



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722021/2013-31
ACÓRDÃO	3101-004.461 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOCIEDADE EMPRESARIAL DE TERCEIRIZACAO E SERVICOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. VIOLAÇÃO. ART. 142 CTN. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional quando o lançamento foi realizado a partir dos registros contábeis da própria pessoa jurídica autuada, tendo havido intimações para apresentar documentos comprobatórios da existência de créditos.

ÔNUS DA PROVA. DOCUMENTOS. APRESENTAÇÃO POR AMOSTRAGEM. SEM JUSTIFICATIVA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Por força dos artigos 15 e 16 do Decreto 70.235, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da impugnação, trazer todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A apresentação de documentos por amostragem sem a justificativa para não ter apresentado a integralidade implica a preclusão consumativa.

DILIGÊNCIA. PEDIDO.

A realização de diligência não representa um direito subjetivo do autuado nem tampouco se destina a suprir sua inércia, na hipótese em que deveria, no momento da apresentação de sua defesa, anexar aos autos todos os documentos que julgar necessários à comprovação do direito de que se alega titular.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SOCIEDADE EMPRESARIAL DE TERCEIRIZAÇÃO E SERVIÇOS LTDA., com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, em face da decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o auto de infração referente à exigência de contribuições ao PIS e à COFINS, apuradas sob o regime não cumulativo, relativamente ao ano calendário de 2009, com inclusão de juros de mora e multa de ofício.

A ementa do acórdão contestado apresenta as seguintes considerações:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Por força dos artigos 15 e 16 do Decreto 70.235, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da impugnação, trazer todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

CREDITAMENTO. PROVA.

Cabe à manifestante a apresentação de provas no sentido de demonstrar a ocorrência das operações originárias dos créditos que pleiteia, bem como, a

natureza e o caráter de essencialidade e relevância que caracterize as aquisições como insumos.

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

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

MULTA. REDUÇÃO DO VALOR APÓS TRANSCURSO DO LAPSO TEMPORAL PREVISTO EM LEI. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste a possibilidade de redução do valor da multa de ofício quando não atendidas as condições previstas no diploma legal.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

Os avisos, intimações e notificações ao contribuinte devem ser efetuados no domicílio tributário do sujeito passivo, que corresponde ao endereço fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais.

Impugnação Improcedente

O Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente, no qual a Recorrente alega de forma sucinta a necessidade de reforma do v. acórdão recorrido, suscitando a nulidade do lançamento, em razão da utilização de base de cálculo incorreta para apurar o montante do tributo supostamente devido.

Alega que houve vício material na base de cálculo, afirmando que o Agente fiscal utilizou base de cálculo incorreta ao desconsiderar seus créditos de insumos do regime não-cumulativo.

Suscita a violação ao art. 142 do CTN, concluindo ter havido falha na determinação correta do montante devido.

Apresenta como fundamentação legal dos créditos as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, afirmando que o seu art. 3º traz o rol de créditos passíveis de desconto. Exemplifica esses insumos com a energia elétrica, uniformes, fardamento.

Cita jurisprudência sobre conceito de insumos, mencionando o REsp 1.221.170/PR que trouxe os critérios de essencialidade e relevância, além de precedentes do CARF, que traz entendimento consolidado sobre insumos aferível em contexto de processo produtivo em concreto.

Assevera que se trata de vício material insanável o erro na apuração das contribuições lançadas, que chegou a um montante incorreto por não considerar todos os créditos, não observando os requisitos do lançamento estabelecidos no art. 142 do CTN e no art. 11, II, do Decreto nº 70.235/72.

Requer, assim, como pedido principal que haja a anulação do auto de infração, por vício material insanável, face à violação ao art. 142 do CTN. E como pedido subsidiário, solicita a conversão do julgamento em diligência para apuração dos créditos de insumos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

O Recurso Voluntário interposto preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, devendo ser apreciado.

PRELIMINARES

Da tempestividade do recurso voluntário

A recorrente sustenta que a intimação do acórdão recorrido ocorreu em 02/04/2020, quando os prazos processuais da RFB já estavam suspensos pela Portaria RFB nº 543/2020, permanecendo suspensos até 31/08/2020. Argumenta que o prazo para recurso começou a fluir apenas em 01/09/2020, tornando tempestivo o protocolo realizado em 28/09/2020.

As alegações da Recorrente procedem.

Com efeito, o art. 6º da Portaria RFB nº 543, de 23/03/2020 e suas alterações posteriores suspenderam os prazos processuais no âmbito da RFB até 31/08/2020. Considerando que a intimação ocorreu em 02/04/2020, quando os prazos já estavam suspensos, o *dies a quo* para contagem do prazo recursal foi 01/09/2020. O protocolo em 28/09/2020 ocorreu dentro do prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

DO MÉRITO

Da alegação de nulidade por não ter considerado créditos

A Recorrente traz como mérito do recurso a alegação de que o agente fiscal ignorou a existência de créditos a ela pertencentes, decorrentes da apuração do PIS e da COFINS no

regime não cumulativo, tendo considerado apenas valores relativos às retenções sofridas no período envolvido.

Afirma que seus créditos são decorrentes de insumos utilizados na sua atividade de prestação de serviços, apresenta como fundamentação legal dos créditos as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e exemplifica esses insumos com a energia elétrica, uniformes e fardamento.

Assevera que se trata de vício material insanável o erro na apuração das contribuições lançadas, que chegou a um montante incorreto por não considerar todos os créditos, não observando os requisitos do lançamento estabelecidos no art. 142 do CTN e no art. 11, II, do Decreto nº 70.235/72.

Impõe-se analisar as circunstâncias fáticas concretas que caracterizaram o procedimento fiscal objeto desta demanda.

Primeiramente, cumpre observar que o presente lançamento partiu da apuração já realizada pela própria contribuinte. O Termo de Verificação Fiscal é expresso ao validar a escrituração contábil da recorrente:

"Os valores contabilizados foram confrontados com as informações declaradas pelo contribuinte em DIPJ, DCTF e DACON, tendo sido constatado, conforme a seguir, que as receitas apuradas na contabilidade mostraram-se compatíveis com as declaradas em DIPJ"

Mais relevante, nesse sentido, é a afirmação da Autoridade Fiscal no sentido de reconhecer que as próprias contribuições estavam corretamente calculadas na contabilidade, embora estivessem alteradas nas DCTFs, conforme segue:

"Foram, assim, identificadas divergências entre os valores do PIS/PASEP e da COFINS apurados na contabilidade e os declarados em DCTF e pagos, tendo em vista a exclusão da base de cálculo de tais tributos, pelo contribuinte, da parcela de receitas contabilizadas objeto da demanda judicial citada, ensejando, desta forma, lançamentos por insuficiência de declaração e recolhimentos, mediante exigibilidade suspensa até decisão judicial final."

Complementa-se a referida afirmação com os seguintes esclarecimentos:

"Foram considerados no lançamento os valores de PIS/PASEP e de COFINS declarados em DCTF ou pagos anteriormente ao início do presente procedimento fiscal conforme o demonstrado em anexo ao presente termo de verificação."

Tal abordagem demonstra que a autoridade fiscal: (i) partiu da apuração contábil da contribuinte; (ii) identificou a exclusão de valores de receitas e (iii) autuou apenas a diferença entre os valores contabilizados e os declarados, deduzindo ainda os que foram retidos e pagos.

Nesse contexto, já não seria razoável exigir que a fiscalização presumisse incorreção na apuração elaborada pela própria contribuinte. A tese da recorrente implicaria evidente subversão da lógica do procedimento fiscal, impondo à fiscalização o ônus de investigar possíveis

créditos não apurados pelo próprio contribuinte como que sugerindo a existência de direitos não exercidos.

As circunstâncias particulares desta autuação afastam, portanto, a aplicação mecânica da jurisprudência sobre a necessidade de intimação prévia para apresentação de créditos. Nos precedentes invocados pela recorrente, a fiscalização tipicamente apura débitos autonomamente, desconsidera por completo eventuais créditos e aplica alíquotas sobre a receita bruta.

Não foi o caso dos autos.

Não bastasse isso, vale acrescentar que a não utilização de créditos das contribuições objeto do lançamento no procedimento fiscal se deu unicamente por responsabilidade da própria Recorrente. Trata-se de conclusão imperiosa quando se observa que ela foi devidamente intimada e reintimada a apresentar documentação pertinente, tendo se mantido inerte a esse respeito nessas oportunidades. Vejam-se os seguintes excertos dos termos de intimação que lhe foram dirigidos:

Termo de Início de Ação Fiscal (de 25/03/2013):

No exercício regular das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, na forma do disposto nos artigos 904, 907, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, APROVADO PELO Decreto n. 3.000, de 26/03/1999, e com observância ao disposto no art. 7º do Decreto n. 70.235/72, e no art. 33, I e parágrafo 1º do Decreto n. 7.574/2011, damos **INÍCIO** ao procedimento fiscal em face do contribuinte supra identificado, determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização – MPF-F, de numeração em epígrafe, intimando-o a apresentar, no prazo máximo de 20 (VINTE) dias, contados da ciência deste, os elementos a seguir especificados, **todos relativos ao ANO-CALENDÁRIO DE 2009:**

9.1. O contribuinte deverá apresentar **demonstrativos distintos** para as operações **compras** e para as de **vendas**, devendo mencionar, em cada uma delas: data, CNPJ do fornecedor (compras) ou do cliente (vendas), número do documento fiscal, classificação fiscal do insumo ou produto adquirido ou vendido, código CFOP, valor contábil da operação, e PIS/COFINS creditado/debitado;

Termo de Reintimação Fiscal – Número 002 (de 16/05/2013):

No exercício regular das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, no curso do procedimento fiscal iniciado em 25/03/2013, e, de acordo com o disposto nos art. 904, 907, 911, 927 e 928 do Decreto n. 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), **REINTIMAMOS** o contribuinte supra-identificado a apresentar, no prazo máximo de 10 (DEZ) dias, contados da ciência do presente, os elementos a seguir especificados, todos relativos ao ano-calendário de 2009, anteriormente solicitados através do Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 25/03/2013, com ciência em 28/03/2013, termo esse não integralmente atendido até a presente data:

3. Apresentar demonstrativos, em planilhas eletrônicas Excel (arquivos com extensão “.xls”, ou “.xlsx”), relacionando todas as **OPERAÇÕES DE COMPRAS** (mercado interno e importações) de bens para revenda, bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos, ocorridas no ano-calendário de 2009, e todas as **OPERAÇÕES DE VENDAS** de bens e serviços (mercado interno e exportações);

Ou seja, foi oportunizada, à Recorrente, a apresentação dos documentos que viabilizassem o cômputo dos créditos cuja dedução é assegurada pela legislação de regência.

Pelos fundamentos expostos, afasta-se a alegação de nulidade uma vez que a conduta da Autoridade Fiscal se operou nos moldes da legislação de regência, não implicando violação a qualquer de seus dispositivos.

Do pedido de realização de diligência

Superada a alegada nulidade, a Recorrente requer a conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência, para que seja apurada a existência de créditos das contribuições lançadas, decorrentes oriundos de insumos utilizados por ela no exercício regular de suas atividades.

Dado o contexto descrito no tópico anterior, a conversão do julgamento em diligência deve ser analisada tendo por referência a documentação carreada aos autos pela Recorrente e levando em consideração a finalidade da realização de diligências e as nuances do ônus probatório.

Quanto à finalidade, tem-se que as diligências visam à elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

Não se trata, portanto, de um direito subjetivo do autuado, nem tampouco se destina a suprir sua inércia, na hipótese em que deveria, no momento da apresentação de sua defesa, anexar aos autos todos os documentos que julgar necessários à comprovação do direito de que se alega titular.

No que toca ao ônus probatório, vale enfatizar, o Código de Processo Civil (CPC - Lei nº 13.105/2015), aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/1972, estabelece, no inciso I do seu art. 373, que o ônus da prova incumbe a quem alega fato constitutivo do seu direito.

No presente feito fiscal, restou caracterizado que a Autoridade Fiscal intimou a Recorrente a apresentar documentação comprobatória da existência de créditos que pudessem ser deduzidos da contribuição devida na apuração do tributo a ser lançado. Evidenciado ficou também que não houve o atendimento às referidas intimações.

Todavia, o direito de apresentar documentos na impugnação é assegurado pelas disposições do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância **e as razões e provas que possuir**; [Destaque nosso]

A Recorrente, por sua vez, apresentou junto à sua impugnação documentos comprobatórios com as seguintes considerações:

Ora, é evidente a existência de diversos créditos/insumos inerentes à atividade desenvolvida pela impugnante, sendo certo que o d. agente fiscal deveria tê-los considerados (sic) na ocasião da lavratura dos autos de infração ora combatidos, **o que não ocorreu**.

Cite-se, ainda, a título exemplificativo, que os valores pagos à mão de obra constituem elemento **essencial** para prestação de serviço pela impugnante e, por conseguinte, insumos para fins de apuração do PIS e da COFINS, que, sem qualquer justificativa, foram ignorados pelo douto agente fiscal.

Vale frisar, nesse sentido, que os créditos decorrentes do fornecimento de fardamento ou uniformes aos empregados deveriam ter sido considerados pelo douto agente fiscal, o que não ocorreu e, por conseguinte, torna absolutamente nulo os lançamentos fiscais aqui combatidos.

Nem se diga em relação às contas de energia elétrica, juntadas por amostragem à presente impugnação, que, por si só, demonstram o erro incorrido pelo douto agente fiscal na apuração dos insumos e dos supostos débitos de PIS e da COFINS em nome da impugnante relativo ao ano calendário de 2009.

Pelo excerto supratranscrito, confirma-se que a juntada de documentos pela Recorrente, anexos à sua impugnação, não se deu propriamente num contexto de apresentação de provas. Ela se deu com a pretensão de caracterizar a nulidade do lançamento que, conforme demonstrado no tópico anterior, não procede.

Observe-se, por essencial, que a Recorrente não apresentou qualquer outra razão para estar juntando a documentação “por amostragem” e não a “possível” integralidade.

Vale ponderar que a não apresentação da integralidade dos documentos na impugnação demandaria da Recorrente a adequada justificativa, sob pena de tornar inócuas as disposições do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que exige a apresentação, na impugnação, dos “*motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*”.

Tal justificativa, a cargo obviamente da Recorrente, poderia ir desde a inviabilidade logística (quantidade de documentos, custo financeiro ou o tempo necessário para digitalizar, organizar e protocolar), até o fato de tratar-se de documentação de difícil acesso justificado (documento em posse de terceiros, de outro órgão público, etc). Não foi apresentada essa motivação.

Não se deve ignorar que o direito assegurado à Recorrente de apresentar provas na impugnação, mesmo após ter havido duas intimações que lhe foram dirigidas no procedimento

fiscal e que não foram atendidas, vem acompanhado do ônus de apresentar as provas nessa nova oportunidade. Pensar de forma diversa implica, segundo entendo, banalizar os prazos processuais e o próprio processo.

Apresentar documentos “por amostragem”, quando deveria fazê-lo na integralidade, sem indicar justificativas para agir dessa forma implica a preclusão consumativa, limitando a prova aos documentos já apresentados.

Nesse contexto, impõe-se indeferir o pedido de diligência.

DO MÉRITO

Do direito ao creditamento de insumos

Por sua vez, com relação aos documentos apresentados, cumpre-nos reconhecer o direito à dedução, do valor lançado, em relação aos dispêndios com energia elétrica a que se referem as faturas apresentadas junto à impugnação, face às disposições do inciso III do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que assim dispõe:

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

I – [...]

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

O mesmo direito não deve ser reconhecido, entretanto, relativamente aos dispêndios com aquisição de fardamentos ou uniformes, sapatos e demais materiais de vestimenta adquiridos para viabilizar a atividade da mão de obra empregada na prestação de serviços desenvolvida pela Recorrente.

Reiterada tem sido a jurisprudência da 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido, do que serve de exemplo:

Ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

[...]

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na área industrial, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual - EPI (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 130 a 134). (Acórdão nº 9303-015.440)

(Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - 3ª SEÇÃO - Data da sessão: 10/09/2024)

No mesmo sentido os acórdãos nºs 9303-015.881, 3001-002.967 e 3001-002.977.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares de nulidade, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para determinar a dedução de créditos apurados sobre os dispêndios com energia elétrica comprovados nos autos pela Recorrente.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA