegação, na forma do art. 71, I, da Lei n.º 4.502/64 na forma descrita pela autoridade fiscal, devendo ser mantida a multa qualificada aplicada no item 2.14 com fulcro no art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

## **VII - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS (ART. 135, III, CTN)**

Afirmam as Recorrentes que as pessoas físicas apontadas como solidárias devem ser excluídas do polo passivo vez que não estão presentes os requisitos para a responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Neste ponto, igualmente não merece provimento a alegação dos Recorrentes.

Com efeito, em conformidade com o entendimento fixado em sede de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso especial n.º 1.101.728, a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, a responsabilidade solidária prevista no art. 135, III, do CTN:

*"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. **É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa** (EResp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08." (REsp 1101728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009 - grifei)*

Como se depreende do julgado, para a aplicação do art. 135, III, do CTN necessária a demonstração de uma conduta dolosa do agente (no caso, dos sócios gerentes) com excesso de poderes ou infração à lei. Isso porque esse dispositivo traz a hipótese de responsabilidade pessoal apenas quando demonstrada alguma atitude dolosa contrária à lei de pessoas relacionadas à pessoa jurídica:

*"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**:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

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

A aplicação desta hipótese de responsabilidade depende, portanto, da imputação de um ilícito que tenha sido cometido pela pessoa física, com dolo ou fraude. Esse é o entendimento que se depreende do referido julgado repetitivo, como se denota das manifestações posteriores proferidas no âmbito das primeira e segunda turmas do Superior Tribunal de Justiça:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL CONTRA SÓCIO DA PESSOA JURÍDICA ORIGINALMENTE EXECUTADA. AUSÊNCIA DE ILÍCITO ATRIBUÍVEL AO SÓCIO, A FIM DE LHE IMPOR RESPONSABILIDADE PELAS DÍVIDAS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. INCLUSÃO ILEGÍTIMA DE TERCEIRO NA CDA. **SIMPLES INADIMPLÊNCIA QUE NÃO EQUIVALE AOS ILÍCITOS PREVISTOS NO ART. 135 DO CTN**. SÚMULA 430 DO STJ. REEXAME DE FATOS E PROVAS. INVIABILIDADE DIANTE DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.*

*1. **Diante da comprovação da ausência de dolo do Sócio-Gestor, foi afastada a sua responsabilidade por dívidas tributárias da pessoa jurídica, impondo-se rejeitar a tese de ofensa ao art. 535 do CPC**, que se funda na omissão do Tribunal de Origem por deixar de se manifestar expressamente sobre a presunção de certeza e liquidez de que goza a Certidão da Dívida Ativa, a teor do art. 204 do CTN, porquanto irrelevante na hipótese em análise.*

*2. Conforme se depreende da Súmula 430 do STJ, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do Sócio-Gerente.*

*3. No caso destes autos, esclareça-se, é inaplicável a orientação firmada sob o rito do art. 543-C do CPC no acórdão do REsp. 1.104.900/ES, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe 10.4.2009 - de que, se o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN -, **porque no caso sob análise se considerou ilegítima a própria inclusão o Sócio na CDA, dada a ausência de ilícito atribuível à pessoa física, a fim de impor-lhe responsabilidade pelas dívidas da pessoa jurídica**.*

*4. E pontue-se, por fim, que reexaminar os autos para concluir que **a parte ora Recorrida não teria demonstrado a inocorrência de ilícito, nos termos do art. 135 do CTN**, é medida inviável no âmbito do Recurso Especial, a teor da orientação firmada na Súmula 7 do STJ.*

*5. Agravo Regimental desprovido." (AgRg no REsp 1268688/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2016, DJe 29/06/2016 - grifei)*

*"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DO SÓCIO. VIOLAÇÃO DO ART. 135 DO CTN NÃO CARACTERIZADA. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.*

*RESP 1.101.728/SP. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 07/STJ.*

**1. Somente a existência de dolo no inadimplemento da obrigação configura infração legal necessária à efetivação da responsabilidade do sócio. REsp 1.101.728/SP, da relatoria do Min. Teori Zavascki, representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC).**

2. A alegada dissolução irregular da sociedade foi expressamente rechaçada pelo acórdão a quo, sendo certo que o alcance de entendimento diverso demandaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, ante o enunciado sumular 07/STJ.

3. Ademais, a mera devolução do aviso de recebimento sem cumprimento não basta, por si só, à caracterização de que a sociedade foi irregularmente dissolvida. Precedentes.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 1314562/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/12/2010, DJe 04/02/2011)

Atentando-se para o presente caso, vislumbra-se que a fiscalização aplicou a responsabilidade solidária prevista no referido artigo se respaldando nas mesmas razões para a configuração na hipótese da qualificação da multa nos seguintes itens da autuação: (i) no item 2.12, em razão do esquema fraudulento identificado na emissão de notas fiscais pelos postos de gasolina que implicou em conluio entre a empresa Recorrente e os postos de gasolina; (ii) no item 2.13, sem identificar especificamente qual a fraude cometida; e (iii) no item 2.14, em decorrência da reiterada falta de declaração em DCTF dos tributos. Nos termos do Termo de Verificação Fiscal:

*"Nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, 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, a seguir nominados.*

*No direito tributário as normas responsabilização, em especial do artigo 135 do CTN, atuam como verdadeiras normas de extensão tributária que implicitamente modificam a regra matriz de incidência tributária em seu aspecto material e pessoal, possibilitando, assim, a responsabilização daquele que não realizou diretamente o fato gerador, mas precisa ser responsabilizado por seus atos ou omissões.*

*Logo, o que se tem é que todas as normas de incidência tributária trazem consigo de forma implícita as disposições das normas de responsabilidade que, apesar de não ser necessária à ocorrência da situação nela prevista para o surgimento de débito em relação ao contribuinte, ela o é em relação a terceiros previstos nessas normas de responsabilidade.*

**Desta forma, tendo em vista as ações ilícitas praticadas pelo sujeito passivo descritas nos itens 2.12, 2.13 e 2.14 deste termo, constituímos com base nos acima referidos dispositivos legais a sujeição passiva solidária contra os administradores, abaixo indicados, relativamente aos fatos geradores apurados no ano calendário de 2012:**

a) -Luis Guilherme Schnor – CPF n.º 075.594.758-41;

b) - Carlos Alberto Olmos – CPF n.º 089.573.768-01;

c) - Dorival Chiquito Filho - CPF n.º 048.067.898-79." (e-fl. 332 - grifei)

Como demonstrado no presente voto, foram confirmadas as condutas dolosas relacionadas aos itens 2.12 e 2.14 da autuação. Com efeito, como traçado acima (tópico IV deste voto), no item 2.13 da autuação a fiscalização deixou de trazer motivos específicos para a

qualificação da multa, não demonstrando a ocorrência de dolo na conduta do sujeito no cadastro das pessoas físicas como pessoas jurídicas.

Por conseguinte, deve ser mantido o vínculo de responsabilidade quanto aos itens 2.12 e 2.14, vez que as pessoas físicas envolvidas são os administradores da empresa, que concorreram na prática dos atos descritos nestes itens e tinham conhecimento de suas práticas.

Nesse sentido, deve ser mantido o vínculo de responsabilidade dos sócios gerentes quanto aos itens 2.12 e 2.14.

## VIII - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para:

(i) reconhecer a validade dos créditos tomados a título de despesas com cordas de sisal, embalagens big bag, lonas plásticas - capotaria, cordas para manutenção de big bag e serviços de vistoria, por serem essenciais ao serviço de transporte de mercadorias, com o correspondente cancelamento dos itens 2.4, 2.5, 2.7, 2.8 e 2.11 da autuação.

(ii) afastar a multa qualificada aplicada no item 2.13 da autuação diante da ausência de motivação para a qualificação e a não demonstração do dolo, sendo mantida a exigência das contribuições neste item com o acréscimo da multa de ofício no patamar de 75%, sem a possibilidade de responsabilidade dos sócios administradores quanto a este item da autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

## Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Fui designado para a redação do voto vencedor quanto à manutenção da multa qualificada aplicada no item 2.13 da autuação e a responsabilização dos sócios administradores quanto a este item da autuação.

Por concordar com seu teor, o colegiado adotou as razões de decidir do acórdão recorrido, com fulcro no art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99:

“Multa qualificada

*Devemos inicialmente observar que:*

a) os lançamentos foram efetuados por duas razões:

a.1) glosas de créditos que no entendimento da fiscalização tinham sido descontados indevidamente;

a.2) nos períodos de apuração em que havia saldo a pagar na EFD Contribuições – abril a dezembro/2012 – a contribuinte declarou em DCTF, como valores devidos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, cerca de 10% dos débitos apurados na EFD-Contribuições;

b) a penalidade no percentual de 150% foi aplicada somente nas parcelas dos lançamentos relativas a:

b.1) diferenças entre DCTF e EFD-Contribuições;

b.2) glosas parciais dos créditos calculados sobre pagamentos aos subcontratados pessoas físicas que a contribuinte registrou como se tivessem sido efetuados a pessoas jurídicas.

*Multa qualificada – diferenças entre DCTF e EFD-Contribuições*

Como já dito no Relatório, quanto a este ponto, a multa foi lançada no percentual de 150% em decorrência de a contribuinte ter declarado em DCTF, como valores devidos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, de forma sistemática e reiterada, cerca de 10% dos valores a pagar apurados na EFD-Contribuições.

Os impugnantes alegam que deve ser afastada a multa qualificada, pois consideram não ter sido configurada simulação tendente à redução dos tributos pretensamente devidos. Sustentam ainda que para a exigência da multa no percentual lançado é indispensável a presença do dolo, o qual não teria sido efetivamente comprovado pela autoridade autuante.

Contudo, para a aplicação da multa qualificada basta que se configure uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, quais sejam, sonegação, fraude ou conluio, nos termos do art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996. Vejamos, por oportuno, os dispositivos legais mencionados (os destaques foram acrescidos):

*Lei nº 9.430, de 1996:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

*§ 1o 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, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*Lei nº 4.502, de 1964:*

*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 imposto 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 este respeito, é oportuno verificarmos novamente os parágrafos 131 a 134 da impugnação, que bem sintetizam os argumentos dos impugnantes sobre o tema (destaques no original):*

*131. Em outras palavras, a caracterização do dolo e da fraude foi fundamentada única e exclusivamente no fato da Impugnante SUPRICEL ter deixado de informar, em DCTF, a totalidade dos valores devidos a título de COFINS, a despeito desses valores terem sido informados ao Fisco via EFDs Contribuições.*

*132. No entanto, não há prova nos autos de que a Impugnante SUPRICEL agiu com dolo e/ou intenção de fraudar o erário, ou seja, não há nenhum indício ou prova de dolo ou vontade da Impugnante SUPRICEL em deixar de declarar a totalidade do valor devido a título de PIS e COFINS para prejudicar o erário público.*

*133. O simples fato de a Impugnante SUPRICEL haver deixado de declarar, em DCTF, a totalidade do valor devido a título de PIS e COFINS, por si só, não significa que ela tenha agido com dolo e fraude.*

*134. Para que possa haver o agravamento da multa exige-se que a autoridade fiscal demonstre a conduta do contribuinte como dolosa/fraudulenta, ou seja, a descrição da conduta, ou inferência a partir de indícios, que corroborem a intenção de deixar de recolher os tributos.*

*De plano afasta-se a tese exposta no parágrafo 132, acima transcrito, segundo o qual deveria ficar comprovada a “intenção e/ou dolo de fraudar o erário (...) dolo ou vontade (...) em deixar de declarar (...) para prejudicar o erário público”. Ora, ninguém deseja “prejudicar o erário público”; o prejuízo ao erário, quando ocorre, como no presente caso, é mera consequência do procedimento da contribuinte. O dolo, a intenção, quando indispensáveis para a incidência da norma punitiva, devem ser aferidos unicamente em relação ao ato praticado.*

*Assim, se considerarmos indispensável a existência do dolo, como alegam os impugnantes, a pergunta que deve ser respondida é: a fiscalizada teve ou não a intenção de declarar em DCTF de forma sistemática e reiterada, como valores devidos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, cerca de 10% dos valores apurados na EFD-Contribuições, como saldos a pagar, com o claro objetivo de deixar de recolher aos cofres públicos cerca de 90% dos valores devidos? E a resposta só pode ser positiva. Recapitulemos os acontecimentos.*

*Primeiro, temos o fato constatado pela fiscalização e já diversas vezes mencionado, de a contribuinte ter declarado em DCTF, para todos os períodos de apuração em que havia saldo a pagar – abril a dezembro/2012 – como valores devidos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, cerca de 10% dos apurados na EFD-Contribuições. Essa forma de declarar não pode ser atribuída a erro, equívoco, descuido, ou algo assim. Veja-se que a contribuinte retificou várias vezes todas as DCTF do ano-calendário 2012, conforme nossas pesquisas a seguir reproduzidas:*

*Depois, devemos observar que, da mesma forma que retificou diversas vezes mantendo falsas as declarações prestadas ao Fisco, se não tivesse a clara intenção de não pagar os valores efetivamente devidos, poderia ter retificado informando os valores corretos.*

*Assim, se seu procedimento não tivesse sido descoberto pela fiscalização, os valores em questão jamais ingressariam nos cofres públicos.*

*Também não procede a alegação de que a autoridade fiscalizadora não teria comprovado a conduta dolosa da contribuinte. A descrição dos fatos foi extremamente clara ao informar que “a empresa sistematicamente declara em DCTF o correspondente 10% do valor devido”, fato este demonstrado mediante apresentação de tabelas comparativas entre os valores declarados em DCTF e os apurados na EFD-Contribuições.*

*Recorde-se ainda que, ao justificar a aplicação da multa no percentual de 150%, a Fiscalização assim se manifesta:*

*Veja que não se trata de simples [falta de] adimplemento dos tributos, mas uma prática reiterada, inclusive nos outros anos calendário, como por exemplo, o ano calendário de 2011, objeto de lançamento em outro processo.*

*Como a DCTF é o instrumento para as empresas confessarem seus débitos, nos lançamentos por homologação, tal prática constituiu uma fraude com alto potencial lesivo aos cofres públicos, na medida que sonega parte relevante dos valores devidos. (destacamos)*

*Em suma, foi a prática reiterada dos procedimentos adotados pela contribuinte – com “alto potencial lesivo aos cofres públicos”, como bem salientou o Auditor-Fiscal – o fato que se mostrou suficiente para caracterizar a intenção proposital e não apenas um mero erro, denotando, portanto, o dolo típico da sonegação.*

*E a Lei é clara ao definir a qualificação da infração tributária como sendo originária de uma intenção voltada ao não-recolhimento de determinado tributo. Tal intenção é subjacente ao ato em si de não recolher o que é devido, e é esta, elemento subjetivo devidamente caracterizado, que pode alçar uma*

*situação de erro, e de mera omissão em recolher, a um evento que configure fraude ou sonegação.*

*Nesse sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo:*

*MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações de forma sistemática e reiterada, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. [Acórdão nº 1103000.286 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, sessão de 30/08/2010]*

*MULTA QUALIFICADA. Aplica-se a multa qualificada de 150% restando caracterizada a utilização fraudulenta da personalidade jurídica da empresa, bem como a conduta reiterada de omissão na declaração e pagamento dos tributos devidos. [Acórdão nº 1103000.823 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, sessão de 06/03/2013]*

*Assim, quanto aos lançamentos das diferenças entre os valores declarados em DCTF e os apurados na EFD-Contribuições, verifica-se plenamente justificada a aplicação da multa no percentual de 150%.*

*Multa qualificada – glosa parcial dos créditos apurados sobre pagamentos a subcontratadas pessoas físicas registrados como se fossem pessoas jurídicas A contestação dos impugnantes à aplicação da multa qualificada sobre os lançamentos decorrentes dessa glosa parcial encontra-se nos parágrafos 84 e 86 da impugnação (fls. 424/425), a seguir transcritos:*

*84. Além disso, é de se salientar que o suposto dolo apontado pelo Sr. AFR não passou de um simples erro no cadastramento destes profissionais pessoas físicas, o que, por si só, não induz qualquer intenção da Empresa Impugnante em fraudar o Fisco federal.*

*(...)*

*86. Assim, mesmo que se admita, por hipótese, a ilegitimidade dos créditos apropriados, certo é que a aplicação de multa agravada, neste caso, foge a qualquer parâmetro de razoabilidade, visto que longe de materializar conduta dolosa, a apropriação realizada pela Impugnante decorre de interpretação coerente da legislação de regência.*

*Como informado pelo Auditor-Fiscal, os pagamentos em questão, efetuados a pessoas físicas – transportadores autônomos – estavam registrados como se tivessem sido feitos a pessoas jurídicas, mais especificamente, às empresas Bradesco Leasing, Banco Finasa S/A e PH Transportes e Mat. Construção Ltda. Tendo intimado a contribuinte a apresentar documentos relativos a estas operações e comprovantes dos pagamentos, constatou:*

*Os documentos em questão foram juntados aos autos por meio do Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 68 e consistem em sete documentos em formato PDF, com os títulos e números de páginas a seguir indicados:*

*a) “BANCO FINASA S.A”: 371 páginas;*

- b) “BRADESCO LEASING 1”: 153 páginas;
- c) “BRADESCO ELASING 2”: 167 páginas;
- d) “BRADESCO LEASING 3”: 174 páginas;
- e) “BRADESCO LEASING 4”: 175 páginas;
- f) “BRADESCO LEASING 5”: 168 páginas;
- g) “PH TRANSPORTE COM. E MAT. CONST.”: 215 páginas.

*São 1423 páginas de cópias de contratos de fretes e comprovantes de pagamentos efetuados a pessoas físicas como se tivessem sido feitos a pessoas jurídicas que não exercem a atividade de transporte rodoviário de cargas. A aparente exceção quanto ao não exercício desta atividade, PH Transporte Com. e Mat. Const., não foi contestada pela contribuinte, incluindo-se também, portanto, nos casos de fretes subcontratados a pessoas físicas e registrados como se a subcontratada fosse pessoa jurídica.*

*Do exame destes documentos constata-se que o procedimento padrão da contribuinte, sempre que o transportador autônomo – pessoa física, portanto – utilizava veículo vinculado a contrato de leasing ou semelhante, vale dizer, utilizava veículo de propriedade de terceiros, era registrar em sua contabilidade como se a subcontratada não fosse a pessoa física que efetivamente prestou o serviço, mas sim a pessoa jurídica proprietária do veículo.*

*Verifica-se, assim, que não foi um ou outro caso, mas que se tratava de um procedimento padronizado, para todos os casos nesta situação. Toda pessoa jurídica de médio ou grande porte, como é o caso da contribuinte, faz periodicamente a revisão de seus registros contábeis e não raro detecta erros e os corrige. São inúmeros os pedidos de restituição apresentados à RFB sob alegação de que o pagamento do tributo, regularmente efetuado, foi posteriormente constatado como sendo indevido em decorrência de erro de contabilização que veio a ser detectado.*

*No caso, transcorreram quatro anos entre a contabilização e a ação fiscal, sem que os erros agora alegados tenham sido corrigidos, e a contribuinte quer fazer-nos crer que em todo este período não percebeu que os registros estavam incorretos. Note-se que não se trata de uma questão complexa, mas uma das mais elementares possíveis: na contratação de serviços, a contratada é quem presta os serviços, e não a proprietária dos bens utilizados na prestação. A relação jurídica se estabelece entre a tomadora e a prestadora dos serviços, inexistindo qualquer vínculo entre a tomadora dos serviços e a proprietária dos bens utilizados pela prestadora.*

*Tratando-se de uma questão contábil elementar e de procedimento padrão da atuada, fica evidente a intencionalidade da conduta reiteradamente praticada, que não é portanto, um mero erro, caracterizando, também neste ponto, o dolo típico da sonegação.*

*Feitas estas observações e resgatando o que foi dito na parte final do ponto em que analisamos a multa relativa às diferenças entre os valores declarados em DCTF e os apurados na EFD-Contribuições, temos que, também quanto aos*

*lançamentos decorrentes dos serviços pagos a pessoas físicas registrados como se tivessem sido pagos a pessoas jurídicas, verifica-se plenamente justificada a aplicação da multa no percentual de 150%.*

#### *Responsabilidade Solidária*

*Insurgem-se ainda os impugnantes contra a inclusão dos sócios-administradores no pólo passivo da relação jurídico-tributária, na qualidade de responsáveis solidários. A este respeito alegam, em síntese, a inexistência de justificativa para tal inclusão, pois não haveria nos fundamentos da autuação a descrição de nenhum fato que se enquadre na regra de responsabilidade estabelecida no art. 135, III, do CTN.*

*Antes de analisar as alegações dos impugnantes é necessário registrar que a responsabilidade solidária somente foi atribuída aos sócios administradores no tocante aos lançamentos efetuados com multa qualificada, no percentual de 150%. Ou seja, quanto aos lançamentos relativos às diferenças entre os valores declarados em DCTF e os apurados na EFD-Contribuições, e nos decorrentes das glosas parciais dos créditos calculados sobre pagamentos aos subcontratados pessoas físicas que a contribuinte registrou como se tivessem sido efetuados a pessoas jurídicas.*

*Para solucionar a controvérsia, impõe-se aclarar a hipótese de responsabilidade tributária tratada no art. 135 do CTN, tomado como fundamento pela fiscalização:*

*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:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (destacamos)*

*Como visto, o próprio Código Tributário (norma com status de lei complementar) atribui a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, bem como aos mandatários, prepostos e empregados, quando resultante de atos praticados com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, II e III), ou seja, mediante ato abusivo, assim considerado a conduta dolosa ou culposa praticada.*

*Porém, os administradores respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):*

*Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções. (destaques acrescidos)*

*Entende-se por culpa no desempenho das funções a negligência, imprudência ou imperícia, dado o dever da pessoa que exerce o cargo de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica em zelar pela observância da boa prática de administração, enquanto contratualmente investida em tais funções.*

*A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige, tão-só, a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela Teoria Geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).*

*Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.*

*Consigne-se que a prática da sonegação fiscal constitui prova irrefutável de infração à lei. Nesse sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo:*

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIOGERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.**

*1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.*

*2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.*

*3. Recurso especial parcialmente provido. [Resp 935839/RS – relator: Ministro Mauro Campbell Marques – DJe 07/04/2009] (destaques acrescidos)*

*De se concluir, de todo exposto, que também a responsabilidade pessoal tratada no art. 135, II e III, do CTN, é de natureza solidária, competindo aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, seus mandatários ou prepostos, demonstrarem que não agiram com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, conforme precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ.*

*De fato, a doutrina de Maria Rita Ferragut<sup>8</sup> admite a possibilidade de as espécies de responsabilidade serem simultaneamente aplicadas:*

*Por fim, no que diz respeito às suas características, a responsabilidade poderá ser pessoal, subsidiária ou solidária. Será pessoal se competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação, desde o início (responsabilidade de terceiros, por infrações e substituição).*

*Será subsidiária se o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida somente se constatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário. E, finalmente, será solidária se mais de uma pessoa integrar o pólo passivo da relação, permanecendo todos eles responsáveis pelo pagamento da dívida.*

*Nada impede, finalmente, que mais de uma dessas características seja simultaneamente aplicada – em que pese nem todas as combinações serem ontologicamente possíveis – como, por exemplo, a subsidiária e a solidária, a pessoal e a solidária, etc. (destaques acrescidos)*

*Cumprir esclarecer que o referido art. 135, III, do CTN, não desonera a contribuinte, em relação ao crédito tributário, porque trata, igualmente, de responsabilidade solidária, conforme entendimento expresso no Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55, de 2009, o qual se fundamenta na jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça –STJ.*

*Acrescente-se que a responsabilidade do terceiro pode ser declarada a qualquer tempo, na esfera administrativa ou judicial, desde que subsista a obrigação do contribuinte.*

*Isso, porque a possibilidade de ser declarada a responsabilidade do administrador em momento diverso da constituição do crédito tributário devido pelo contribuinte decorre de sua natureza de relação jurídica de garantia. Em razão dessa natureza, a obrigação do responsável, para existir, valer e produzir efeitos precisa da existência, da validade e da eficácia da obrigação do contribuinte (pessoa jurídica).*

*Para configurar o excesso de poder, previsto no dispositivo acima, basta não ter previsão no contrato social ou estatuto. Por outro lado, a infração deve ser a texto expresso do contrato social ou estatuto, bem como da lei. Registre-se que a lei infringida não precisa ser, necessariamente, tributária, bastando apenas que as consequências se dêem na área tributária.*

*Assim, na hipótese de fraude, há a responsabilidade dos sócios administradores da empresa, ao tempo do fato gerador, segundo as disposições do art. 135, III, do CTN, dada a infração de lei, a qual acarretou a falta de recolhimento do tributo devido, pela ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.*

*Enfatize-se que o fiscal autuante não responsabilizou os sócios apenas por se enquadrarem em tal situação, e pela simples falta de recolhimento dos tributos, mas sim porque foi constatada, na respectiva administração, a prática de infração à lei, mediante conduta dolosa, conforme demonstrado.*

*De fato, como já observado neste voto, houve a prática reiterada da transmissão da DCTF com declaração de débitos de PIS e Cofins por valores correspondentes a cerca de 10% dos valores apurados na EFD-Contribuições, e ainda a prática reiterada de registrar pagamentos de serviços prestados por*

*peças físicas como se tivessem sido prestadas por peças jurídicas, tudo isso tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da real dimensão e ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não se podendo atribuir tal procedimento a mero erro.*

*E se extrai do contrato social da empresa que as peças responsabilizadas exerciam a condição de sócios administradores, à época dos fatos, sendo competentes para praticar todos os atos de administração, compreendidos os de gestão e representação da sociedade, fato este que, diga-se de passagem, não foi contestado pelos impugnantes.”*

Diante do exposto, o colegiado manteve a multa qualificada aplicada no item 2.13 da autuação e a possibilidade de responsabilidade dos sócios administradores quanto a esse item da autuação.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes