



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720117/2014-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.701 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2014
Recorrente TRANSPORTADORA BELMOK LTDA, RODA DO BRASIL, LUIZ BELMOK, RENATO BELMOK E CLAUDINOR BELMOK
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. CONCEITO NÃO ABRANGIDO PELA LEGISLAÇÃO.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. EXISTÊNCIA DEMONSTRADA.

Compõe grupo econômico de fato as empresas controladas e administradas conjunta e unitariamente, de forma que se confunde numa mesma pessoa a administração e controle interno, e a própria atuação de mercado.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS EMPRESAS INTEGRANTES DO GRUPO.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelos débitos fiscais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. CABIMENTO.

A imputação de responsabilidade tributária aos sócios e administradores se faz presente quando ocorre a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, quando demonstrado através de elementos fáticos que os imputados eram administradores da empresa.

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DESPESAS COM SEGUROS, SERVIÇOS DE RASTREAMENTO, SERVIÇOS DE SEGURANÇA E ESCOLTA, SERVIÇO DE AVALIAÇÃO DE RISCO PARA SEGUROS.

Os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie, a serviços de segurança e escolta, a serviços de avaliação de risco para seguro geram créditos de PIS/Pasep e de Cofins nas empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário de cargas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância.

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DESPESAS COM SEGUROS, SERVIÇOS DE RASTREAMENTO, SERVIÇOS DE SEGURANÇA E ESCOLTA, SERVIÇO DE AVALIAÇÃO DE RISCO PARA SEGUROS.

Os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie, a serviços de segurança e escolta, a serviços de avaliação de risco para seguro geram créditos de PIS/Pasep e de Cofins nas empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário de cargas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em **rejeitar as preliminares** arguidas e, no **mérito**, nos seguintes termos: (i) por **unanimidade** de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para **reverter as glosas das despesas com pedágios, gestão de risco (monitoramento e comunicação), seguro de carga e de frota, vigilância, escolta e sinistros**, devidamente comprovadas e observados os requisitos da lei, (ii) por **maioria** de votos, em dar **parcial provimento** aos Recursos Voluntários, para **reduzir a multa de ofício qualificada de 150% para 100%**, **vencidos** os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que a desqualificavam, e, (iii) quanto à **solidariedade passiva** dos sócios pessoas físicas, por **maioria** de votos, em **negar provimento aos Recursos Voluntários**, **vencidos** os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães que a afastavam

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Presidente), Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Ana Paula Giglio. Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão n.º 16-78.789 exarado pela 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de São Paulo, em sessão de 20/07/2017, que julgou **improcedente** a Impugnação apresentada pelas contribuintes acima identificadas.

Os Autos de Infração de PIS e COFINS tiveram como infrações identificadas i) **insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS** ii) **créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição, dos períodos de 2010 e 2011, com aplicação de multa qualificada (150%)**. Além disso, foram imputadas **responsabilidades solidárias** de:

RODA BRASIL LTDA. - CNPJ n.º 03.475.418/000143

LUIZ BELMOK - CPF n.º 744.220.73753

RENATO BELMOK - CPF n.º 989.130.18772

CLAUDIONIR BELMOK - CPF n.º 861.477.73704

A autuação resultou em crédito tributário apurado de **R\$ 9.341.939,97**, conforme demonstra o quadro abaixo:

	Tributo	Multa	Juros	TOTAL
PIS	R\$711.194,21	R\$712.833,19	R\$242.373,00	R\$1.666.400,40
COFINS	R\$3.275.802,98	R\$3.283.352,27	R\$1.116.384,32	R\$7.675.539,57
TOTAL				R\$9.341.939,97

Em apertada síntese, de acordo com as informações contidas no relatório fiscal, após procedimento de verificação fiscal, a autoridade tributária verificou as seguintes irregularidades:

1. Créditos sem previsão legal - No demonstrativo apresentado pela autuada verificou-se que foram utilizados **créditos sem previsão legal**, além de se tratar de itens que **não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviços de transporte rodoviário de carga** e que desta forma foram glosados pela fiscalização.

2. Créditos "Locação de Veículos" - A fiscalizada utilizou-se de créditos para o PIS/COFINS, aproveitando-se de **custos com locação de caminhões efetuada com empresa parte de grupo econômico de fato**.

3. Crédito "Períodos Anteriores" - Os valores registrados nas rubricas "Créditos Períodos Anteriores" **relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 2010** que zeraram a base de cálculo para a contribuição do PIS/COFINS e **não puderam ser demonstrados ou comprovados pela empresa**. Informou-se tratar de valores que não foram aproveitados no ano de 2007, entretanto, **não havia escrituração contábil, nem comprovação por meio de documentos hábeis e idôneos para estes créditos**.

4. Crédito relativo a abril de 2010 - Insuficiência de declaração e recolhimento do valor apurado pela Empresa e declarado no DICON do mesmo mês.

5. Formação de Grupo Econômico de Fato.- a fiscalização considerou evidente que era o caso deste tipo de conglomerado com base na verificação de uma série de situações, dentre as quais se pode mencionar:

- Formação de empresas na modalidade de Conglomerado familiar;
- Desenvolvimento de atividades complementares pelas duas empresas da família;
- Aguda dependência entre as duas empresas;
- Confusão patrimonial;
- Transferência de ativos entre as empresas e entre seus sócios com a finalidade de promover a blindagem do patrimônio;
- Confusão Financeira;
- Elevado número de empregados em comum que alternavam sua prestação de serviço entre as duas empresas;
- Grupo Econômico reconhecido pela Justiça do Trabalho.

6. Sujeição Passiva Solidária – os **sócios administradores** foram considerados pela fiscalização como **Sujeitos Passivos Solidariamente Responsáveis pelos créditos tributários** constituídos na ação fiscal em razão de durante a ação fiscal, verificar-se que na relação comercial entre as empresas (Transportadora Belmok e Roda. Brasil) ocorreu uma série de fatos que revelaram **abuso da personalidade jurídica**, (detalhados no Termo de Constatação Fiscal - Grupo Econômico de Fato) dentre os quais é possível citar:

- **Negócios Jurídicos Simulados** (contratos de prestação de serviços, locação de veículos abaixo do valor de mercado, uma empresa pagando contas de outra, circulação de bens de uma empresa para outra, alterações de contrato social e de composição societária que ocorreram de forma recorrentes e sem finalidade comercial justificável);

- **Ausência de Propósito Negocial no Contrato de Locação de Caminhões** firmado entre as partes;

-Infração à Lei;

Foi aplicada multa de ofício com a cobrança de multa de 75%, sobre os créditos glosados em geral e multa de ofício qualificada sobre as contribuições do PIS/Cofins incidentes sobre as glosas de despesas com “**Locação de Veículos**”, realizadas com a Empresa Roda Brasil Ltda. Neste último caso exigiu-se multa de ofício de 150% em razão de a **relação comercial entre a Transportadora Belmok e a Roda Brasil Ltda** na locação de caminhões envolver dolo, conluio e simulação (conforme detalhado no Termo de Constatação Fiscal - Grupo Econômico de Fato).

As interessadas apresentaram **Impugnação conjunta** (fls 284/390) na qual se insurgiram contra os seguintes pontos:

- nulidade do Auto de Infração em razão da **necessidade de formalização de autos de infração distintos para cada tributo** ou penalidade o que não teria ocorrido no caso da multa isolada aplicada;

- **inexistência de provas para a fraude** alegada;

- **ofensa aos princípios constitucionais** do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e do não confisco;

- inexistência de **planejamento tributário, prejuízo à fiscalização** ou ao Erário;

- a Roda Brasil Ltda ao fazer a transição do regime de lucro presumido para o lucro real **teria oferecido à tributação os valores que se encontravam em aberto em sua conta “Contas a Receber”**. Tais valores teriam sido devidamente quitados, por meio de compensações e pagamentos, registrados em sua contabilidade conforme exigido por lei, mas a empresa não estaria fazendo comprovação destes pagamentos em razão do período de 2009 não ter sido objeto da presente autuação;

- a autoridade fiscal teria **desconsiderado indevidamente os negócios jurídicos firmados entre as empresas impugnantes**, concluindo que os pagamentos feitos a este título seriam desnecessários à atividade da Transportadora Belmok, a despeito do contrato juridicamente válido existente entre as empresas;

- **ausência de competência** da autoridade administrativa para desconsiderar negócios jurídicos pelo contribuinte no contexto do presente auto de infração, por expressa afronta ao princípio da legalidade (inconstitucionalidade da norma anti elisão);

- a fiscalização **não teria logrado êxito em comprovar a ilicitude nos contratos** de locação firmados, tendo imposto às contribuintes o ônus de provar a licitude de sua relação jurídica comercial;

- a lei já teria presumido a infração a partir dos indícios eleitos para caracterizá-la, porém teria dado ao contribuinte o direito de efetuar prova em contrário, entretanto, no caso em tela não haveria esta previsão legal, portanto, **o ônus da prova seria da autoridade fiscal**, que deveria se incumbir de comprovar devidamente a ilicitude da conduta da contribuinte além do dolo ou de má-fé;

- argumenta que e a autoridade entendeu se tratar de **simulação** com intuito doloso, mas tal fato deveria ter sido cabalmente **demonstrado no auto de infração**, o que não teria ocorrido;

- em seu entendimento as **exigências da lei para a validade do contrato de locação** de coisas seriam (i) cessão da coisa a outrem (ii) por tempo indeterminado ou não (iii) coisa não fungível e (iv) mediante certa retribuição, além dos princípios da proibidade, boa-fé, função social do contrato, capacidade civil das partes, objeto lícito e não proibido em lei e vontade das partes. Os contratos de locação entre as empresas impugnantes **preencheriam todos estes requisitos**;

- a **ausência da cobrança de juros e multa** nos pagamentos da locatária apesar de previsto em contrato seria uma condição comercial e estaria dentro dos direitos patrimoniais da locadora que não obteve nenhuma vantagem (financeira ou tributária) na situação;

- o argumento utilizado para descon sideração dos contratos de locação – **ausência de propósito negocial** – não seria uma exigência legal teria sua definição em qualquer legislação. Ademais, haveria um propósito para a existência dos contratos: a pequena quantidade de caminhões do patrimônio da locatária;

- autoridade administrativa **somente poderia descon siderar as operações em que os atos ou negócios jurídicos tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador** do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, e as operações realizadas pelas empresas impugnantes estariam dentro dos limites da legalidade, não configurando simulação, uma vez que nenhum ato das empresas seria ilícito, oculto, falso ou de má-fé;

- haveria **recolhimentos de PIS/Cofins** por parte da Transportadora Belmok no período autuado, uma vez que os tributos foram **quitados por meio de compensação**, via PER/DCOMPs, que aguardariam análise;

- a Transportadora Belmok seria uma empresa prestadora de serviços de transporte rodoviário de cargas, **se utilizando de aluguel de caminhões e carretas, nos casos de alta demanda de seus clientes e sua frota própria ser insuficiente para atendê-los**. Desta forma, todas as despesas pagas a título de locação de veículos, tanto para a Roda Brasil quanto para outras pessoas jurídicas, deveriam ser computados como créditos para fins de apuração do PIS/Cofins, porque fundamentais ao exercício da sua atividade, enquadrando-se, pois, no **conceito de insumo para fins de apuração do PIS/Cofins não-cumulativo**;

- os créditos utilizados pela Transportadora Belmok como **insumos** para fins da apuração não-cumulativa do PIS/Cofins, **não deveriam ser glosados porque essenciais a suas atividades-fim** (monitoramento; seguro de cargas, serviço de vigilância; comunicação satélite/celular; serviços de escolta; despesas com pedágios da frota própria; pedágios terceiros e despesas com o programa de alimentação do trabalhador (PAT)).

- quanto à **glosa de períodos anteriores** utilizados na apuração do PIS/Cofins nos meses de janeiro e fevereiro/2010, teria sido efetuada em razão de **ausência de escrituração contábil** referente a créditos não aproveitados de 2007. Porém teriam sido demonstrados através de documentos hábeis e idôneos. Teria sido apenas um **erro material** no preenchimento da DACON que não teria o condão de extinguir o direito da empresa;

- no que diz respeito ao entendimento do fiscal a respeito de **existência de grupo econômico de fato** entre as empresas impugnantes, o elemento levantado no Auto de Infração não seriam suficientes para caracterizá-lo. Não **estariam presentes os elementos necessários** para a configuração de um grupo econômico de fato: (i) controle por uma sociedade sobre todas as demais; e que este controle esteja fundado na (ii) titularidade de ações ou de cotas ou, ainda, mediante acordo entre os sócios. As empresas teriam atuações separadas, sendo que os sócios da

Transportadora Belmok, após a separação das empresas teriam ficado com os clientes tomadores de serviços de transportes de cargas e os sócios da Roda Brasil, teriam ficado com os veículos do ativo imobilizado, caminhões e carretas. Ou seja, seriam empresas separadas, distintas, com gestão absolutamente apartadas (até pela dificuldade de entendimento comercial entre os sócios, após a dissociação dos negócios), exercendo atividades distintas e até concorrentes;

- o **faturamento da empresa Roda Brasil não seria exclusivamente referente ao contrato de locação de veículos automotores** para a empresa Transportadora Belmok;

- o grau de **subjetivismo** da autuação combatida seria muito grande, **sem provas**, apenas embasado em constatações e conclusões precipitadas e superficiais;

- **não teria ocorrido planejamento tributário** ou prejuízo ao Fisco;

- a autoridade fiscal não teria conseguido demonstrar o **interesse comum ou vínculo na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal** da autuação, desta forma **não poderia ocorrer a responsabilização solidária** da RODA BRASIL

- finalmente, questiona a **qualificação da multa de ofício** por entendê-la ilegal em razão da não comprovação de **existência de fraude**.

Requer a realização de **prova pericial contábil ou diligência**, a total procedência do recurso e, alternativamente, a **ilegitimidade passiva** da empresa RODA BRASIL e dos sócios e a **desqualificação da multa**.

Em 21/01/2013, a 3ª turma da DRJ Campinas proferiu o acórdão n.º 05-39.778 onde, por **unanimidade de votos indeferiu a impugnação** apresentada pelas interessadas, mantendo o crédito tributário apurado, bem como as responsabilizações solidárias atribuídas à Roda Brasil, Luiz Belmok, Renato Belmok, Claudionir Belmok, além da qualificação da multa.

Irresignadas, as partes **recorreram separadamente** a este colegiado, através dos Recursos Voluntários de fls 704/738 (Transportadora Belmok e Luiz Belmok) e o de fls 798/821 (Roda Brasil, Renato Belmok e Claudionir Belmok).

O **primeiro recurso voluntário** interposto por (Transportadora Belmok e Luiz Belmok) alega **em síntese as mesmas questões, apenas acrescentando alguns novos pontos**:

- **nulidade do Auto de Infração** em razão da aplicação da **multa qualificada** sem a devida comprovação dos elementos qualificadores o que teria impedido o **contraditório e a ampla defesa**;

- **glosas** efetuadas estariam em **dissonância com a legislação**;

- **inconstitucionalidade das normas que restringiram a não-cumulatividade**, Defende que o legislador constitucional teria conferido apenas a competência para implementar o sistema no patamar legislativo, sem ampliar ou restringir o conceito já posto na Constituição;

- os **gastos** com seguro de cargas, monitoramento, serviços de escolta, pedágio, PAT, serviço de vigilância, sinistro, gestão de risco, aluguel de caminhões são **essenciais e necessários para o desenvolvimento da atividade da empresa**, devendo, portanto ser entendidos no **conceito de insumo**;

- **ilegitimidade passiva** do sócio Luiz Belmok, pois não teria agido com excesso de poderes ou infração à lei;

- inexistência de **grupo econômico**;

- inexistência de justificativa para aplicação da **multa qualificada**.

Requereram a nulidade do Auto de Infração, o provimento integral do recurso voluntário, ilegitimidade passiva de Luiz Belmok e afastamento da multa qualificada.

O **segundo recurso voluntário** foi proposto pela empresa Roda Brasil Ltda e seus sócios Renato Belmok e Claudionir Belmok e trouxe em apertada síntese os mesmos pontos do primeiro, acrescentados apenas das seguintes considerações:

- **ilegitimidade passiva** da Roda Brasil e dos sócios Renato e Claudionir Belmok;

- **impossibilidade das partes de contestar as glosas** de insumos realizadas pela autoridade tributária em razão de não possuírem informações sobre o tema.

Voto

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

A **Transportadora Belmok e seu sócio Luiz Belmok** foram autuados em razão de: (i) contribuição a menor do PIS; (ii) contribuição a menor da COFINS; (iii) juros e multa de ofício, sendo esta última à razão de 150% (qualificada), no tocante aos contratos advindos da glosa das despesas com “locação de veículos” efetuadas da empresa Roda Brasil Ltda., bem como 75%, em relação aos demais itens glosados (“créditos sem previsão legal” e “créditos períodos anteriores”).

A **Roda Brasil Ltda.** e os seus respectivos sócios **Renato Belmok e Claudionir Belmok** foram incluídos no polo passivo da presente demanda por **formação grupo econômico** com a **Transportadora Belmok**, que teve contra si lavrado o Auto de Infração objeto do presente Processo Administrativo.

Após procedimento fiscal a autoridade tributária verificou uma série de irregularidades (além da constatação de grupo econômico de fato) relativas às despesas utilizadas para redução das contribuições do PIS/Cofins:

- despesas com locação de veículos;
- despesas com seguro de cargas;
- despesas com segurança, rastreamento, monitoramento e vigilância;
- despesas com serviços de escolta
- despesas com sinistros;
- despesas com gestão de risco;
- despesas de pedágio;
- despesas com Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);
- utilização de créditos de períodos anteriores;
- utilização de compensações não demonstradas.

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

Inicialmente a primeira recorrente requer a declaração de nulidade do Auto de Infração por entender que **a imputação relativa à multa qualificada não teria trazido embasamento legal** para tal (art. 116, parágrafo único, do CTN). Entende que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária não teria sido demonstrada e isso teria **impedido o exercício do contraditório e da ampla defesa** da recorrente, ensejando a nulidade suscitada. Em suas palavras: *“resta evidente que, ao deixar de embasar o Termo de Relatório Fiscal, com a infração legal, impediu o contraditório e ampla defesa da ora Recorrente, o que esbarra na nulidade prevista no inciso II, do art. 59, do Decreto 70.235/1972”* (fl. 711).

Não se verifica a nulidade suscitada com base na argumentação acima.

Ainda que não tivesse trazido o embasamento legal para a qualificação da multa de ofício relativa à glosa das despesas com locação de veículos mencionada no recurso, tal fato não acarretaria na nulidade do Auto de Infração como um todo.

O fato de os interessados não concordarem com a qualificação da multa, por si só não impediu o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Verifica-se que o processo administrativo fiscal seguiu seu curso normal, possibilitando aos autuados trazer à análise tanto da primeira quanto da segunda instância de julgamento todos os argumentos que considerou necessários (contraditório). Da mesma forma, as peças de defesa apresentadas demonstram a total compreensão das partes em relação às razões da autuação.

A discordância das partes em relação à qualificação da multa de ofício é questão de mérito, devendo ser avaliada oportunamente quando da análise do caso concreto. **Inconteste, entretanto, que não há nulidade na lavratura do AI, em função de falta de quaisquer dos requisitos do ato administrativo, como pedem os recorrentes a título de preliminar.**

Da Formação de Grupo Econômico de Fato

As recorrentes argumentam **inexistência do grupo econômico** levantado no Auto de Infração.

Embasam sua tese no fato de que **não haveria base legal que pudesse sustentar a tese de formação de grupo econômico** entre as duas empresas autuadas. Não teria ocorrido, ainda, **atos empresariais praticados com intuito doloso** que pudessem justificar a conclusão de existência de um grupo, assim como a aplicação da multa de ofício agravada. Isto porque os requisitos do art. 116, parágrafo único, do CTN (que trata da desconsideração de “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”) não estariam presentes.

Argumentam que as **empresas teriam sido separadas em razão de um desentendimento familiar** que cindiu a empresa Transportadora Belmok, criando a Roda Brasil. Os sócios seriam distintos, assim como seus locais de atuação, objetos sociais e data de fundação. **O fato de os sócios serem da mesma família, por si só, não seria capaz de caracterizar a formação de grupo econômico.** A gestão das empresas seria absolutamente separada, sendo que exerciam atividades diferentes e até concorrentes.

Em relação ao fato de que a Transportadora Belmok eventualmente **realizava aluguel de caminhões com a Roda Brasil** (assim como o fazia com outras Pessoas Jurídicas) teria levado a fiscalização a concluir que haveria ingerência da primeira nos negócios da segunda. Entretanto, o fato de a transportadora Belmok **possuir condições facilitadas de pagamento dos aluguéis dos veículos** não seria suficiente para caracterizar o grupo econômico. O contrato celebrado entre as duas empresas seria regido pelas partes, podendo ocorrer negociação de seus termos entre os contratantes. As referidas alterações nos contratos ou condições facilitadas nos acordos e pagamento realizados entre as empresas não teriam gerado nenhum prejuízo ao Fisco, em razão de as duas empresas serem tributadas pelo lucro real. Assim, “*o que foi despesa em uma empresa, foi receita na outra*”. Defende, finalmente, que **a formação de grupo econômico por si só não seria ato ilegal que justificasse a aplicação da multa qualificada.**

Em resumo, a Recorrente discorda da conclusão da fiscalização de considerar a formação de grupo econômico de fato entre as empresas Transportadora Belmok e Roda Brasil em comento pelas mesmas razões já elencadas em sede de impugnação, as quais foram apreciadas pela decisão de primeira instância e com a qual manifesto concordância.

Os grupos econômicos podem ser de direito ou de fato, sendo que estes últimos podem **se configurar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns.** A partir do exame da documentação apresentada pelas empresas durante a ação fiscal, bem como de outras informações constantes dos autos, **foi possível à Fiscalização a caracterização de grupo econômico de fato.** As empresas visando à atuação conjunta no mercado atuaram de forma conglomerada, sendo impossível disfarçar a existência de um **interesse comum inerente a essa atuação conjunta**, e que acaba por vincular uma à outra.

Restou demonstrada nos autos a conduta dolosa das Recorrentes considerando que na relação entre as duas empresas a fiscalização constatou a presença de diversas situações que demonstram a atuação conjunta destas e o interesse comum em suas atividades, tais como (Auto de Infração, fl. 140 e Termo de Constatação Fiscal, fl. 54):

- **coincidência de sócios demonstrando o conglomerado familiar** – Os sócios das duas empresas são todos irmãos e participaram do quadro societário das mesmas em períodos diversos. Ressalte-se em especial que o sócio administrador da Transportadora Belmok também foi sócio administrador da Roda Brasil durante um período e que a própria transportadora também já teve participação societária na Roda Brasil;

- **coincidência de localidades e endereços** - os sócios das duas empresas residem no estado do Espírito Santo e é na filial de Viana/ES onde se concentra a parte administrativa da Transportadora Belmok e da Roda Brasil (a transportadora possui diversas filiais, na ocasião com sede em Guarulhos/SP, mas com endereço principal em Viana/ES, filial esta que supera a própria matriz em número de empregados, quantidade de caminhões e espaço físico. A empresa Roda Brasil também possui sede em Viana/ES);

- **participação dos sujeitos passivos solidários no quadro social da transportadora** - até o ano de 2002, participaram do quadro societário da transportadora os srs **Renato Belmok; Claudionir Belmok Roberto Belmok**. A partir de 01/04/2002 ocorreu uma alteração no quadro societário da empresa com as saídas dos sócios citados e o ingresso do **Sr. Luiz Belmok** que permanece sócio administrador até o momento da lavratura dos Autos de Infração, contando com 99% da participação societária;

- **Confusão Financeira** - pagamento de despesas da Roda Brasil efetuados pela Transportadora Belmok;

- **indícios de fraude na criação e nas alterações societárias da Roda Brasil** - A empresa Roda Brasil iniciou suas atividades em 1999, sendo que em sua constituição os sócios eram os irmãos **Luiz Renato e Claudionir Belmok**. A empresa sofreu várias alterações em seu quadro societário sendo que **Luiz Belmok** retirou-se da sociedade em 2002. Em 23/11/2004, ingressa na sociedade a empresa **Transportadora Belmok**, permanecendo até 22/03/2005. Nas frequentes mudanças societárias efetuadas a **fiscalização verificou fortes indícios de transferência de ativos e blindagem patrimonial** (fls 56, 60).

- **conglomerado familiar nas duas empresas** - as duas empresas são parte de um conglomerado com estreita relação comercial com indícios de **abuso, da personalidade jurídica fraude** (descrito no Termo de Constatação Fiscal);

- **estreita relação comercial entre as empresas** - as operações de locação de veículos entre as empresas foram efetuadas com a finalidade única de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos, **inexistindo propósito negocial ou comercial plausível** para tal ato;

- **atividades econômicas complementares** - a Transportadora Belmok Ltda tem como atividade o transporte rodoviário de cargas e a Roda Brasil a locação de veículos. Elas transacionavam comercialmente entre si há anos e até o ano de 2010, **o faturamento da Roda Brasil era exclusivamente das receitas de locação advindas da Transportadora Belmok**. E até o presente representa a principal fonte de recebimentos da empresa.

- **contratos com características fora do padrão de mercado** – as empresas mantêm entre si contrato de locação que contém cláusulas atípicas, com ausência de detalhes básicos e inerentes a qualquer transação comercial (data e periodicidade de pagamentos, valor individualizado, transferências de custos relativos aos veículos, ausência de cobrança sobre quilometragem rodada, entre outros) das locações que indicam intuito único de propiciar vantagens tributárias e elidir fato gerador e base de cálculo de tributos (descrição completa fls 58/60). Ademais as multas e juros por descumprimento de cláusulas ou atraso nos pagamentos não eram cobrados.

- **confusão e blindagem patrimonial** – as mudanças societárias e integralização de capital foram efetuadas com valores não correspondentes aos preços de mercado. O mesmo bem transacionou pelas duas empresas e por seus sócios algumas vezes. Alienação de imóveis ou veículos por valores muito abaixo dos preços de mercado. Além de diversas outras formas de aumentar ou reduzir o valor das empresas e o patrimônio de seus sócios (veículos contabilizados em valores muito inferiores aos de mercado, não pagamento de quotas ao sócio que sai da sociedade, bens de uma empresa ofertados como garantia para a outra, sócios que permaneciam um mês na sociedade e neste período as quotas mais que quadruplicaram, permitindo-lhes sair da sociedade com bens das empresas como pagamento, alienação de veículo de uma para outra empresa por preços irrisórios. Descrição completa fls 60/64).

- **elevado número de empregados em comum e alternância de vínculo empregatício entre as empresas** - Constatação de inúmeros casos em que um mesmo funcionário prestava serviços para as duas empresas. Ocorrência de manutenção de data de início de admissão na transferência de empregados de uma empresa para a outra, o que é previsto pela legislação trabalhista em casos de grupo econômico (Descrição completa fls 64/66).

- **Grupo Econômico reconhecido pela Justiça do Trabalho** - a Transportadora Belmok e a Roda Brasil (ex-Belmok Serviços Ltda) já foram reconhecidas pela Justiça do Trabalho como **um só Grupo Econômico** perante a Justiça Trabalhista. Estas conclusões se originaram em processos individuais e foram mantidas em grau recursal, grande parte delas já tendo transitado em julgado. Nestes casos as empresas em questão responderam de forma solidária (Lista dos processos fls 66/68).

- **outros indícios de atuação da empresa com intuito de fraude tributária** - o Sr. Luiz. Belmok, juntamente com a Transportadora Belmok constituiu uma terceira empresa, a TBV Veículos, integralizando na investida centenas de caminhões da transportadora a R\$1,00 cada, os quais revendia a preço de mercado Ressalte-se que a revenda ocorria sem que nem mesmo fossem transferidos os veículos para o nome da nova proprietária e ainda os valores auferidos retornavam para a investidora na forma de distribuição de lucros neutralizando seus efeitos tributários, com o claro intuito de sonegar tributos.

Ficou, portanto, suficientemente demonstrado pela fiscalização a existência de Grupo Econômico de Fato entre as duas empresas do polo passivo do presente processo. As empresas possuem membros de uma mesma família participando de seu quadro societário, possuem atividade econômica semelhante e há direção única para as empresas, inclusive com compartilhamento de funcionários e recursos. Materializou-se a existência do referido Grupo Econômico de fato. Considerando que na *“relação comercial, entre as duas empresas ocorreram fatos como abuso da personalidade jurídica, negócio jurídico dissimulado, ausência de propósito negocial, infração à lei com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos”* não há como acatar o pleito das recorrentes para que seja desconsiderada tal ocorrência.

Da Legitimidade Passiva

Responsabilidade e Solidariedade

A primeira recorrente **contesta a legitimidade passiva do sócio da empresa Transportadora Belmok, Sr. Luiz Belmok**, pois alega que **não teria atuado com excesso de poderes**, conforme exigiria o art. 135 do CTN. Somente a falta de recolhimento de tributo não

autorizaria a sua responsabilização e por este motivo o sócio não deveria ter sido responsabilizado pessoalmente.

Defende que somente haveria créditos decorrentes de **divergência de interpretação** da norma entre a autoridade fiscal e a contribuinte, que acarretou em glosas de crédito de períodos anteriores e insuficiência de recolhimento. Argumenta que não haveria motivo para a inclusão no polo passivo da lide do sócio Luiz Belmok, uma vez que a empresa possui patrimônio para arcar com os créditos tributários exigidos, além de não ter sido efetivamente constatado nenhum ato excessivo praticado pelo sócio administrador.

A segunda recorrente insurge-se (além dos mesmos argumentos da primeira recorrente) **contra a inclusão no polo passivo deste processo** da empresa **Roda Brasil**, assim como de seus sócios **Renato Belmok e Claudionir Belmok**. Embasa tal pleito em seu entendimento de que **não haveria formação de grupo econômico entre as empresas**. Alega que ainda que houvesse um grupo econômico, **não existiria interesse comum no fato gerador** do tributo (qual seja creditamento de PIS/COFINS utilizados pela Transportadora Belmok), assim.

Responsabilidade Solidária da Empresa Roda Brasil

Conforme analisado em tópico anterior, ficou clara a existência de grupo econômico entre as duas empresas. Efetivamente, a simples constatação da existência do grupo econômico de fato não autoriza a responsabilização por solidariedade, como argumentaram as partes interessadas. Entretanto, o desvirtuamento do grupo econômico de fato, aquele, dito irregular, aparente, que mostra ser uma só empresa, **atrai a responsabilidade solidária, pois, neste caso se verifica que todas as pessoas jurídicas agiam como unidade, não importando em qual delas se deu a infração.**

Para a responsabilização do grupo econômico de fato irregular, ou aparente, **exige-se a constatação da sua existência, e não é necessário que o Fisco demonstre com provas diretas a atuação de cada empresa do grupo no sentido de realizar o fato gerador do tributo omitido, pois a própria existência una já revela o interesse comum, a vinculação ao fato gerador**, que justifica a solidariedade com fulcro no artigo 124, I do CTN.

“Art. 124. São **solidariamente** obrigadas:

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

II- as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

(Destacou-se)

No presente caso, conforme o “*Termo de Constatação Fiscal - Grupo Econômico de Fato – Transportadora Belmok X Roda Brasil*” (fls 54/70), foi **constatada a configuração de um Grupo Econômico de Fato** entre as referidas empresas, pelas situações fáticas verificadas pela fiscalização, onde se verificou a **existência de conglomerado familiar, atividades complementares, aguda dependência, confusão patrimonial e financeira, empregados em**

comum, entre outras, tudo isso numa **relação com ausência de propósito negocial e infração à lei**.

Conforme bem mencionado na decisão de primeira instância: “*se o contrato de locação com a Roda Brasil Ltda. deva ser havido como bem desconsiderado por simulação ou por outra irregularidade, então o contrato de aluguel não é um contrato de aluguel, assim como o aluguel não é aluguel. Nesse ritmo, a Transportadora Belmok mantinha suas atividades com caminhões de terceiros, no caso a Roda Brasil, o que remete igualmente ao interesse comum no fato gerador. Com efeito, sendo os caminhões a “ferramenta” ou o instrumento” básico das atividades da Contribuinte Transportadora Belmok e se esse fundamental meio pelo qual presta seus serviços é de propriedade da Roda Brasil (a Fiscalização não apresenta provas de que os caminhões não seriam propriedade da Roda Brasil, não apresenta provas, em suma, de que esta não comprou os caminhões), então é inescapável, também por aí, a presença do interesse comum nos fatos geradores. Seja considerando ou desconsiderando o contrato em apreço, fica evidenciado que, de um modo ou de outro, as Empresas envolvidas praticaram, de fato, o fato gerador conjuntamente. No caso, uma empresa, a locatária, exterioriza e concentra a prestação dos serviços, enquanto a outra, a locadora, detém e concentra os ativos da atividade operacional, ou seja, os veículos/caminhões” (Destacou-se).*

Os fatos e a substancial documentação analisada e já relatados anteriormente no presente voto comprovam a existência do aludido grupo econômico que se formou com a **finalidade de dificultar e impossibilitar a fiscalização e possibilitar o gozo de vantagens às pessoas jurídicas e às pessoas físicas a elas relacionadas através de blindagem patrimonial**. As provas carreadas pela fiscalização são abundantes para demonstrar a existência do grupo econômico de fato, logo, **as empresas que compõem o grupo econômico devem ser mantidas na sujeição passiva solidária**.

Responsabilidade dos sócios das empresas Transportadora Belmok e Roda Brasil

Como demonstrado, as empresas atuavam em conjunto, sob o comando da família Belmok. Para analisar a responsabilização dos sócios é importante mencionar que:

i) os **atos de gestão da empresa foram perpetrados pelos irmãos** e conduziram à **omissão das receitas** apuradas pela fiscalização;

ii) os sócios administradores da Roda Brasil Ltda, Renato Belmok e Claudionir Belmok, são **beneficiários diretos dos recursos financeiros provenientes da Transportadora Belmok** a título de empréstimos de caminhões, que, conforme item 2.3 (“Relação Comercial entre as Empresas”) do Termo de Constatação Fiscal de Grupo Econômico. Trata-se de **pagamentos sem causa, haja vista a evidente falta de propósito negocial do contrato de locação**. Tais fatos são suficientes para configurar a vinculação dos sócios administradores ao fato gerador, como requer o já transcrito artigo 124, I, do CTN.

iii) durante a ação fiscal verificou-se que **na relação comercial** entre a Transportadora Belmok e a Roda Brasil ocorreram fatos com abuso de personalidade jurídica (negócio jurídico dissimulado, ausência de propósito negocial e infração a lei. Descrição completa fls 57/64).

iv) várias operações das empresas citadas tiveram **claros objetivos de blindagem patrimonial dos interessados** (item 2.4. *Confusão e Blindagem Patrimonial* do Termo de Constatação Fiscal de Grupo Econômico). Assim, na hipótese de constatados fatos os quais ensejam a qualificação da penalidade, tal como no caso presente, de sonegação fiscal, fraude e conluio, 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.

No que diz respeito à responsabilização dos sócios, vale mencionar, ainda, que a **pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar suas ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores**, gerentes e representantes ou dos seus mandatários, prepostos e empregados, que são **quem demonstra capacidade de expressar vontade**, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

“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.”

(Destacou-se)

Em relação ao tema a Procuradora da Fazenda Nacional se manifestou através do PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 que traz o seguinte sumário:

Podemos enumerar aqui as **conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:**

a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;

b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;

c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;

d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;

e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposos quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

(Destacou-se)

A relação dos autuados com a infração está demonstrada por diversos fatos citados no Auto de Infração, corroborados por vasto conteúdo probatório constantes dos autos. Ficou claramente demonstrado pelo que ocorreu infração à lei em várias oportunidades (é possível também mencionar que os sócios administradores atuaram com excesso de poderes e em descumprimento dos contratos sociais). Verifica-se ainda que grande número de operações das

empresas citadas tiveram claros objetivos de **blindagem patrimonial dos interessados** (item 2.4- Confusão e Blindagem Patrimonial do Termo de Constatação Fiscal de Grupo Econômico).

Na hipótese de **constatados fatos que ensejem a qualificação da penalidade**, tal como no caso presente, **de sonegação fiscal, fraude e conluio, deve haver 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 e 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.

Verificada a existência de **infração à lei** com repercussão no âmbito tributário, dada a ocorrência da subtração de rendimentos à tributação, por meio de sonegação, fraude e conluio, que implicaram, inclusive, na qualificação da penalidade. Conforme constatou a fiscalização durante a ação fiscal, a relação comercial entre as empresas Transportadora Belmok e Roda Brasil **ocorreram fatos com abuso da personalidade jurídica: negócio jurídico dissimulado, ausência de propósito negocial e infração à lei**.

No caso em tela, é importante mencionar em especial a **relevância da irregularidade levantada a respeito dos contratos de locação de veículos existente entre as empresas**. Tais contratos eram celebrados entre as empresas a fim de justificar a locação de veículos de uma junto à outra. Os contratos elaborados sem propósito comercial plausível eram utilizados como **artifícios para justificar o trabalho em conjunto e o interesse comum das empresas** (descrição detalhada fls 57/60).

Continham **cláusulas em aberto que não especificavam data ou periodicidade de pagamentos**, deixavam em aberto os **valores relativos a cada tipo de veículo**, assim como a **forma de cobrança em razão da quilometragem rodada**. Ademais, os pagamentos não eram efetuados com regularidade adequada e ainda assim **não havia a cobrança de multa e juros** nos muitos casos de pagamento em atraso, apesar de existir previsão contratual para tal.

E os sócios da Roda Brasil eram **beneficiários diretos dos recursos financeiros provenientes da Transportadora Belmok a título de empréstimos de caminhões**, que conforme descrito, no item “2.3 *Relação. comercial entre as Empresas*” do Termo de Constatação Fiscal (fls 54/60) tratavam-se de pagamentos sem causa, haja vista a evidente falta de propósito negocial do Contrato de Locação de Veículos.

A comprovação tanto em relação à ocorrência de atos e fatos contrários à lei, assim como do interesse comum das empresas e das condutas de seus sócios violando a legislação e os contratos sociais das empresas encontram-se bastante bem fundamentadas pela coleção de indícios e provas coletadas na ação fiscal e descritos no Termo de Constatação de fls. 54/70.

Nesse contexto, necessária se faz a **manutenção da sujeição passiva dos sócios administradores, tanto da transportadora Belmok, Luiz Belmok, quanto da Roda Brasil, Renato e Claudionir Belmok** expressamente responsabilizados na autuação.

Do Mérito – Despesas Glosadas

As partes expressam, ainda, seu inconformismo em relação às **glosas** realizadas pela fiscalização. Ressaltam não concordar com as glosas e alterações efetuadas por entenderem que **estariam em dissonância com a legislação em vigor**, e que esta **autorizaria a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos** na fabricação de produtos destinados à venda e a prestação de serviços.

Defendem que a checagem da **compatibilidade da lei com a Constituição deveria ser promovida** com atenção, devendo a **lei se adequar à norma constitucional**. No presente caso, as **proposições na lei ordinária confrontariam o comando constitucional e, portanto, seriam inválidas**. A Constituição não permitiria que o legislador restringisse a não-cumulatividade. Teria conferido apenas competência para implementar o sistema no patamar legislativo, sem, contudo, ampliar ou definir o conceito. O que, em seu entendimento, teria ocorrido.

Desta forma, as glosas relativas às despesas com **seguro de cargas, serviços de vigilância, monitoramento, segurança e rastreamento, serviços de escolta, pedágio, PAT, sinistro, gestão de risco e locação de caminhões** seriam essenciais e necessários para o desenvolvimento da atividade da Transportadora Belmok, assim não deveriam ter sido glosadas. Em especial porque **entendem ser insumos indispensáveis** à atuação da empresa, que atua no setor de transportes de carga.

Devem ser glosadas as despesas não necessárias, assim entendidas tanto aquelas que não preenchem os requisitos de dedutibilidade quanto àquelas que artificialmente reduzem o lucro tributável. O conceito abrange as despesas efetivas, mas não usuais, e as artificialmente engendradas, simplesmente inexistentes ou falsas.

Do Novo Conceito de Insumo Para Fins de Crédito de Pis/Cofins

A discussão objeto do presente processo já é conhecida neste Conselho quanto aos créditos de insumos. Cumpre avaliar, por conseguinte, se as despesas que foram glosadas pela atuação podem ser admitidas como insumos à luz da legislação vigente.

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais seja, a Lei nº 10.637, de 2002 e a Lei nº 10.833, de 2003. 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 nºs 247/2002 e 404/2004. A título de exemplo, reproduz-se a 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:

Processo n.º10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal N.º Acórdão 9303-006.108

“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. (...)”

Processo n.º 13888.909005/2011-57 Data da Sessão 17/06/2010, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, Acórdão n.º 3401-006.229.

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/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.”

Cumpra 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 determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte"*. 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 ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

2. **O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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.

STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018

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, foi identificado 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.”.

Na ação fiscal foi confirmado pela própria empresa e pela fiscalização que a única atividade da pessoa jurídica Transportadora Belmok, pela qual ela afere receitas, é a prestação de serviços de transportes rodoviários de carga. Diante deste conceito e da atividade da pessoa jurídica, passa-se a análise de cada uma das glosas perpetradas pela fiscalização que foram objeto de contestação pelo sujeito passivo. Inicia-se abaixo tal análise.

Glosas de Despesas com Seguro de Cargas e Frota

Considerando que a Recorrente se dedica à prestação de serviço de transporte de cargas, é **concebível que as despesas de seguro de carga sejam consideradas como enquadradas no critério da essencialidade**. Isto porque a qualidade do serviço e sua própria prestação dependem do seguro, como garantia da carga que está sendo transportada.

Efetivamente, partindo-se da premissa de que para serem considerados insumos as despesas devem ser submetidas ao crivo da relevância e essencialidade, o seguro contratado pela transportadora de cargas se subsume a este conceito. Esse entendimento, inclusive, já é adotado por este Conselho, conforme se depreende dos seguintes acórdãos:

COFINS. SEGURO DE CARGAS. INSUMO.

O seguro obrigatório pago pela transportadora de cargas é considerado insumo na prestação de serviços de transporte de cargas, para fins de apuração de crédito da Cofins. Recurso Especial do Procurador Negado

Processo 10932.000017/2005-12. Data da Sessão 25/03/2015. Relator Henrique Pinheiro Torres. Redator designado Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas. Acórdão n.º 9303-003.309

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. SEGURO DE CARGAS. INSUMO.

O seguro pago pela transportadora de cargas é considerado insumo na prestação de serviços de transporte de cargas, para fins de apuração de crédito das contribuições.

Processo 16095.720295/2012-12. Data da Sessão 27/04/2017. Relatora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo. Acórdão n.º 3201-002.820

CRÉDITO DE GASTOS COM SEGURO DE CARGA E DE FROTA. INSUMOS. CARACTERIZAÇÃO.

O seguro obrigatório de carga pago pela transportadora de cargas é considerado insumo na prestação de serviços de transporte de cargas, para fins de apuração de crédito da Cofins e do PIS. Entendimento que também se estende à contratação do seguro da frota. No mesmo sentido, é a Solução de Consulta COSIT n.º 168/2019, que consignou serem insumos os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas e seguro de veículos para transporte de cargas, por se enquadrarem nos critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Processo 16095.720295/2012-12 Data da Sessão 16/08/2022. Relator Vanessa Marini Ceconello. Acórdão n.º 9303-013.298

A essencialidade do seguro de carga para a prestação de serviços de transporte deve considerar que o transporte de cargas no Brasil envolve graves riscos à segurança dos motoristas e das cargas transportadas. Importante aqui acrescer que o seguro de cargas transportadas é uma exigência legal prevista no art. 20, alínea 'm' do Decreto-lei n.º 37, de 1966. Igualmente se enquadra no critério da relevância delineado pela Ministra Regina Helena Costa. Segundo o referido diploma legal:

“**Art. 20.** Sem prejuízo do disposto em leis especiais, são obrigatórios os seguros de:
(...)
m) responsabilidade civil dos transportadores terrestres, marítimos, fluviais e lacustres, por danos à carga transportada.”

Com isso, considerando a atividade desempenhada pela empresa, **os valores despendidos a título de seguro de cargas enquadram-se no conceito de insumo**, sendo verificada a essencialidade desta despesa no desenvolvimento da atividade de transporte de cargas. Cabe, portanto, ser cancelada a exigência fiscal em relação a essa rubrica (“seguro de carga”).

Glosas de Despesas com Serviços de Segurança, Rastreamento, Monitoramento, Vigilância, Escolta e com Sinistros

As Recorrentes pretendem aproveitar-se de crédito relativo ao pagamento de **despesas com serviços de segurança, escolta, rastreamento, monitoramento, vigilância e com sinistros.**

A contribuinte é pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas. Nesse contexto, é que se deve perquirir se **os serviços de segurança escolta rastreamento, monitoramento e vigilância são, ou não, necessários à atividade que desenvolve.** Considerado o entendimento consolidado neste Conselho, no sentido que o conceito de insumo deve abarcar todos os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e para a obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, conforme ilustram as seguintes ementas de acórdão:

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

As leis instituidoras da sistemática não cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

Processo 10580.732654/201056. Data da Sessão 25/02/2016. Relator Charles Mayer de Castro Souza. Acórdão n.º 9303-003.478.

DESPESAS COM SEGURANÇA, SEGUROS, ESCOLTA E SATÉLITE. ANÁLISE CASUÍSTICA DE NECESSIDADE. INSUMOS. ENQUADRAMENTO.

Despesas com **segurança, seguros, escolta e satélite deve ser compreendido em face da atual realidade do transporte rodoviário de cargas** que, como sabido, envolve graves riscos à segurança de motoristas decorrentes de atividades criminosas que visam os veículos transportadores. Destarte, **tais despesas se tornam indispensáveis à prestação do serviço de transporte** e são decorrentes de serviços utilizados diretamente neste. Podem, portanto, serem consideradas insumos e gerar créditos de PIS e COFINS, devendo ser cancelada a glosa realizada pela autoridade fiscal.

Número do Processo 10660.722805/2013-11 Data da Sessão 27/01/2015 Relator Bernardo Lima de Queiroz Lima. Acórdão n.º 3401-002.857

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CREDITAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO DE INSUMO. ABRANGÊNCIA. RASTREAMENTO. ESCOLTA. SEGURO.

A expressão “insumo utilizado na prestação de serviços”, na legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep (e da Cofins), se refere aos **bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços** (desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado) e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. Tal conceito **abarca as despesas com rastreamento e escolta realizadas por empresas de transporte de cargas**. Recurso Especial da Procuradoria negado."

Processo 10580.732654/2010-56 Data da Sessão 05/10/2016 Relator Charles Mayer de Castro Souza. Acórdão n.º 9303-004.342

No caso em tela, parece que os serviços segurança, escolta, rastreamento, monitoramento e vigilância são necessários à execução da atividade pela contribuinte. Ausentes tais serviços, o serviço de transporte de cargas não poderia ser prestado, uma vez que assim estaria desprovido de garantias mínimas para a sua execução. Nesse mesmo sentido foram as considerações do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza no já mencionado Acórdão n.º 9303-004.342:

“E, no caso, parece-nos, sem sombra de dúvida, que **os serviços de escoltas e rastreamentos são necessários, sim, à execução da atividade pela contribuinte.**

É intuitivo, ausentes tais serviços, acreditamos que, o mais das vezes, sequer o serviço de transporte de cargas seria contratado, uma vez que assim estaria desprovido de garantias mínimas para a sua execução.

Não se pode olvidar, o setor da economia a que se dedica a contribuinte é um dos que mais tem sofrido com a situação de insegurança pública por que passa o país. Desconsiderar esse fato, amplamente divulgado na mídia, é desconectar-se da realidade.”

Os gastos com **segurança do transporte**, que incluem serviços segurança escolta, rastreamento, monitoramento e vigilância, tendo em vista a atividade do sujeito passivo relacionado ao transporte, torna-se essencial e pertinente. Isto porque que **tais serviços viabilizam o a proteção inclusive com envio e recebimento de sinais entre o veículo e uma central de dados, possibilitando a localização do veículo via GPS**. Reforça-se a essencialidade e pertinência destes itens na realização da atividade do sujeito passivo, eis que para o fechamento de um contrato, a contratação poderia ser dispensada caso não houvesse segurança, monitoramento, rastreamento ou escolta de veículo e cargas. Usualmente, a contratante é

indagada acerca da existência desse serviço em sua frota, sendo que, atualmente, empresas de transporte que não fornecem condições para a carga acabam por ser preteridas na contratação de fretes.

Com base em tais fundamentos, propõe-se **reverter às glosas** efetuadas sobre as **despesas com serviços de segurança, escolta, rastreamento, monitoramento e vigilância, mas unicamente quando estiverem diretamente ligados à atividade de transporte rodoviário de cargas.**

Glosas de Despesas de Pedágio

As recorrentes argumentam que tais despesas com pedágios seriam inerentes ao desenvolvimento da atividade principal da empresa e teriam sido suportados pela Recorrente Transportadora Belmok. A Recorrente, na condição de transportadora, **pleiteia direito a crédito sobre os valores por ela pagos a título de pedágio.** Sobre o tema, a Solução de Consulta Cosit n.º 207 de 24 de junho de 2019 reconhece que os gastos com vale-pedágio suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, *in verbis*:

**CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. VALE-PEDÁGIO OBRIGATÓRIO.
TRANSPORTE DE CARGAS. INCIDÊNCIA. CRÉDITOS.**

Tratando-se de pessoa jurídica que tenha como **atividade o transporte** rodoviário de cargas e que esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, os **gastos com vale-pedágio suportados pela própria transportadora** podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003. Nesta hipótese, **é vedada a exclusão da base de cálculo da contribuição apurada pela transportadora dos valores relativos aos dispêndios com aquisição de vale-pedágio**, pois não se amoldam à previsão do art. 2º da Lei n.º 10.209, de 2001. Salienta-se que nesta decisão não se realiza análise da regularidade do procedimento adotado pela consulente perante as regras relativas ao vale-pedágio de que trata a Lei n.º 10.209, de 2001.

VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 583, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 29 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.209, de 2001, arts. 1º, 2º e 3º; Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 1º e 3º; Decreto n.º 4.524, de 2002, art. 34; Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018.

Ademais, a Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014 vem a esclarecer a definição do conceito de insumos na interpretação da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. **Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção**, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “*conditio sine qua non*” para a produção ou prestação do serviço.”

(Destacou-se)

Conclui-se, portanto, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Neste ponto, creio que a Recorrente tem razão, que os gastos com pedágio suportados pela própria transportadora podem ser considerados insumos para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito. Nesse sentido os acórdãos:

PEDÁGIO. SEGUROS. SERVIÇOS DE RASTREAMENTO. SERVIÇOS DE SEGURANÇA E ESCOLTA. SERVIÇO DE AVALIAÇÃO DE RISCO PARA SEGUROS.

Os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, a seguros de qualquer espécie, a pedágio, a serviços de segurança e escolta, a serviços de avaliação de risco para seguro geram créditos de PIS/Pasep e de Cofins nas empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário de cargas.

Processo 19311.720044/2015-69. Data da Sessão 22/09/2020. Relator Raphael Madeira Abad. Acórdão nº 3302-009.336.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Não geram crédito para efeito do regime não cumulativo da Cofins, os gastos relativos a manutenção de atividades administrativas e seguros. Já os gastos com rastreamento de veículos e cargas, com pedágios, e as despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), tais como calçados e roupas protetoras, uma vez que estes itens configuram gastos aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, enquadram-se no conceito de insumos e dão direito ao crédito.

Processo 15586.720704/2014-40. Data da Sessão 21/06/2016. Relator Luiz Augusto do Couto Chagas. Acórdão nº 3301-002.995.

Desta feita, entende-se que os **gastos com despesas de pedágio, desde que suportados pela própria transportadora, podem ser considerados insumos** para a prestação do serviço de transporte de cargas, permitindo a apuração do crédito, devendo ser revertidas as glosas efetuadas a este título, desde que devidamente comprovadas as despesas e o efetivo pagamento das mesmas.

Glosas de Despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT

A legislação regente do PIS não cumulativo prevê expressamente que dão direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens e produtos destinados a venda. Os produtos intermediários e as matérias-primas que não integrem o produto final, mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas darão margem ao creditamento de PIS/COFINS por enquadrarem-se no conceito de insumo.

A citada legislação não assegura o direito de apurar crédito sobre todos e quaisquer custos, despesas e encargos considerados úteis, convenientes, indispensáveis ou necessários à atividade da pessoa jurídica. Não basta a vinculação de bens e serviços com o processo produtivo ou com a prestação de serviço do contribuinte, mas há de existir uma vinculação imediata e comprovada.

Há muito já não se discute mais sobre a possibilidade de dedução do PAT, posto que já ficou claro que tal programa não se trata de um insumo. Trecho de acórdão transcrito abaixo assim o demonstra:

Assim, havendo ação direta no processo produtivo e sofrendo desgaste físico e/ou químico, a mim fica aclarado que há direito ao creditamento de tais valores. No caso, **as despesas nada têm a ver com o conceito de insumos**, tais como: auxílio creche, serviços de terceiros, manutenção e reparos, despesas com veículos, custos com importação (despachantes), assistência médica e odontológica, assistência farmacêutica, tratamento de resíduos industriais, transporte de pessoal, formação profissional, lanches e refeições, **programa de alimentação ao trabalhador — PAT**, comissões sobre vendas, serviços de despacho aduaneiro, propaganda e publicidade, assistência técnica e jurídica e outros.

Processo 11065.100267/2007-42. Data da Sessão 02/07/2008. Relator Gustavo Kelly Alencar. Acórdão n.º 022-19.127.

Nesse contexto, **correta a Fiscalização ao rejeitar os creditamentos relacionados a itens observados como não estando diretamente relacionados com a prestação de serviços da empresa autuada, tais como o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.**

Glosas de Despesas com Locação de Veículos

Em relação aos **aluguéis de caminhões derivados do contrato celebrado com a Roda Brasil** as recorrentes discordam do entendimento da fiscalização de que tais eventos **não teriam ocorridos e que se confundiriam com simulação**. Defende que **já haveria entendimento neste Conselho** em outros processos de que **não haveria grupo econômico** de fato entre as empresas da família: a Transportadora Belmok e a Roda Brasil. Desta forma os contratos de locação em questão seriam válidos e as despesas a eles relativas poderiam ser utilizadas como créditos de PIS/COFINS.

Conforme mencionado na decisão de primeira instância “*quanto às glosas de créditos relativas às despesas com locação de veículos, entendo que existiram dois tipos diferentes de glosas. As despesas com locação de veículos com a Roda Brasil Ltda. foram glosadas porque houve a desconsideração do contrato, já as despesas com locação de veículos com outras empresas foram*”

glosadas por falta de previsão legal para utilização destes créditos”. Reforça tal entendimento o fato da multa aplicada sobre os valores das locações realizadas com a empresa Rodas Brasil ter sido exigida no percentual diferenciado de 150% (item 5 do Termo de Verificação e Constatação. fls. 49/50).

Quanto às **glosas de despesas com locação de veículos por falta de previsão legal**, cabe observar o entendimento da Receita Federal do Brasil que se encontra expresso na Solução de Consulta nº 01/2014 da COSIT (Coordenação Geral de Tributação) a qual tem efeito vinculante no âmbito da RFB:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por **locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo**, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por **locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo**, porquanto tais despesas **não estão expressamente relacionadas** no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

(Destacou-se)

Assim, correta a glosa dos créditos com despesas com locação de veículos.

Por sua vez, no que diz respeito às despesas com locação de veículos efetuadas em razão do contrato com a Roda Brasil estas foram glosadas não só em razão da ausência de previsão legal, mas também em decorrência da **desconsideração do contrato por evidente falta de propósito negocial** e com o objetivo de fraude.

A alegação das impugnantes quanto à não existência de grupo econômico, ora aduzindo que não estariam sob a mesma direção e controle, ora aduzindo que a relação comercial entre as empresas não teriam o condão de propiciar a conclusão de que as empresas formariam um grupo econômico, ou ainda alegando que o faturamento da empresa Roda Brasil, nos anos em análise não se referiria unicamente ao contrato de e locação de veículos automotores para a empresa Transportadora Belmok.

Conforme já mencionado no presente voto, no curso da ação fiscal, desenvolvida simultaneamente nas duas empresas, foi **constatada a existência de Grupo Econômico de Fato** entre as mesmas, pelas situações fáticas descritas pela fiscalização (fls 54/70). Evidenciou-se a **existência de conglomerado familiar, atividades complementares, aguda dependência, confusão patrimonial e financeira**, empregados em comum entre outras, tudo isso numa relação com ausência de propósito negocial e infração à lei. As atividades econômicas das empresas são complementares, pois a Transportadora Belmok tem como atividade o transporte rodoviário de cargas, enquanto que a Roda Brasil tem como atividade principal a locação de veículos em geral, sendo que vêm transacionando comercialmente há anos como locadora e locatária de veículos respectivamente. **Até o ano de 2010, o faturamento da Roda Brasil era**

exclusivamente das receitas de locação de caminhões para a Transportadora Belmok, sendo que ainda hoje as receitas oriundas desta representam o principal faturamento daquela.

Da análise do contrato de locação por elas firmado verificou a fiscalização a existência de **cláusulas atípicas, com características que visam embarçar ou impedir a atuação do Fisco**. Observou-se, por exemplo, que o valor estipulado nos contratos não dependia do uso e da quantidade de veículos usados. Não foi encontrada a estipulação da periodicidade dos pagamentos, se semanal, mensal, anual, ficando as partes à vontade para entenderem da melhor maneira que lhes conviesse. As renovações que poderiam ser anual ou semestral não permitiram à fiscalização chegar a uma conclusão sobre o valor total de casa contrato celebrado. Importante salientar ainda, no tocante ao Grupo Econômico, foi constatado também pela fiscalização na contabilidade da Transportadora Belmok, nos anos de 2010 e 2011, diversos **pagamentos que pertenciam às despesas da Roda Brasil e que posteriormente, eram estornados**, o que demonstra a proximidade fiscal entre as mesmas já que os documentos para liquidação de contas eram encaminhados para os devedores, errados.

Sendo assim, não se faz possível **acatar a alegação de legitimidade dos referidos contratos de locação e tampouco aceitar a dedução de referidas despesas deles decorrente**. Correta, portanto, a glosa de créditos com despesas com locação de veículos com a empresa Roda Brasil.

Glosas de Créditos de Períodos Anteriores

As recorrentes **alegam que teriam sido juntadas provas que demonstrariam possuírem créditos relativos ao ano de 2007 que não teriam sido aproveitados na ocasião** em razão de ter ocorrido erro material no preenchimento da DACON efetuada à época. Aduzem, ainda, que não teria sido zerada a base de cálculo (conforme arguido pela fiscalização), uma vez que teria havido compensação, via PER/DComp; a qual ainda encontrar-se-ia em análise.

No que diz respeito aos créditos de períodos anteriores decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior que teriam sido glosados, estes não foram desconsiderados pela Autoridade Fiscal, em especial não há nenhuma desconsideração de créditos da empresa em razão de erro de preenchimento de DACON.

Conforme mencionada pela Fiscalização, o caso em tela não trata de tal fato e sim, de **inexistência de escrituração contábil. Não ocorreu qualquer comprovação de eventuais fatos contábeis através da apresentação de documentos hábeis e idôneos relativos a estes créditos**. Tais ausências persistiram na fase recursal. Desta forma, nada restou comprovado a respeito de eventuais pagamentos indevidos ou a maior.

Em assim sendo, **meras alegações sem qualquer suporte probatório, não são passíveis de acolhimento por este colegiado, por absoluta falta de comprovação**.

Diferença Relativa a Abril de 2010

No que diz respeito à insuficiência de recolhimento e declaração em DCTF com referência ao **período de apuração de abril de 2010**, a Fiscalização esclarece que o valor identificado foi verificado por ela no DACTON apresentado pela própria contribuinte.

Nenhuma outra informação ou prova foi apresentada com a impugnação ou quando da apresentação do Recurso voluntário. Não há qualquer questão passível de contraditar as informações apresentadas quando do lançamento.

É de se ressaltar que na planilha que acompanha o Auto de Infração (fls. 329/330) não há registros de compensações relativas a abril de 2010, Não foram indicadas Declarações de Compensação (DCOMP's) eventualmente apresentadas previamente à autuação (e que eventualmente poderiam, em princípio, afastar a tributação com relação à insuficiência de recolhimento e declaração em DCTF).

Desta forma, **não há como se acolher o pleito de que sejam consideradas compensações relativas ao mês de abril de 2010, por falta de comprovação.**

Da Aplicação da Multa Qualificada

As recorrentes insurgem-se, ainda quanto à **qualificação da multa relativa à glosa das despesas com locação de veículo.** Em sua argumentação trazem o conteúdo do voto vencido, no qual é suscitada uma nulidade por conta da ausência de determinação legal que embasasse “*o negócio jurídico dissimulado, ausência de propósito negocial e/ou infração à lei de empresas de um mesmo grupo econômico de fato, imputando responsabilidades*”.

Na questão da aplicação da multa de ofício qualificada (150%) nos casos de glosas das despesas de locação de veículos realizadas junto à empresa Roda Brasil, entende-se que **a acusação fiscal reúne todos os elementos necessários para conclusão de que a simulação praticada** justifica a aplicação da multa mais gravosa neste caso.

Com todos os argumentos trazidos pelo Auto de Infração ficou bem demonstrada a **intenção da recorrente** e dos responsáveis tributários em **impedir**, em relação à autuada, a ocorrência do **fato gerador**. Tais condutas podem ser caracterizadas no conceito de fraude, sonegação e conluio previstos nos artigos 71, 72 e 73, da 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.”

As ações caracterizadas como sonegação ou fraude (o conluio é o ajuste que combina ambas), nos termos acima definidos, são as que autorizam a qualificação da multa.

Dentro deste contexto, irrelevante que os atos praticados tenham sido declarados ao Fisco e recolhidos todos os tributos devidos, isto porque a **declaração ao Fisco teve por objeto as operações simuladas, e não as operações formalmente realizadas**. O conjunto probatório trazido pela fiscalização é bastante robusto e aponta unicamente em uma direção, conforme amplamente demonstrado anteriormente neste voto.

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 54/70), a fiscalização relata entre outros pontos, alguns considerados mais relevantes na caracterização das figuras de fraude, simulação e conluio (transcrição do termo):

i) As atividades econômicas das duas Empresas são complementares, pois a Transportadora Belmok Ltda tem como atividade o Transporte Rodoviário de Cargas, enquanto que a Roda Brasil Ltda tem como atividade principal a Locação de Veículos em Geral, sendo que vêm transacionando comercialmente há anos como locadora e locatária de veículos respectivamente;

ii) Até o ano de 2010, o faturamento da Roda Brasil Ltda era exclusivamente das receitas de locação de caminhões para a Transportadora Belmok Ltda, sendo que ainda hoje as receitas oriundas da Transportadora Belmok Ltda representam o principal faturamento da Roda Brasil Ltda;

iii) Da análise do contrato de locação firmado pelas empresas verificou-se a existência de cláusulas atípicas, com características que visam burlar o fisco. Observou-se, por exemplo, que o valor estipulado nos contratos não dependia do uso e da quantidade de veículos usados. Não foi encontrada a estipulação da periodicidade dos pagamentos, ficando as partes à vontade para entenderem da melhor maneira que lhes conviesse. As renovações que poderiam ser anual ou semestral não permitiram à fiscalização chegar a uma conclusão sobre o valor total de cada contrato celebrado;

iv) Diante da existência de cláusulas contratuais que fogem totalmente ao propósito negocial, dos pagamentos efetuados aleatoriamente, bem como pela falta de cobrança de juros e multas moratórias, concluiu-se que o referido contrato trata-se de simulação com claro objetivo de fraudar o cumprimento da obrigação tributária principal, gerando despesas na Transportadora Belmok e a transferência de recursos desta para a Roda Brasil, que é administrada pela família Belmok.

Conclui-se que a fiscalização demonstrou suficientemente sua constatação de existência de **simulação** por parte das recorrentes no intuito de majorar despesas e omitir receitas, através de planejamento tributário. Tendo em vista que tais atos foram praticados pelas empresas do mesmo grupo econômico (de fato) deve ser constatado também o conluio entre elas. Tais estratégias **ocorreram no intuito de fraudar a legislação fiscal e reduzir o montante dos tributos devidos**, modificando as características essenciais dos fatos geradores objeto da ação fiscal.

Considera-se, portanto, que **ficou devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude**, fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, apenas alterando o percentual de 150% para 100% em razão de determinação legal,

devendo permanecer mantida a qualificação da multa em relação às glosas relativas à locação de veículos.

Conclusão

Diante do exposto, dou **parcial provimento** aos Recursos Voluntários, votando no seguinte sentido:

- i) **não acolher a preliminar de nulidade** do Auto de Infração;
- ii) **não acolher a preliminar de ilegitimidade passiva**, mantendo a solidariedade da empresa Roda Brasil Ltda e dos sócios das duas empresas, senhores Luiz Belmok, Renato Belmok e Claudionir Belmok, considerando comprovada a existência de grupo econômico de fato;
- iii) **manter as glosas das despesas com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e com despesas de locação de veículos, as glosas na utilização de créditos e diferenças de períodos anteriores;**
- iv) **reverter as glosas das despesas com pedágios, gestão de risco (monitoramento e comunicação) seguro de carga e de frota, vigilância, escolta e sinistros e**
- v) **manter a qualificação da multa aplicada, alterando sua alíquota de 150% para 100%, em razão de determinação legal.**

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio