



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10945.720067/2011-19
Recurso nº 931.145 Voluntário
Acórdão nº 3302-001.794 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2012
Matéria Auto de Infração – Cofins e PIS
Recorrente COMERCIAL DESTRO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/10/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. CRÉDITOS.

O valor de aquisição de bens revendidos pode ser utilizado como crédito, desde que devidamente comprovado.

INEXISTÊNCIA DE PRODUÇÃO, DE BENS DESTINADOS À VENDA OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo a produção ou a fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou a prestação de serviços, não há possibilidade da utilização de créditos à guisa de aquisição de insumos.

ALUGUÉIS. BENS DE EMPRESA CONTROLADA. VEDAÇÃO INEXISTÊNCIA.

Inexiste vedação legal ao aproveitamento de créditos de empresa controlada, hipótese distinta da de bens que já tenham integrado o patrimônio da própria empresa.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DE PIS E COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

Inexistindo o pagamento do PIS e da Cofins na importação de mercadorias para revenda, inexiste o direito de crédito dessas contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/10/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. CRÉDITOS.

O valor de aquisição de bens revendidos pode ser utilizado como crédito, desde que devidamente comprovado.

INEXISTÊNCIA DE PRODUÇÃO, DE BENS DESTINADOS À VENDA OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo a produção ou a fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou a prestação de serviços, não há possibilidade da utilização de créditos à guisa de aquisição de insumos.

ALUGUÉIS. BENS DE EMPRESA CONTROLADA. VEDAÇÃO INEXISTÊNCIA.

Inexiste vedação legal ao aproveitamento de créditos de empresa controlada, hipótese distinta da de bens que já tenham integrado o patrimônio da própria empresa.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DE PIS E COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

Inexistindo o pagamento do PIS e da Cofins na importação de mercadorias para revenda, inexiste o direito de crédito dessas contribuições.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/10/2007

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. LIMITES DE APRECIÇÃO DA MATÉRIA PELA AUTORIDADE JULGADORA ADMINISTRATIVA.

Somente é possível o afastamento da aplicação de normas por razão de inconstitucionalidade, em sede de recurso administrativo, nas hipóteses de haver resolução do Senado Federal, suspendendo a execução de lei declarada inconstitucional pelo STF, de decisão do STF em ação direta, de autorização da extensão dos efeitos da decisão pelo Presidente da República, ou de dispensa do lançamento pelo Secretário da Receita Federal ou desistência da ação pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/10/2007

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. GLOSA. DECADÊNCIA.

Inexiste restrição legal quanto ao prazo para o fisco proceder à verificação da correta utilização de créditos da não-cumulatividade por parte dos sujeitos passivos.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Enseja a aplicação da multa de ofício qualificada, o evidente intuito de fraude, consistente na apresentação ao fisco federal, de forma intencional, de documentos com créditos conhecidamente não admitidos pela legislação em vigor.

DESATENDIMENTO A INTIMAÇÕES FISCAIS E INFORMAÇÕES EM MEIO MAGNÉTICO. MULTA AGRAVADA E MULTA ESPECÍFICA. DISTINÇÃO.

O agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de ofício é aplicável quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação, caracterizando embaraço à fiscalização. A não apresentação das informações em meio próprio para o processamento eletrônico de dados, à vista de suposto dano aos equipamentos, somente é punível com multa específica própria, a não ser que demonstrada a inexistência de óbice para apresentação das informações.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que mantinha a majoração da multa. O Conselheiro Alexandre Gomes acompanhou o relator, pelas conclusões, em relação à decadência.

Fez sustentação oral pela Fazenda Nacional a Procuradora Bruna Benevides.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Fábila Regina Freitas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1248 a 1280) apresentado em 12 de dezembro de 2011 contra o Acórdão nº 06-34.283, de 04 de novembro de 2011, da 3ª Turma da DRJ/CTA (fls. 1216 a 1240), cientificado em 05 de dezembro de 2011, que, relativamente a auto de infração de Cofins e PIS dos períodos de abril de 2006 a outubro de 2007, considerou a impugnação improcedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2007

APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DECADÊNCIA.

Inexiste restrição legal quanto ao prazo para o fisco proceder à verificação da correta utilização de créditos da não-cumulatividade por parte dos sujeitos passivos.

BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.

Nos cálculos da contribuição ao PIS e da Cofins, efetuados na forma não-cumulativa, sendo as receitas do sujeito passivo derivadas da revenda de bens, o valor de aquisição dos referidos bens pode ser utilizado como crédito, desde que devidamente comprovado, na forma da legislação pertinente.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INEXISTÊNCIA DE PRODUÇÃO E/OU FABRICAÇÃO DE PRODUTOS OU BENS DESTINADOS À VENDA. INEXISTÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo a produção ou a fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como inexistindo a prestação de serviços, não há possibilidade da utilização de créditos à guisa de aquisição de insumos.

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DE PIS E COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

Inexistindo o pagamento do PIS e da Cofins na importação de mercadorias para revenda, inexiste o direito de creditamento dessas contribuições, em face do que dispõe a legislação de regência.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

O julgador da esfera administrativa deve se limitar a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao

Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade.

Período Apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Enseja a aplicação da multa de ofício qualificada, o evidente intuito de fraude, consistente na apresentação ao fisco federal, de forma intencional, de documentos DACON, cujos valores de créditos da não-cumulatividade se revelaram muito superiores àqueles contidos na escrituração contábil/fiscal do sujeito passivo, conforme apurado em auditoria fiscal.

DESATENDIMENTO A INTIMAÇÕES FISCAIS. MULTA AGRAVADA. APLICABILIDADE.

O agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de ofício é aplicável quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação, em meio próprio para o processamento eletrônico de dados, de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O auto de infração foi lavrado em 10 de fevereiro de 2011, de acordo com o termo de fls. 1045 a 1070.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, em face da falta/insuficiência do recolhimento da Cofins e de Contribuição para o PIS, foram lavrados os seguintes autos de infração: (a) de fls. 1071/1077, em que se exige R\$ 623.257,83 de Contribuição para o PIS, além de multa de ofício no percentual de 225%, bem como os correspondentes encargos legais, relativo aos períodos de apuração fevereiro/2007, março/2007, maio/2007 e julho/2007 a outubro/2007, tendo como enquadramento legal os arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002; (b) de fls. 1078/1086, em que se exige R\$ 7.423.440,90 de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, além de multa de ofício no percentual de 225%, bem como os correspondentes encargos legais, relativo aos períodos de apuração abril/2006; maio/2006; julho/2006 a novembro/2006; janeiro/2007 a maio/2007 e julho/2007 a outubro/2007, tendo como enquadramento legal os arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833, de 2003.

A motivação do lançamento encontra-se descrita no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1045/1070, que é parte integrante dos referidos autos de infração, do qual se faz a seguinte síntese:

- do termo de início de ação fiscal (fls. 03/04), a interessada foi cientificada, pela via postal, em 11/06/2010 (fl. 05); nesse termo consta que houve intimação para a apresentação de informações que subsidiassem a verificação do que fora informado nos DICON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) dos anos-calendário 2006 e 2007, sendo que o fisco ressalta a dificuldade que teve para obter tais informações, tendo a interessada, inclusive, alegado que os dados relativos aos referidos anos-calendário, em razão de danos em seu equipamento de informática, não poderiam ser fornecidos;

- ressalta a fiscalização, ainda, que a contribuinte dificultou sobremaneira seu trabalho, ao não atender às suas requisições, impedindo o acesso a seus dados em meio magnético, tornando mais árdua e demorada a verificação manual dos mesmos, uma vez que não apresentou demonstrações analíticas de suas contas e os detalhamentos mensais da composição dos valores informados nos DICON; fala, também, que as respostas dadas às suas intimações normalmente foram pouco esclarecedoras, evasivas e confusas, exigindo reintimações e análises demoradas;

- em face das dificuldades encontradas e do volume de documentos, o fisco avaliou ser mais proveitoso concentrar esforços no trabalho de verificação da correta apuração dos créditos do PIS e da Cofins, e, para a consecução do trabalho fiscal, efetuou o cotejo manual dos valores informados nos DICON de 2006 e 2007 com os lançamentos contábeis registrados nos Livros Diário e Razão dos respectivos períodos, visando a verificação da correta apuração mensal dos créditos do PIS e da COFINS;

- como resultado dessa verificação, apurou a utilização de créditos indevidos descontados na apuração do PIS e da Cofins não-cumulativos, conforme detalha no seguimento do termo, principalmente em seu item 4, transcrevendo-se aqui os títulos das glosas contidas nesse item, que indicam a natureza das referidas glosas:

“4. DA GLOSA DOS CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS

“Os demonstrativos de apuração analítica dos créditos e de apuração dos saldos mensais dos créditos, referentes aos anos de 2006 e 2007, foram refeitos pela fiscalização e constam às fls. 1033 a 1036, no caso do PIS, e fls. 1041 a 1044, no caso da COFINS.

“4.1. Da glosa dos créditos decorrentes de aquisição de bens para revenda (Linha 01 das Fichas 06A e 16A dos DICON) e dos ajustes negativos de créditos (Linha 23 das Fichas 06A e 16A dos DICON. (...)

“4.2. Da glosa dos créditos decorrentes de aquisição de bens (Linha 02) e serviços (Linha 03) utilizados como insumos informados nas Fichas 06A e 16A dos DICON. (...)

“4.3. Do ajuste e glosa de créditos decorrentes de despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica (Linha 05 das Fichas 06A e 16A dos DICON). (...)

“4.4. Do ajuste e glosa dos créditos decorrentes de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Linha 07 das Fichas 06A e 16A dos DACON).

(...)”

- no item “4.5. DO TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS E DO TOTAL DE GLOSAS E AJUSTES”, em face das glosas e de ajustes feitos em linhas dos DACON, a fiscalização descreve como se deu o recálculo dos novos valores de créditos do PIS e da Cofins para os períodos de apuração dos anos-calendário 2006 e 2007, apresentando quadro comparativo entre os saldos de créditos declarados pela contribuinte nos DACON, e os saldos de créditos apurados pelo fisco (os quais foram considerados para efeito de controle de utilização dos créditos, conforme aborda no item 6 do termo de verificação), sendo que as diferenças entre os dois valores corresponderam aos créditos glosados.

- no item “5. DO SALDO DE CRÉDITOS NO INÍCIO DE 2006”, consta a seguinte observação: “A fiscalização, inicialmente, tinha como escopo a verificação apenas dos anos calendário de 2006 e 2007, porém, constatamos que, de forma reiterada e desde que foi implantada a cobrança do PIS e da COFINS Não Cumulativa, a contribuinte tem se utilizado de créditos indevidos ou não autorizados pela legislação para abater integralmente os valores dos débitos apurados do PIS e da COFINS, e que tais créditos irregulares foram informados em valores superiores aos débitos, gerando, assim, saldos de créditos que são transportados para períodos subsequentes (vide quadro abaixo).

[...]

“A falta de materialidade dos créditos gerados e transportados de um ano para o outro impôs a ampliação do período fiscalizado, efetuando-se o devido registro no Mandado de Procedimento Fiscal, com a inclusão também do ano-calendário de 2005, o qual foi abordado no primeiro encerramento parcial desta ação fiscal, formalizado no Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº. 10945.001362/201091 (cópia às fls. 287 a 355), no qual constam os Autos de Infração referentes às glosas de créditos de PIS, no valor de R\$ 3.759.265,50, e de COFINS, no valor de R\$ 17.110.727,64, conforme fundamentos consignados no Termo de Verificação Fiscal com cópia às fls. 337 a 348 e planilhas de demonstrativos com cópia às fls. 313 a 332.

“Em decorrência de tais glosas, os saldos de créditos do PIS e da COFINS no início de 2006, os quais foram informados pela contribuinte no DACON de dezembro de 2005 e que foram transportados para o ano-calendário de 2006, sofreram ajustes, tendo sido reduzidos pela fiscalização de R\$ 5.371.840,59 para R\$ 1.612.575,09, no caso do saldo de créditos de PIS, e de R\$ 20.407.032,97 para R\$ 3.296.305,33, no caso do saldo de créditos da COFINS.”;

- no item “6. DO CONTROLE E DA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS”, em função do apurado nas etapas descritas anteriormente, e considerando os saldos remanescentes de créditos do PIS e da Cofins em 1º de janeiro de 2006, o fisco apresenta demonstrativos denominados “Controle de Utilização dos Créditos no Mês” para essas contribuições, em cada período de apuração dos anos de 2006 e 2007; esclarece, ainda, que para fins de determinação dos valores das contribuições a pagar em cada mês, cuja abordagem é feita em tópico seguinte, os valores dos créditos descontados no mês (Linha 10) são transportados para a Linha 07 das Fichas 15B, no caso da contribuição do PIS, e 25B, no caso da COFINS, e ressalta que, no caso de abertura de fiscalização sobre períodos subsequentes, os créditos remanescentes a serem considerados serão os que foram apurados para o final de 2007, de R\$ 88.874,80 para a contribuição do PIS e de R\$ 409.362,70 para a COFINS, e não mais os créditos remanescentes declarados no DACON de dezembro de 2007, nos valores de R\$ 4.639.896,56 para a contribuição do PIS (Ficha 14 fl. 1006) e de R\$ 16.614.291,59 para a COFINS (Ficha 24 fl. 1020);

- no item “7. DA FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS E DA COFINS”, a fiscalização apresenta demonstrativos com a apuração das contribuições a pagar do PIS (ficha 15B) e Cofins (Ficha 25B), inserindo, ainda, o seguinte alerta: “Conforme informado no tópico 2, a fiscalização concentrou esforços na verificação da correta apuração dos créditos das contribuições, de modo que a verificação da correta apuração das contribuições decorrentes das receitas se deu de maneira superficial, não se obtendo resultados nessa linha de trabalho para fins de alteração dos valores apurados pela contribuinte. Assim, os valores apresentados na coluna A dos demonstrativos abaixo são os mesmos que foram declarados nos DACON. Aplicando-se sobre esses valores as deduções correspondentes aos créditos descontados no mês (coluna B), os quais foram apurados pela fiscalização no controle da utilização de créditos elaborado no tópico anterior, e considerando os valores de créditos descontados referentes a importações (coluna C), declaradas erroneamente nos DACON como contribuições retidas, conforme abordadas no tópico 4.1, obtém-se os valores das contribuições a pagar (coluna D). Vale esclarecer que não foram apurados outros tipos de deduções além das aqui referidas, bem como não constam outros tipos de deduções nos DACON apresentados.”;

No item “8. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO”, os autuantes apresentam as razões para a qualificação da multa de ofício; assim, dizem que após o início da vigência das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (implementadoras da cobrança na forma não cumulativa, respectivamente, do PIS e da Cofins), a interessada não efetuou recolhimentos de contribuições para o PIS e da Cofins, excetuando-se os recolhimentos do PIS e da COFINS incidentes sobre as importações, cujos valores devidos são debitados da conta corrente bancária do importador automaticamente; afirma, ainda, que (grifos acrescidos): “Nesta ação fiscal, verificou-se que a falta de recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS se deu por meio da conduta dolosa da contribuinte, que prestou informações inidôneas nos

DACON, visando à formação de créditos indevidos que possibilitaram deduzir totalmente os valores das contribuições apuradas das receitas. Não se pode dizer que houve mera interpretação equivocada da legislação de regência das contribuições do PIS e da COFINS, pois foi verificada a falta de materialidade da maior parte dos valores glosados pela fiscalização, uma vez que declarados pela contribuinte nos DACON para fins de crédito, sem respaldo nos seus lançamentos contábeis. O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta continuada e sistemática por parte da contribuinte, consistente em calcular os créditos das contribuições e informa-los nos DACON sempre em valores superiores às contribuições apuradas, tomando como base para apuração uma série de contas não contempladas pela legislação para fins de creditamento, além de informar valores que não espelham a sua escrituração contábil. Evidencia-se com maior clareza a conduta dolosa quando se verifica, por exemplo, que a contribuinte declarou nos DACON de 2005, como base de cálculo dos créditos das contribuições, a soma anual de R\$ 703.459.754,44 de aquisição no mercado interno de bens para revenda, embora tivesse escriturado em seus livros contábeis o total de R\$ 575.784.358,08 de compras de mercadorias e fretes sobre compras.

Essa divergência se mostra ainda maior quando se considera a exclusão dos produtos com tributação monofásica, de modo que a base de cálculo dos créditos que deveria ter sido informada nos DACON seria de R\$ 492.821.419,93 (30% menor). Agindo dessa forma, a contribuinte deixou de efetuar qualquer recolhimento no ano de 2005 da contribuição do PIS e da COFINS apurada sobre o faturamento e ainda manteve saldos de créditos das contribuições nos valores de R\$ 5.371.840,59 (PIS) e R\$ 20.407.032,97 (COFINS), os quais, somados aos créditos gerados com o mesmo artifício nos anos seguintes, foram utilizados para abater totalmente as contribuições apuradas nos anos subsequentes.

Portanto, não se trata de mera interpretação da legislação, mas o uso de critérios aleatórios com o objetivo de 'criar' créditos inexistentes que resultaram na falta de recolhimento das contribuições ao longo dos anos. Tendo em vista a conduta dolosa da contribuinte tendente a impedir, de forma reiterada, o conhecimento por parte da fiscalização fazendária das circunstâncias materiais relativas à apuração dos valores a recolher das contribuições, reduzindo o montante devido e evitando o seu pagamento, mediante a prestação de informações inidôneas na apuração dos créditos nos DACON, aplicamos a qualificação da multa de ofício com fundamento no § 1º do art. 44 da Lei nº9.430/96.”;

No item “9. DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO”, a fiscalização trata dos fatos que conduziram ao agravamento da multa de ofício aplicada, a qual deriva da não apresentação de informações, em meio digital, de dados relativos às suas

operações mercantis dos anos-calendário de 2006 e 2007, tendo a interessada alegado que 'seu HD (disco rígido) houvera sido danificado o que impossibilitava a recuperação dos dados solicitados relativos a 2006 e 2007'; explicam os autuantes que 'a falta de apresentação dos dados em meio digital causou prejuízos ao trabalho da fiscalização, que ficou impedida de fazer uma análise fiscal mais abrangente em relação, principalmente, à apuração das contribuições decorrentes das receitas, cujo volume de informações exigiria a utilização de ferramentas computacionais para realizar as extensas checagens necessárias'; acrescenta a fiscalização que no ano de 2003, em outro processo administrativo (nº 10945.011219/200389), a interessada já havia sido autuada pela DRF/Foz do Iguaçu, em razão de não ter apresentado os arquivos digitais dos anos de 2001 e 2002, sob a mesma alegação de 'danos no HD', e acrescentam que ainda que possa ter ocorrido a alegada danificação de seu disco rígido, tal evento não eximiria a interessada do cumprimento da obrigação acessória estabelecida na legislação (art. 11, § 3º da Lei nº 8.218/1991), sendo que a inobservância dessa obrigação acessória constituiria infração punível com multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, sem prejuízo do agravamento em 50% das multas lançadas de ofício sobre a falta de pagamento dos tributos/contribuições, no caso de lançamento de ofício, agora com fundamento no inciso II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96; estranharam, ainda, os autuantes o fato assim descrito: 'no decorrer da ação fiscal e à medida em era intimada a justificar, confirmar ou refutar os valores apurados pela fiscalização, a contribuinte tenha sido capaz de apresentar diferentes demonstrativos e extratos fiscais e contábeis, referentes aos anos de 2006 e 2007, emitidos recentemente pelo seu sistema informatizado, embora tenha alegado a perda dos arquivos digitais e a impossibilidade de recuperação dos dados desses períodos'; Informam, também, que no ano-calendário de 2009, em outra ação fiscal, houve autuação da DRF/Foz do Iguaçu, no PAF nº 10945.001270/200978, com multa isolada de ofício de 1% sobre a receita bruta, com fundamento no art. 12, III da Lei nº 8.218, de 1991, em razão da não apresentação dos arquivos digitais dos anos-calendário de 2006 e 2007, que também foram requisitados no lançamento em tela, sendo que agora o agravamento da multa é aplicado sobre os valores das contribuições lançadas de ofício, nos termos do art. 44, § 2º, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Cientificada em 10/02/2011 (AR de fl. 1089), a interessada, por meio de procurador (mandato de fl. 1157), apresentou a impugnação de fls. 1091/1156, instruída com os documentos de fls. 1157/1176, a seguir sintetizada.

Inicialmente, a interessada transcreve trechos dos documentos fiscais que deram base à atuação, após o que, no item "II.1 – Quanto à glosa de créditos levada a efeito pelo processo administrativo nº 10945.001362/201091 a) da decadência das glosas dos créditos em 2005. Artigo 150, § 4º do CTN", argumenta que o fisco não poderia ter estendido a ação fiscal para examinar desde o ano-calendário 2002, vindo a glosar parte dos saldos de créditos de PIS e Cofins existentes em 31/12/2005, tal como descrito no termo de verificação fiscal (o

que teria sido efetivado no processo administrativo nº 10945.001362/201091).

Assim, por ter sido cientificada da glosa havida no âmbito do PAF nº 10945.001362/201091 em 29/10/2010, entende que o fisco teria decaído do direito de estender a fiscalização para períodos de apuração anteriores a outubro/2005, invocando, quanto a isso, os arts. 150, § 4º e 195, ambos do CTN, bem como jurisprudência dos então Conselhos de Contribuintes; diz, ainda, que não é o caso da aplicação do art. 173, I do CTN, tendo em vista que a imputação de sonegação ou fraude não pode ser suscitada em função de presunção fiscal, como pretendem os autuantes, posto que no precitado processo fiscal sequer foi aplicada multa de ofício, tendo se limitado à glosa dos créditos.

Agrega que mesmo que fosse possível aplicar o art. 173, I, do CTN, teria ocorrido a decadência de glosas de créditos relativa ao ano-calendário 2004 (e anteriores), dizendo, quanto a isso, que: “os saldos de 2004 nos montantes de relativo à COFINS e relativo ao PIS não podem sofrer qualquer glosa devendo o fisco considera-los válidos e glosar somente valores de 2005 que entenda não serem admitidos”.

Sustenta, a título argumentativo, que ainda que se pudesse considerar que todos os seus créditos do ano-calendário 2005 fossem inadmissíveis, mesmo assim, para os anos-calendário 2006 e 2007 seria detentora de créditos advindos do PIS e da Cofins do ano-calendário 2004, em montante superior aos valores dessas contribuições que foram objeto do lançamento.

Acrescenta que as citadas glosas de créditos foram impugnadas em outro processo administrativo (nº 10945.001362/201091), o que acarretaria a suspensão das mesmas e a impossibilidade de o fisco as utilizar para lavrar os autos de infração aqui em discussão, arrematando que: “como as glosas efetuadas em 2005 no processo administrativo nº 10945.001362/201091 são ilegais e, portanto, nulas, as mesmas refletem tais nulidades nos lançamentos presentes.”.

Por seu turno, no item “II.2 – Demais impropriedades dos lançamentos –II.2.1 – Quanto às glosas de creditamentos efetuados”, alega que no presente lançamento o fisco utilizou-se de fundamentos legais que teriam sido revogados pela EC nº 42, de 2003; entende que os dispositivos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que eram incompatíveis com o disposto no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, introduzido pela EC nº 42/2003, foram revogados.

Advoga que com o advento do citado art. 195, § 12 da CF/1988, a lei somente poderia definir os setores de atividade econômica para os quais o PIS e a Cofins seriam não cumulativas, não podendo restringir seu direito à não-cumulatividade.

Nesse sentido, argumenta que são inválidas todas as glosas referentes aos seguintes tópicos:

(a) vedações do art.15, 1º da Lei nº 10.865, de 2004, em face de importações, a que se refere o art. 195, IV da CF/1988, uma vez que a lei ordinária estabelece o sistema de não cumulatividade de "base contra base", diferentemente do IPI e do ICMS que adota o sistema de "imposto contra imposto";

(b) os bens e serviços utilizados como insumos, cujo direito ao creditamento foi restringido aos contribuintes industriais a que se referem o art. 32, II, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, IN SRF nº 247, de 2002, e IN SRF nº 404, de 2004;

(c) ajuste e glosa de créditos decorrentes de despesas de alugueis de prédios locados de pessoa jurídica que tenham pertencido à impugnante, como disposto no art. 31, § 3º da Lei nº 10.865, de 2004;

(d) da glosa dos créditos decorrentes de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda; e,

(e) todas as demais glosas promovidas.

A propósito da mencionada inconstitucionalidade das bases legais utilizadas pelo fisco na autuação em discussão, a contribuinte menciona e adota a doutrina de Adolpho Bergamini, expressa no trabalho intitulado "A não cumulatividade do PIS/Cofins sob a ótica constitucional", transcrevendo excertos em sua peça de defesa, às fls. 1122/1138, e com base na qual, conclui que "sequer pode a lei restringir o direito à não cumulatividade do PIS e da Cofins e muito menos instruções e portarias administrativas. Fica também bem claro que, mesmo que o fisco não possa apreciar matéria de inconstitucionalidade da lei: (a) jamais poderá dizer que a interpretação das mencionadas leis do PIS e da Cofins deve ser feita de forma literal, muito menos com base no artigo 111 do CTN; e (b) tampouco poderá imputar por presunção sua que o caso é de omissão dolosa, visto que a impugnante tem sua interpretação conforma a constituição."

Do exposto, também, afirma que tem direito aos créditos que derivam da aquisição de combustíveis e lubrificantes, de materiais necessários ao desenvolvimento de seus objetivos, inclusive os insumos necessários à consecução de suas atividades comerciais, como energia elétrica, alugueis, etc.; sustenta, ainda, que não pode ter restringido o seu direito ao creditamento do PIS e da Cofins pagos na importação de mercadorias para revenda, citando quanto a isso o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

Fala que se PIS e COFINS adotam o regime legal de não cumulatividade, utilizando o sistema de "base contra base", pelo qual o valor das entradas (compras) é abatido do valor das saídas (vendas), para formar a base de incidência e recolhimento destas contribuições, a conferência de isenção na importação de determinados bens não pode tirar do importador o direito ao creditamento destas entradas; lembra, ainda, as seguintes disposições do CTN, o "crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta" (art. 139); "as circunstâncias (...) que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem" (art. 140); e a

isenção exclui o crédito tributário (art. 175, I), após o que comenta que se isenção não atinge a obrigação tributária, representando, simplesmente, a dispensa do pagamento do crédito dela decorrente, por liberalidade do Estado, tal isenção não pode gerar o direito deste Estado excluir o creditamento do PIS e da Cofins; afirma que o Estado, assim agindo, estaria somente promovendo o diferimento no pagamento do tributo, quando se trata de incidência não cumulativa, e que, por conclusão, a glosa de tais creditamentos ofenderia o prescrito no art. 195, § 12 da CF/1988 e os arts. 139, 140 e 175, I do CTN.

Por seu turno, no item “II 2.2 – quanto à majoração da multa pelo artigo 44, inciso I e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96. a) do agravamento indevido (art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96)”, após transcrever os arts. 38 e 44, I, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 1996, argumenta que para justificar o ‘agravamento’ da multa o fisco insistiria que a impugnante teria agido com dolo, sem, contudo, fazer comprovação de sua existência, limitando-se a conjecturar sobre as práticas adotadas pela contribuinte; diz, ainda, que jamais deixou de apresentar seus Dacon e agrega que para que seja ‘agravada’ a penalidade descrita no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário “que a infração cometida pelo contribuinte esteja no rol daquelas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.402/74” (... lei 4.502, de 30 11 1964); na sequência, tece mais considerações da necessidade de o fisco fazer a comprovação da existência de dolo na conduta da interessada, afirmando que “sem a constatação e prova do dolo, não poderá haver aplicação de multa agravada de 150%”; alega, ainda, que “as ações fiscais para aplicação de multas agravadas concernentes à sonegação e às fraudes tributárias, devem atentar para a necessidade de levantar não somente elementos capazes de provar a existência material do fato, mas também elementos capazes de provar o ânimo subjetivo do contribuinte de sonegar. Sem estes elementos caracterizadores da sonegação ou fraude, como ocorre no caso presente, verifica-se a ilegalidade a pretexto de defender a arrecadação.

Ora, como defendido anteriormente, a impugnante tem escora na própria Constituição (§ 12 do art. 195) que não autoriza qualquer restrição ao seu direito de creditamento, quer pela legislação ordinária e muito menos por regras administrativas inferiores. (...) Assim, se a impugnante pertence a setor sujeito ao regime não cumulativo como prescrito no § 12 do art. 195 da Constituição, terá direito ao creditamento sobre os valores de todas as suas entradas de insumos ou mercadorias, não podendo ser entendido isso como sonegação ou fraude.”, após o que, conclui que o ‘agravamento’ da multa é ilegal e arbitrário, devendo ser anulado.

Já, sob o título “b) Do agravamento da multa (art. 44, § 2º”, sustenta que não pode admitir o agravamento da multa em mais 50%, tendo em vista que “respondeu a todas as intimações a que foi submetida e o fato da perda de seus registros magnéticos não autoriza o fisco, além da aplicação da multa isolada do inciso III, parágrafo único do artigo 12 da Lei 8.218, de 1991, com a

redação do artigo 72 da MP 2.15834, de 2001, pelo processo administrativo nº 10945.001270/200978, aplicar tal majoração”; entende que o caso é de cumulação desproporcional e desarrazoada de multas, caracterizando, embora em lançamentos distintos, a natureza confiscatória das multas cumuladas, bem como o fisco estaria exacerbando na aplicação de penalidades, com afronta ao art. 112 do CTN; reclama que a multa aplicada no precitado PAF (nº 10945.001270/200978) adquiriu, por si só, verdadeira natureza confiscatória, uma vez que calculada em percentagem da totalidade de sua receita bruta dos anos-calendário de 2006 e 2007, atingindo a cifra de mais de R\$ 18.000.000,00, o que agrediria o princípio da proporcionalidade, implícito no precitado art. 112 do CTN; cita a propósito do tema julgados do STF.

Ainda com respeito ao citado agravamento de multa, após transcrever trecho do termo de verificação fiscal, diz que quanto à afirmação de que já em 2003 também teria deixado de apresentar dados em meio magnético sob a mesma alegação de danificação de HD, a mesma é inverídica, como constaria na fl. 147 do PAF nº 10945.011219/200389, em trecho transcrito em sua peça de defesa; afirma que naquela oportunidade (em 2003), não possuía os elementos solicitados pelo fisco, conforme se extrairia do julgamento pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes de recurso interposto no precitado PAF, cuja ementa e acórdão também transcreve em sua impugnação. Afirma que o caso de força maior ocorreu somente em 2006 e 2007, quando informou no mencionado PAF nº 10945.001270/200978, que seu HD (disco rígido) houvera sido danificado, impossibilitando-a de recuperar os dados solicitados relativos àqueles exercícios.

Após mencionar as afirmativas contidas no termo de verificação fiscal, de que, em face de seu expressivo faturamento, deveria manter cópia de segurança de sua escrituração contábil/fiscal, e que mesmo que tenha ocorrido a danificação do HD, isso não a eximiria do cumprimento da obrigação acessória (art. 11, caput e § 3º, da Lei nº 8.218/1991) de tornar disponíveis à RFB essa escrituração, por meio de arquivos digitais e sistemas, reclama ser excessiva tais exigências, posto que implicaria a reconstituição da escrita em meios magnéticos de um expressivo volume de dados (diz ter movimentado mais de 200.000 notas fiscais); diz que isso demandaria um tempo razoável, bem superior aquele contido nas intimações feitas pelos auditores fiscais, representando, assim, arbítrio e violência a postura do fisco.

Mencionando o art. 38 da Lei nº 9.430, de 1996, diz que o mesmo não pode ser-lhe aplicado; esclarece que em face da lei que protege a propriedade intelectual de programas de computador (Lei nº 9.609, de 1998), não pode entregar ao fisco a documentação técnica referida no citado dispositivo da Lei nº 9.430/1996, uma vez que é de propriedade de terceiros e, assim, mesmo que tivesse acesso à referida documentação e a entregasse ao fisco ficaria sujeita às penalidades do art. 12 da Lei nº 9.609, de 1998.

Pelas razões expostas, entende que é inválido o agravamento das multas, posto que haveria ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade prescritos pelos arts. 2º, 37, caput, e 150, I, todos da Constituição Federal de 1988, e regulados pelos arts. 97, 113, §§ 2º e 3º, e 112 do CTN; ademais, a majoração da multa, representaria o precitado “bis in idem”, decorrente da imposição de uma multa isolada do art. 12, II, da Lei nº 8.218, 1991, cumulada com a majoração do art. 44, § 2º da Lei nº 9.430, 1996, sobre a multa cobrada no auto de infração em discussão, configurando, ainda, atitude arbitrária do fisco pela imposição de multa confiscatória, aplicadas pelo processo nº 10945.001270/200978, a primeira, e neste processo a majoração.

Por fim, formula o seguinte requerimento: “Preliminarmente, requer, a impugnante que o presente processo seja julgado concomitantemente com o processo nº 10945.001362/201091, uma vez que ambos têm entre si uma relação de causa e efeito, inclusive, quanto a decadência irrefutável da glosa de crédito referente a 2004, cujos saldos não podem ser reduzidos de maneira alguma. Demonstradas as nulidades dos lançamentos impugnados é a presente para requerer sejam os mesmos julgados improcedentes, inclusive com relação à majoração das multas.”.

Juntaram-se aos autos, cópias dos seguintes documentos, cujos originais fazem parte do processo administrativo fiscal (PAF) nº 10945.001362/201091: (a) termo de verificação fiscal, às fls. 1183/1194; (b) impugnação da interessada, às fls. 1195/1215.

No recurso, a Interessada alegou ter ocorrido a decadência em relação à glosa de créditos do processo 10945.001362/2010-91, com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Citou entendimento dos Acórdão ns. 201-78.455, de 14 de junho de 2005, w 108-08.394, de 07 de julho de 2005.

Alegou, sucessivamente, a decadência com base no art. 173, I, do CTN, caso não admitida a aplicação do art. 150, § 4º.

Passando ao mérito da autuação, alegou que os dispositivos das Leis ns. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, incompatíveis com o art. 195, § 12, da Constituição (alterado pela EC n. 42, de 2003) teriam sido revogados pela mencionada EC.

Segunda a Interessada, as referidas leis estabeleceram critérios para definir os contribuintes das contribuições não cumulativas (sujeição ao lucro real, por exemplo) que seriam diversos dos previstos na EC (setores de atividade econômica).

Ademais, a lei também não poderia restringir o direito ao creditamento, sendo inválidas as glosas relativas às vedações do art. 15 da Lei n. 10.865, de 2004, aos bens e serviços utilizados como insumos, ao ajuste e glosa de créditos decorrentes de despesas de aluguéis de prédios locados, à glosa de créditos decorrentes de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e às demais glosas promovidas.

A seguir, traçou um histórico da não cumulatividade das contribuições sociais, analisando o conceito constitucional de não-cumulatividade, a sua qualificação com a EC n. 42, de 2003, a violação do princípio pelas leis que regulam as contribuições, a violação ainda dos princípios da capacidade contributiva, isonomia constitucional, vedação ao confisco em relação aos prestadores de serviços, a inconstitucionalidade formal das mencionadas leis.

Na conclusão, referiu-se especificamente à exclusão do direito de crédito sobre mão-de-obra pagas a pessoas físicas e ao tratamento não isonômico que tal vedação provocaria.

Na sequência, tratou do direito de crédito em relação aos combustíveis e lubrificantes, aos “insumos necessários à consecução de suas atividades comerciais, como energia elétrica, alugueis etc.”, às mercadorias adquiridas do exterior para revenda, aos equipamentos incorporados ao ativo permanente etc.

Acrescentou que o sistema de não cumulatividade seria o de “base contra base”, não impedindo a exclusão da base de cálculo anterior a isenção.

Passou a tratar da multa qualificada, alegando ser indevido o agravamento por não ter ocorrido sonegação, fraude ou conluio. Afirmou não ter sido provado o dolo específico exigido para aplicação do agravamento (“ânimo subjetivo do contribuinte sonegar”).

Também contestou a majoração da multa em mais 50%, afirmando ter respondido a todas as intimações “a que foi submetida” e que a perda de seus registros magnéticos não autorizaria o fisco a aplicar a majoração.

Ademais, tratar-se-ia de cumulação desproporcional e desarrazoada de multas, o que caracterizaria confisco. Citou ementas de decisões judiciais e administrativas que analisaram questões semelhantes.

Sugeriu não ser possível reconstituir a escrituração, à vista do movimento de mais de duzentas mil notas fiscais. Acrescentou que não teria os direitos sobre os “programas-fonte”, razão pela qual não poderia tê-los fornecido ao Fisco.

Nas contrarrazões (fl. 1284 a 1306), depois de resumir as razões da autuação, a Procuradoria da Fazenda Nacional alegou, inicialmente, não haver ocorrido decadência, além de afirmar que a matéria deveria ser objeto do processo n. 10945.001362/2010-91 e não do presente.

Depois, passou a tratar da não-cumulatividade das contribuições, alegando que “a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, longe de ser um princípio constitucional, apresenta-se como mera técnica de arrecadação voltada a dimensionar o montante de exigência e evitar a incidência em cascata, razão pela qual foi validamente instituída pelo legislador ordinário.” Citou entendimento da doutrina e jurisprudência.

Contestou a possibilidade de creditamento em relação a “combustíveis e lubrificantes usados em entregas, materiais de expediente, materiais de limpeza, materiais de uso e consumo, manutenção de equipamentos – computadores, manutenção de programas de computação, suprimentos de informática, comissões de vendedores autônomos, manutenção e conservação de veículos para entrega, propaganda e publicidade, comissões, veículos, conservação e manutenção de imobilizado, vigilância”, por não se tratar de empresa produtora”; em relação “aos demais bens, tais como materiais de expediente, materiais de limpeza, materiais de uso e consumo e suprimentos de informática, não existe direito ao crédito já que tais bens não se classificam como insumos”; aos “dispêndios com manutenção de

equipamentos, manutenção de programas de computação, manutenção e conservação de veículos para entrega, veículos, conservação e manutenção de imobilizado, [...] uma vez que são referentes ao ativo imobilizado da empresa”; aos “gastos com combustíveis utilizados em veículos da recorrente, no caso dos autos, em que a contribuinte não comprova que tais veículos sejam utilizados diretamente no exercício de seu objeto social”; aos “dispêndios com comissão de agentes”; às “despesas com propaganda e publicidade não podem gerar o crédito requerido, uma vez que embora possam contribuir na melhoria e ampliação do trabalho da empresa, não significa que tenham vinculação direta com sua atividade fim”; aos “bens adquiridos para revenda, de aluguéis e de gastos com armazenagem e frete”, sobre os quais a Interessada não se manifestou diretamente; aos “gastos com aluguéis de prédios”, “glosados em razão da vedação legal”; aos fretes com compras; e “à aquisição de mercadorias importadas”.

Quanto à multa qualificada, alegou que o Carf tem mantido sua aplicação no caso de conduta reiterada praticada com o fim de impedir o conhecimento pelo Fisco das verdadeiras circunstâncias relativas à apuração dos valores devidos.

Em relação à majoração da multa, afirmou que a Interessada não teria atendido às intimações para apresentação de arquivos magnéticos, circunstância que caracterizaria a hipótese de sua aplicação.

Acrescentou que não seria possível deixar de aplicar a lei à vista de suposta inconstitucionalidade e que o princípio de vedação ao confisco seria atinente ao tributo e não às penalidades.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

A- Decadência

Em relação à decadência, conforme já esclarecido nos presentes autos e no processo n.º , seu objeto é o crédito tributário e não a apuração de créditos ou débitos da contribuição.

A apuração do crédito tributário (que, na acepção comum, significa “débito tributário” para o contribuinte) é que se sujeita à decadência e não os aspectos de sua apuração, conforme esclarecido nos arts. 150, § 4º, e 170, I, do Código Tributário Nacional.

No caso dos autos, os débitos foram apurados somente a partir de 2006, por conta do saldo de créditos existente anteriormente.

Dessa forma, não há que se falar em decadência.

Veja-se que, em relação à matéria semelhante, o Carf se pronunciou por meio da Súmula n. 10 (Portaria Carf n. 106, de 21 de dezembro de 2009):

Súmula CARF n.º 10:

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

No caso do lucro inflacionário, ocorre a apuração em determinado período do passado que tem repercussão em períodos futuros, quando, de fato, se apura imposto devido, de forma semelhante à glosa de crédito.

Dessa forma, a decadência ocorre em relação a quando o tributo seja efetivamente e não em relação à época das glosas.

B - Glosas de créditos anteriores

Em relação à glosa de créditos anteriores, não houve decadência, conforme anteriormente defendido, uma vez que todos os saldos reconstituídos foram credores, de forma que somente foi reduzido o saldo credor acumulado durante todos os períodos até o final de 2005.

Nessa matéria, não houve impugnação específica, além da questão da decadência, de forma que as demais matérias analisadas a seguir também se aplicam a tais glosas.

C- Matérias Constitucionais

Em relação às alegações de inconstitucionalidade e de revogação da legislação pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, aplica-se a Súmula n. 2 do Carf:

Súmula CARF n.º 2:

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

Além disso, aplica-se o disposto nos arts. 62 e 62-A do Regimento Interno do Carf (Anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, com a redação dada pela Portaria MF n. 586, de 2010).

Tais disposições aplicam-se igualmente à não-cumulatividade das contribuições e às alegações de violação a princípios constitucionais (como o de vedação ao confisco).

Ademais, improcede a alegação de que a Constituição teria estabelecido, a partir da citada EC, uma forma de não-cumulatividade “base sobre base” irrestrita.

Primeiramente, por que a Constituição nada diz a respeito dessa questão.

Ademais, a norma que atribui à lei a definição dos setores para os quais a contribuição seria não-cumulativa é de eficácia contida. Prova disso é o que diz o § 13 do art. 195, que prevê a possibilidade de substituição gradual da Cofins sobre o faturamento.

D- Não-Cumulatividade de PIS e Cofins

Do exposto até aqui, conclui-se que o direito aos créditos deve ser avaliado segundo a legislação.

A seguir, tratar-se-á da questão mais geral, que se refere à definição de insumos para efeitos das contribuições não cumulativas.

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

A condição, expressamente ditada pelo texto legal, é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica claramente que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação.

Tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado dispositivo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Em segundo lugar, os insumos precisam ser utilizados na produção, vale dizer, devem fazer parte do processo produtivo.

Nesse contexto é que devem ser examinados os itens seguintes tratados no presente recurso.

Conclui-se, portanto, que cabe razão à Primeira Instância, ao considerar que, inexistindo produção de bens ou prestação de serviços, não há que se falar em insumos de produção.

Os demais créditos devem ser aqueles previstos em outros incisos além do citado inciso II.

E- Glosas Específicas

As glosas específicas realizadas a seguir foram realizadas pela Fiscalização, não tendo a Interessada se manifestado a respeito de todas elas.

- Combustíveis e lubrificantes usados em entregas, materiais de expediente, materiais de limpeza, materiais de uso e consumo

Em relação a esses itens, não há previsão específica de direito de crédito nos demais incisos.

- Manutenção de equipamentos – computadores, manutenção de programas de computação, suprimentos de informática, comissões de vendedores autônomos, manutenção e conservação de veículos para entrega, propaganda e publicidade, comissões, veículos, conservação e manutenção de imobilizado, vigilância

Como não se trata de empresa produtora e tais itens não são insumos de produção, inexistente previsão para crédito nos demais incisos do art. 3º.

- Demais bens, tais como materiais de expediente, materiais de limpeza, materiais de uso e consumo e suprimentos de informática

Trata-se de bens de consumo, que não geram direito a crédito.

- Dispêndios com manutenção de equipamentos, manutenção de programas de computação, manutenção e conservação de veículos para entrega, veículos, conservação e manutenção de imobilizado

Trata-se também de despesas de manutenção e conservação, que não têm previsão legal para gerar créditos.

- Gastos com combustíveis utilizados em veículos da recorrente

No caso dos autos, a Interessada não comprovou que os respectivos veículos fossem utilizados diretamente no exercício de seu objeto social.

- Dispêndios com comissão de agentes

Inexiste previsão legal para crédito.

- Despesas com propaganda e publicidade

Inexiste previsão legal para crédito.

- Bens adquiridos para revenda, de aluguéis e de gastos com armazenagem e frete

Sobre tais itens, a Interessada não se manifestou diretamente no recurso e deixou de provar sua utilização em suas atividades.

- Gastos com aluguéis de prédios

Nesse caso, a Lei n. 10.865, de 2004, art. 31, § 3º, vedou o direito a crédito relativo a aluguéis de “de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica”.

Considerou-se, no caso, que a JD Agricultura e Participações Sociais Ltda teve como sócia majoritária (98,06%) a Interessada, sendo as demais cotas dos sócios da Interessada.

Segundo a Fiscalização, os “imóveis pertenceram anteriormente ao patrimônio da contribuinte”.

Entretanto, em que pesem os valores dos aluguéis serem desproporcionais aos pagos às demais pessoas jurídicas, a hipótese dos autos não é aquela prevista na lei.

Bem que já tenha integrado o patrimônio da pessoa jurídica é bem que já tenha sido registrado no ativo imobilizado da própria empresa e não bem pertencente a empresa controlada.

No caso dos autos, em tese seria possível apurar eventual superfaturamento do valor dos aluguéis, mas somente se cogitou por passagem de tal hipótese.

Dessa forma, descabe a glosa em questão.

- Fretes com compras

Não há previsão legal de créditos em relação a fretes com compras de produtos.

- Aquisição de mercadorias importadas

Conforme já esclarecido nos autos, não existe incidência de PIS e Cofins não-cumulativos na entrada de tais produtos, razão por que não pode ser reconhecido direito de crédito.

Esclareça-se que, relativamente à comprovação do uso de certos bens e serviços, houve na ação fiscal intimações para que a Interessada justificasse o crédito, mas não foram apresentadas provas.

F- Qualificação da Multa (Dolo)

Nessa matéria, a Fiscalização destacou que a Interessada não teria utilizado critério justificável para escriturar créditos, o que demonstraria a intenção de simplesmente não apurar saldos devedores, caracterizando sonegação.

De fato, a tese defendida pela Interessada no recurso demonstra a sua pura discordância da legislação em vigor, que considera revogada e injusta.

Vale dizer, entende que tem direito de crédito em relação a todas as entradas, por conta do princípio da não-cumulatividade.

É elementar que a não-cumulatividade em vigor das contribuições sociais não é aquela defendida pela Interessada, que “aplicou” princípios e normas inexistentes no direito para creditar-se de valores claramente indevidos.

Portanto, a Interessada adotou uma tese absolutamente temerária e de juridicidade indefensável, preferindo assumir o risco de ser fiscalizada a recolher os valores devidos.

Note-se que a Interessada não só utilizou créditos indevidos em relação ao que teria sido escriturado, como também incluiu nos Dacon valores que não tinham respaldo contábil.

Tais fatos combinados com aqueles considerados pela Fiscalização e pela Primeira Instância justificam plenamente a qualificação da multa de ofício.

G- Majoração da Multa (Embaraço à Fiscalização)

Em relação à majoração da multa por não atendimento às intimações, a Fiscalização argumentou que a “justificativa da contribuinte para deixar de apresentar os arquivos digitais requisitados” seria inaceitável, citando ação fiscal e relatando que a Interessada deveria ter tomado providências para que não houvesse mais as mencionadas danificações do HD.

Ademais, seria natural que houvesse “backups”, cuja falta representaria “amadorismo”.

Acrescentou que a referida justificativa não afastaria o dever de cumprir a obrigação acessória prevista na Lei n. 8.218, de 1991, art. 11.

A seguir, afirma que a multa prevista no art. 12 da referida lei seria cumulativa com a majoração de 50% prevista na Lei n. 9.430, de 1996.

Relatou, ainda, considerar “estanho” ter a Interessada respondido a determinadas intimações sem ter os arquivos em meio magnético, e esclareceu que, no ano de 2009, a Interessada recebeu a multa específica de 1% da receita bruta.

Entretanto, ainda que tais multas possam ser cumulativas, no caso dos autos não se verifica a hipótese para majoração da multa.

De fato, a Interessada não apresentou os arquivos magnéticos sob a justificativa de que teria havido dano ao HDD.

Não se trata da hipótese de não atendimento às intimações, a não ser que houvesse prova de que a Interessada tivesse os dados e não quisesse entregá-los à Fiscalização - questão apenas cogitada, mas não provada.

Os argumentos apresentados pela Fiscalização são aplicáveis à multa específica prevista no citado art. 12 e não ao caso de não atendimento às intimações.

Processo nº 10945.720067/2011-19
Acórdão n.º **3302-001.794**

S3-C3T2
Fl. 1.320

Portanto, descabe a majoração da multa.

À vista do exposto e adotando os demais fundamentos do acórdão de primeira instância, no que couberem, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei n. 9.784, de 1999, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir as glosas de aluguéis (empresa JD) e a majoração de 50% da multa por não atendimento às intimações.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco