



Processo nº	19311.720259/2015-80
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3302-009.431 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	23 de setembro de 2020
Recorrente	TRANSPORTADORA TRANS VARZEA LTDA - ME
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

ANÁLISE DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS.

Em conformidade com a Súmula CARF n. 02 o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de leis.

PREScrição INTERCORRENTE

Em conformidade com a Súmula CARF n. 11, de observância obrigatória por este Colegiado não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

PRAZO DE 360 DIAS PARA ATOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A regra prevista no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 é uma norma programática e o descumprimento do prazo nele previsto não acarreta a perempção para Fazenda Pública constituir definitivamente crédito tributário.

ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

No Processo Administrativo Fiscal é ônus de quem alega fazer prova dos fatos alegados, trazendo aos autos os argumentos por meio dos quais entende possuir um direito, devidamente acompanhados dos documentos que os comprovem.

CABIMENTO DA DILIGÊNCIA

A diligência no processo administrativo fiscal submete-se a uma sistemática própria e deve ser requerida, inicialmente, quando da apresentação da Impugnação ou da Manifestação de inconformidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Relator

Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green

Relatório

Trata-se de processo no qual a Recorrente, dedicada ao transporte rodoviário de produtos perigosos, insurge-se contra Auto de Infração lavrado em razão de alegado não recolhimento integral de contribuições ao PIS e ao COFINS. Na Impugnação, (i) suscitou a ilegalidade do Auto de Infração por violar princípios que regem o processo administrativo fiscal, (ii) expos a sua interpretação acerca do conceito de insumos, (iii) afirma que as glosas estão em descompasso com a legitimidade do procedimento adotado pela impugnante, e (iv) a confiscatoriedade das punições impostas.

Por descrever com precisão os fatos ocorridos no processo, adoto e transcrevo o relatório produzido pela DRJ quando da sua análise.

Trata o presente processo de autos de infração relativos ao PIS/Pasep e à Cofins, lavrados contra a empresa acima identificada, nos montantes respectivos de R\$ 654.718,29 e R\$ 3.015.672,14 (valores principais sem o acréscimo de multa a juros). Segundo o Relatório Fiscal integrante dos autos, foram apuradas as seguintes infrações referentes aos créditos da sistemática não cumulativa de apuração das contribuições:

- a) No que se refere à subcontratação de serviços de transportes, diante da falta de segregação para os períodos de 2011 dos valores pagos a pessoas físicas, transportadores autônomos e PJ optantes pelo Simples, cujo direito ao crédito é calculado sobre base reduzida (75%), todos os créditos referentes às subcontratações foram considerados como sendo pagos para esses tipos de prestadores;
 - b) A autoridade fiscal relata que a impugnante calculava de forma incorreta seus créditos, ainda referentes às subcontratadas, utilizando a alíquota integral e mais 75% da própria alíquota, gerando crédito calculado sob as alíquotas de 2,8875% para o PIS/Pasep e 13,30% para a Cofins;
 - c) No caso dos combustíveis, a fiscalização afirma que os créditos eram calculados incorretamente, utilizando as alíquotas da monofásica, no caso 4,21% para o PIS/Pasep e 19,42% para a Cofins, quando o correto seria 1,65% e 7,6%;
 - d) Da mesma forma era feito para os créditos calculados sobre as aquisições de pneus e câmaras de ar, também sujeitos à incidência monofásica;
2. Cientificada em 07.12.2015, a interessada apresentou, tempestivamente, em 06.01.2016, impugnação na qual traz as seguintes alegações:

Como resultado da análise do processo pela DRJ foram lavradas as seguintes ementas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

Os créditos referentes a insumos sujeitos à incidência monofásica da Cofins serão calculados utilizando a alíquota de 7,6%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

Os créditos referentes a insumos sujeitos à incidência monofásica da PIS/Pasep serão calculados utilizando a alíquota de 1,65%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2015

CONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Ainda neste Relatório cumpre destacar que a DRJ pontuou que a matéria de piso não foi impugnada, verbis:

Voto

Matéria não impugnada

3. A empresa nada contesta no que diz respeito à forma incorreta de cálculo dos créditos referentes às subcontratadas (alíneas "a" e "b" do item 1, acima), devendo, portanto, ser considerada não impugnada essa parte do lançamento.

Com isso a discussão processual restringiu-se a duas linhas, concomitantes: (a) que não houve preclusão em relação às matérias e (b) a discussão do mérito das glosas sobre pneus, combustível e câmara de ar.

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário e submeteu a matéria a este Colegiado.

No Recurso Voluntário a Recorrente tratou dos seguintes pontos: (i) nulidade do auto de infração, (ii) obrigatoriedade de que tivesse sido prolatada decisão antes de 360 dias após a impugnação, (iii) prescrição intercorrente, (iv) boa fé, (v) exorbitância do valor da multa e (vi) requer diligência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo.

A matéria da constitucionalidade das sanções tributárias não é de competência deste Colegiado, não podendo ser conhecida, devendo o presente Recurso Voluntário ser conhecido apenas em relação às demais.

2. Preliminares

2.1. Preliminar de nulidade do Auto de Infração por suposta desconsideração dos créditos de titularidade da Recorrente.

A Recorrente alega que o Auto de Infração é nulo em razão da autoridade fiscal, quando da sua lavratura, não haver considerado os créditos de titularidade da Recorrente, devidamente registrados em sua contabilidade.

Este fato alegado, ainda que eventualmente confirmado, não é apto a gerar a nulidade do Auto de Infração, mas sim a sua modificação no que diz respeito aos créditos hipoteticamente não levados em consideração quando dos cálculos, sendo matéria meritória que será tratada em momento oportuno.

A nulidade no processo administrativo fiscal é tratada nos artigos 59 e 60 do Decreto n. 70.235/1972, sendo que das alegações não é possível realizar a subsunção a qualquer das hipóteses legais.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

2.2. Preliminar de nulidade pelo fato do processo administrativo fiscal estar tramitando há mais de 360 dias.

A recorrente sustenta que o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 16 de Março de 2007, que estabelece como obrigatório que a decisão administrativa nos Recursos do Contribuinte seja proferida prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias), a contar do protocolo, ou seja, no presente caso, 06 de Janeiro de 2.016.

A recorrente alega que ocorreu a perempção de a Fazenda Pública constituir definitivamente o crédito tributário, objeto deste processo, pois se passaram 360 dias do fato gerador, nos termos do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

O artigo em questão assim dispõe:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Pela simples leitura do texto legal, resta evidente que se trata de uma norma meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado.

O objetivo do legislador foi dar efetividade ao inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal: 78

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXVII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação),

O STJ já se pronunciou sobre a questão e apenas determinou que o processo fosse analisado em 30 dias. Em seu Relatório, informa o Ministro Luiz Fux que “*Sobreveio sentença que julgou procedente o pedido, determinando a conclusão de pedidos de restituição de tributos no prazo de 30 dias*”. No Voto, perfeitamente claro está que “*A presente controvérsia cinge-se à possibilidade de fixação, pelo Poder Judiciário, de prazo razoável para a conclusão de procedimento administrativo fiscal ...*” e no dispositivo, o ilustre Ministro só faz determinar “*a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice*”.

Em nenhum momento se pronunciou o Judiciário pelo reconhecimento tácito do direito alegado pelo administrado em função do decurso do prazo de 360 dias, que, se assim não fosse, desencadearia uma verdadeira avalanche de pedidos a dilapidar o patrimônio público e, certamente, não é isto que o legislador pretendeu.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apreciando o tema, também afirma de forma categórica que a norma possui caráter programático, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

NORMA DO ART. 24 DA LEI N.º 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. A norma do artigo acima citado (*É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte*) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Fiscal, sendo certo inclusive que se encontra topologicamente em capítulo referente à organização da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (capítulo II) e não no capítulo referente ao Processo Administrativo Fiscal - PAF (capítulo III), ou seja, há fundada dúvida sobre sua aplicação, mesmo programática, ao PAF. Mesmo que se considere sua aplicação ao PAF, trata-se, apenas, de um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República (*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*), pois o legislador não impôs sanção pelo descumprimento de tal norma. Por óbvio, não estabelecida a sanção na lei, não cabe ao julgador administrativo usurpar a atividade do legislador, criando sanção não prevista em lei. Ademais, no caso concreto, a administração tributária, pela Turma da Delegacia de Julgamento, proferiu decisão em prazo extremamente razoável, um pouco acima de um ano. (Acórdão n.º 2102-01.490, 1^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, Sessão de 24/08/2011)

Diante do exposto, entendo que a regra prevista no art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 é uma norma programática e o descumprimento do prazo nele previsto não acarreta a perempção para Fazenda Pública constituir definitivamente crédito tributário.

Por esses breves argumentos, afasto a preliminar.

2.3. Preliminar de prescrição intercorrente expressamente suscitada.

Em sua terceira preliminar a Recorrente sustenta expressamente a ocorrência da prescrição intercorrente, que foi tratada neste capítulo estanque tão somente por questões didáticas.

Todavia, a já mencionada Súmula CARF n. n. 11, de observância obrigatória por este Colegiado conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018, determina que “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”, razão suficiente para que esta alegação de preliminar de ilegalidade seja afastada.

2.4. Argumento da boa-fé do contribuinte.

A Recorrente sustenta, ainda em sede de preliminar, que o fato de haver agido de boa-fé afastaria a possibilidade de lavratura de auto de infração contra ela.

Esta pretensão pressupõe que as infrações somente poderiam ser punidas se fossem dolosas ou fraudulentas, o que não ocorre no caso concreto, eis que a infração também

pode ser culposa, demonstrando que a eventual inexistência de má-fé não impede a lavratura do Auto de Infração como pretende a Recorrente.

Em razão da existência de sanções culposas, também é de se afastar esta preliminar de nulidade do Auto de Infração.

3. Mérito

3.1. Matéria não impugnada.

O Acórdão sob análise consignou expressamente que o mérito da controvérsia não foi atacado pela impugnação, *verbis*:

Matéria não impugnada

3. A empresa nada contesta no que diz respeito à forma incorreta de cálculo dos créditos referentes às subcontratadas (alíneas "a" e "b" do item 1, acima), devendo, portanto, ser considerada não impugnada essa parte do lançamento.

Efetivamente, analisando-se a Impugnação de e-fls. 412 e a decisão proferida pela DRJ, a matéria recursal foi limitada à **(a)** que não houve preclusão em relação às matérias e, concomitantemente **(b)** a discussão do mérito das glosas sobre pneus, combustível e câmara de ar.

Todavia o Recurso Voluntário tratou de matérias distintas.

3.2. Argumento de que houve erro na decisão atacada eis que a Recorrente não teria buscado a declaração da Inconstitucionalidade da norma jurídica: “A multa aplicada”

A Recorrente afirma que não insurgiu-se contra a inconstitucionalidade da norma, mas sim do seu percentual, cuja exorbitância fugiria, ao seu ver, do caráter educativo que deve ter, gerando o empobrecimento do contribuinte, reiterando o seu caráter confiscatório, pressionador e irrazoável.

Apesar da Recorrente sustentar que não se trata de uma discussão de inconstitucionalidade, na verdade é, pois ela afirma que o percentual da multa extrapola os limites da confiscação de riqueza, *verbis*:

Ocorre que, a Recorrente, em sua defesa, não insurgiu-se sobre a inconstitucionalidade da lei, tratando tão somente do percentual aplicado.

Assim, foge ao caráter educativo da multa quando o Agente competente as aplica em percentuais exorbitantes ao fundamento de estar amparado aos preceitos legais.

A aplicação de multas incompatíveis, gera o empobrecimento do Contribuinte, trazendo à sua aplicação o caráter confiscatório, descharacterizando o seu fim, para transformar-se em um instrumento de pressão e que, se não obedecer parâmetros razoáveis, conduz o Contribuinte à inadimplência absoluta, tirando-lhe a capacidade de pagar os tributos que são devidos. (e-fls. 489)

Esta discussão não pode ser apreciada por este Colegiado por expressa disposição em Súmula de observância obrigatória em todo o CARF.

3.3. Argumento da desconsideração dos créditos de titularidade da Recorrente.

A Recorrente sustenta que quando da lavratura do Auto de Infração não foram considerados créditos de sua titularidade.

Às e-fls. 177, TIAF, é oferecida ao contribuinte a oportunidade de trazer aos autos as informações que entendesse necessárias à fiscalização.

Às e-fls. 226 o Termo de Intimação Fiscal evidencia que a contribuinte ainda não havia prestado as informações necessárias ao cálculo dos créditos.

Às e-fls. 228 a Recorrente junta apresenta “esclarecimentos sobre o termo de constatação”.

A fiscalização esclareceu, quando do Relatório Fiscal de e-fls. 377 e seguintes que a contabilização das subcontratações era feita de forma resumida, ou seja, que lançava todas as subcontratações de uma só vez em relação ao mês, e utilizava estes valores para abater do total da conta de serviços, quando a legislação somente permite 75% no caso de autônomos e pessoas jurídicas optantes pelo Simples e, além do mais, não segregou os cálculos (e-fls. 379).

Aponta ainda (e-fls. 379) que o cálculo dos créditos relativos as transportadoras subcontratadas foi realizado com alíquotas superiores às legais, gerando créditos fictícios.

Identifica também que a Recorrente apurou créditos de PIS e COFINS com combustível de forma equivocada, gerando créditos a maior, o mesmo ocorrendo em relação a pneus e câmaras de ar.

Conforme verificado, a fiscalização apurou individual e motivadamente os créditos, reconstruindo a escrita contábil e lançando multa de 75%.

Na Impugnação ao Auto de Infração (e-fls. 412) a Recorrente limita-se a tratar da definição do conceito de insumos, deixando de pontuar objetivamente as razões pelas quais entende que o procedimento da fiscalização seria equivocado, também não realizando qualquer cotejo neste sentido em relação ao Auto de Infração.

Neste sentido, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário também no que diz respeito ao capítulo que trata das alíquotas aplicáveis no caso em tela.

3.4. Diligência.

A diligência no processo administrativo fiscal submete-se a uma sistemática própria e deve ser requerida, inicialmente, quando da apresentação da Impugnação ou da Manifestação de inconformidade o que não ocorreu no caso concreto, razão pela qual está precluso o direito de requere-la neste momento.

4. Conclusões

Por todo o exposto, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad