



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13656.720165/2012-81
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.238 – 3ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2018
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ALCOA ALUMINIO S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. TERMO INICIAL. DATA DE VENCIMENTO DO RESPECTIVO DÉBITO.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, tendo como termo inicial a data de vencimento do respectivo débito.

ÔNUS DA PROVA EM AUTOS DE INFRAÇÃO. ANULAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. NÃO AFASTADA.

Os atos administrativos são providos de presunção de veracidade e legitimidade. Trata-se de uma presunção relativa que poder ser desconstituída por prova em contrário da Contribuinte em anular o ato. Para tanto, deve expor fatos e argumentos robustos e capazes de afastar tal presunção, posto que esta é um elemento necessário para se implementar a atividade administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte, com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3301-002.268**, proferido pela 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para manter a glosa de parte dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, discriminados no voto vencedor, restabelecendo os créditos glosados sobre os demais custos e despesas apurados, determinando ainda, eventual parcela remanescente do crédito tributário seja acrescida de multa de ofício e de juros de mora calculados pela taxa Selic, e que: os pagamentos efetuados pela Contribuinte no curso da fiscalização e no prazo da impugnação sejam aproveitados nas suas liquidações, fazendo-se a imputação dos valores recolhidos.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

Contra o interessado foram lavrados autos de Cofins no valor total de R\$ 9.486.394,70 (fls. 5937/5944) e de PIS/Pasep no valor total de R\$ 2.059.546,21 (fls. 5929/5936), ambos para os períodos de apuração fevereiro a abril de 2007, em função das irregularidades, que se encontram descritas no Relatório de Auditoria Fiscal (RAF) de fls. 5909/5928;

A empresa apresenta impugnação às fls. 5947/6002 na qual alega, em síntese:

a) “antes da lavratura dos presentes autos de infração, a impugnante detectou a existência de poucos itens, diante dos milhares ensejadores do direito ao creditamento, cujo crédito foi apropriado indevidamente, razão pela qual procedeu ao pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS, devidas em fevereiro de 2007, com os acréscimos legais cabíveis (doe. 03), oportunidade em que esclareceu que ‘O recolhimento complementar é fruto de um trabalho de revisão que a empresa vem realizando em sua apuração do ano de 2007, a fim de excluir créditos apropriados de modo equivocado no passado’;

b) é possível que as autuações fiscais tenham sido lavradas, em parte, porque, de posse das planilhas entregues pela impugnante ao longo do processo fiscalizatório (planilhas essas contendo o detalhamento, item por item, dos créditos indicados de forma resumida no respectivo DACON), o Sr. Agente Fiscal tenha se impressionado com a informação nelas contida, classificando os bens ensejadores dos créditos considerados pela impugnante entre as rubricas 'consumo' ou 'insumo'. É possível que as autuações fiscais tenham sido lavradas, em parte, porque, de posse das planilhas entregues pela impugnante ao longo do processo fiscalizatório (planilhas essas contendo o detalhamento, item por item, dos créditos indicados de forma resumida no respectivo DACON), o Sr. Agente Fiscal tenha se impressionado com a informação nelas contida, classificando os bens ensejadores dos créditos considerados pela impugnante entre as rubricas "consumo" ou "insumo";

c) a fiscalização lavrou os autos de infração em foco de forma genérica, amparada em planilhas apresentadas pela impugnante com vistas à pormenorização dos itens indicativos dos créditos declarados em DACON, e das quais a fiscalização extraiu milhares de itens que reputou não estarem enquadrados no conceito de insumo, ou não estarem relacionados à atividade industrial da impugnante, sem, todavia, apresentar a justificativa, a motivação específica pela qual cada um dos itens que, a seu critério, não daria ensejo ao crédito.

A fiscalização sequer investigou a verdadeira natureza dos serviços e dos bens adquiridos pela impugnante e a sua efetiva relação com o processo produtivo. Na verdade, a glosa fiscal, de uma maneira genérica, pautou-se no conceito restritivo e ilegal, como será esclarecido adiante de insumos, adotado pelas autoridades fiscais com fulcro no artigo 66, parágrafo 5º, inciso I, da Instrução Normativa SRF n. 247, de 11.11.2002, e no artigo 8º, parágrafo 49, inciso I, da Instrução Normativa SRF n. 404, de 12.3.2004, sem considerar o emprego desses itens nos processos industriais da impugnante, de maneira detalhada, fundamentada e específica

d) discorre sobre o regime não cumulativo e o conceito de insumo;

g) discorre sobre as diversas etapas dos seus processos produtivos e os insumos nelas empregados sobre o que ela chama de 'demais glosas';

h) O aluguel de empilhadeiras, os respectivos serviços de manutenção, suas partes e peças de reposição e os combustíveis nelas utilizados, assim como o aluguel de guindastes, (retro) escavadeiras, trados mecânicos, caminhões, camionetas, etc. e os gastos relativos ao seu reparo;

i) O aluguel de prédios e galpões;

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

O Auto de Infração lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

É válido o lançamento efetuado de conformidade com as normas legais que regem o procedimento administrativo fiscal.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos à autoridade preparadora para realização de diligência, rejeitase o pedido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007

BENS E SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. DESCONTOS. Geram créditos passíveis de descontos da contribuição apurada sobre o faturamento mensal os custos/despesas com bens e serviços utilizados na produção dos produtos fabricados/vendidos, dentre eles, matérias-primas, materiais e equipamentos, desde que não foram escriturados no ativo imobilizado, fretes para transportes de produtos semi-elaborados e para transporte de produtos acabados entre filiais e fretes de vendas, combustíveis e manutenção industrial.

BENS ESCRITURADOS NO ATIVO IMOBILIZADO. DESPESAS DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos/despesas com aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado não geram créditos da contribuição, mas tão somente as despesas de depreciação de tais bens, devidamente comprovadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007 BENS E SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. DESCONTOS.

Geram créditos passíveis de descontos da contribuição apurada sobre o faturamento mensal os custos/despesas com bens e serviços utilizados na produção dos produtos fabricados/vendidos, dentre eles, matérias-primas, materiais e equipamentos, desde que não foram escriturados no ativo imobilizado, fretes para transportes de produtos semi-elaborados e para transporte de produtos acabados entre filiais e fretes de vendas, combustíveis e manutenção industrial.

BENS ESCRITURADOS NO ATIVO IMOBILIZADO. DESPESAS DE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos/despesas com aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado não geram créditos da contribuição, mas tão somente as despesas de depreciação de tais bens, devidamente comprovadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007

JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício para a constituição e exigência de crédito tributário, é devida a multa punitiva nos termos da legislação tributária então vigente.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício somente é cabível se aquela não for paga depois de decorridos 30 (trinta) dias da ciência do sujeito passivo da decisão administrativa definitiva que julgou procedente o crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido em Parte".

Ciente do referido acórdão e tempestivamente, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial, fls. 8074/8080, requer que seja conhecido e provido o apelo, para reformar o acórdão atacado e reconhecer que a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, calculados com base na Taxa Selic, tenha como termo inicial a data do vencimento do débito, nos mesmos moldes que para os tributos em geral, conforme disposição expressa constante do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, aponta, como paradigmas, os acórdãos nºs 9101-01.191 e 9202-01.991.

Em seguida, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, por ter sido comprovada a divergência, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 8082/8084.

Cientificada do resultado do julgamento em 15/06/2015 (Termo de ciência por abertura de mensagem à fl. 8090), a Contribuinte opôs embargos de declaração, tempestivamente, em 22/06/2015 (Termo de solicitação de juntada à fl. 8095).

Apresentou ainda contrarrazões (fls. 8130-8141) ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto aos embargos, alega que ocorreu omissão e contradição em vários pontos da decisão. Transcreve-se:

"1. Pagamentos realizados no curso da fiscalização e no prazo de impugnação. Identifica como ponto omissso no acórdão a afirmativa que "Os pagamentos efetuados por conta dos créditos tributários deverão ser aproveitados nas suas liquidações, fazendo-se a imputação dos valores recolhidos".

Insurge-se inicialmente quanto a exigência de multa sobre os pagamentos realizados previamente a notificação da autuação. Sustenta incabível a multa de ofício ou, quando muito, sua exigência com a redução de 50%. Traz jurisprudência administrativa que entende dar suporte a sua tese.

Ainda, alega que não houve análise de planilha por ela apresentada contendo detalhamento de itens que foram objeto de pagamento no curso da fiscalização ou no prazo da impugnação (ex.: bicicletas, pilhas, baterias, lixeiras...). Postula o acolhimento dos embargos neste item a fim de evitar equívoco na execução do acórdão, devendo estes pagamentos serem excluídos de eventual cobrança dirigida contra a embargante.

2. Glosas mantidas sem a suposta manifestação quanto aos argumentos da defesa.

Na seqüência, a recorrente cita, em vários tópicos, itens para os quais o acórdão embargado manteve a glosa da autuação, sem contudo, segundo sustenta, realizar a análise dos argumentos trazidos no recurso voluntário.

Estes itens dizem respeito a a) materiais de embalagem e serviços necessários ao seu emprego, b) aluguel de veículos, c) conservação e manutenção de instalações industriais, d) equipamentos de proteção individual, e) tratamento de água, efluentes e resíduos, f) insumos diversos (notadamente quanto às barras de aço, chapas de aço e à confecção de blocos para salas de cubas), g) fretes e h) gastos passíveis de ativação. Trouxe jurisprudência que entende ampara seu pleito".

Os embargos de declaração podem ser interpostos nas hipóteses previstas no artigo 65, caput, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, que assim dispõe:

Os tópicos citados nos embargos não dizem respeito de fato sobre omissões ou contradições, mas sim a irresignação da recorrente com o resultado do julgamento.

Em relação ao primeiro item citado nos embargos, trago fragmento do voto condutor do acórdão para demonstrar a inexistência da alegação omissão:

Assim, a multa de ofício, calculada sobre o valor de tributo não declarado/pago, lançado e exigido de ofício, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% o legalmente previsto, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

*A alegação de que a penalidade deve ser excluída, aplicando o disposto no art. 100 do CTN, não procede. Julgados administrativos, reconhecendo um universo mais amplo do conceito de insumos, em relação ao PIS e Cofins não cumulativos, **não amparam a exclusão da multa de ofício** sobre parcelas lançadas e exigidas em decorrência de glosas de créditos sobre custos e despesas que o autuante considerou que não constituem insumos nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.*

Há clara manifestação sobre o alcance da multa de ofício.

Em relação aos demais itens referidos nos embargos, todos foram analisados à exaustão pelo conselheiro, que adotou posicionamento distinto ao defendido pela recorrente, o que não implica omissão na decisão.

Importa consignar que no corpo do acórdão foram detalhados, pormenorizadamente, os itens para os quais deveriam ser mantidas as glosas.

Registre-se ainda que, conforme consta do voto, a recorrente pecou por não demonstrar especificamente que os itens glosados efetivamente poderiam ser considerados insumos."

O Presidente da 1ª TO da 3ª Câmara, rejeitou os embargos opostos, por ausência de omissão, obscuridade ou contradição na decisão embargada.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte também interpõe Recurso Especial, requer que seja o presente recurso conhecido, processado em seus trâmites regulares e ao final provido para o cancelamento das exigências fiscais mantidas no acórdão recorrido.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, suscita divergência em relação a três matérias: 1) ônus da prova em autos de infração de glosa de créditos de PIS e Cofins; 2) apropriação de créditos específicos; e 3) redução da multa de ofício quando o contribuinte efetua o pagamento antes da autuação, aponta, como paradigma o Acórdão nº 3402-002.881 de 28 de janeiro de 2016.

Em seguida, o Presidente da 3ª Câmara/3ª Seção de julgamento do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso, admitindo a rediscussão da matéria dos item **1) ônus da prova em autos de infração de glosa de créditos de PIS e Cofins**. Conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 8633/8637. Vejamos:

"1) ônus da prova em autos de infração de glosa de créditos de PIS e Cofins

A recorrente fundamenta que o acórdão recorrido, divergindo do paradigma (ementa abaixo, no que interessa ao exame), entendeu que seria ônus da

recorrente comprovar o direito creditório dos itens glosados pela fiscalização, não obstante a glosa tenha sido efetivada no bojo de autos de infração, e não de pedidos de ressarcimento de PIS e COFINS.

Acórdão 3402-002.881 de 28 de janeiro de 2016

(...) ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária. (...)

Com efeito, a matéria "ônus da prova em autos de infração de glosa de créditos de PIS e Cofins" é comum ao acórdãos em cotejo, havendo identidade da legislação discutida, sendo a solução divergente nos julgados analisados.

2) apropriação de créditos específicos

A recorrente fundamenta que o acórdão recorrido, divergindo dos paradigmas declinados, negou direito à tomada de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre diversos insumos necessários no processo produtivo dos produtos fabricados e comercializados pela recorrente. Nesse sentido, traz paradigmas sobre: materiais de embalagem e bens e serviços necessários ao seu emprego; aluguel de caminhões, automóveis, camionetas, etc.; conservação e manutenção de instalações industriais; equipamentos de proteção individual; tratamento de água, efluentes e resíduos; e fretes incorridos pela recorrente. Todavia, os créditos glosados e assim mantidos pela decisão recorrida não foram discutidos nas rubricas apresentadas. Eles simplesmente foram descritos em Planilhas Demonstrativas dos Valores Glosados - correspondentes a certas Linhas da Dacon da recorrente - e bem por isso tais glosas foram objeto de embargos declaratórios, que foram rejeitados, não dando azo a que essa discussão fosse tratada da maneira apresentada no recurso especial.

*Assim é que configurou-se **matéria sem o necessário prequestionamento**, o que impede verificar a suposta divergência na aplicação da legislação. E nesse sentido, não há condições de prosperar a admissibilidade do recurso especial.*

O Recurso Especial previsto regimentalmente tem por objetivo uniformizar a jurisprudência no âmbito do CARF em caso de divergência na aplicação da legislação tributária, sendo que a sua admissibilidade depende da observância dos requisitos estabelecidos para essa modalidade de recurso na Portaria MF nº 343/2015, em vigor ao tempo da interposição daquele.

Portanto, não houve obediência ao disposto no artigo 67, caput e § 5 do Anexo II, do RICARF, o que impede a configuração do dissenso jurisprudencial.

3) redução da multa de ofício quando o contribuinte efetua o pagamento antes da autuação

Por fim, a recorrente alega que o acórdão recorrido, divergindo do paradigma colacionado, entendeu não ser aplicável o art. 6º da Lei nº 8.218 à situação dos autos, em que o contribuinte efetua o pagamento do tributo após o início da fiscalização, mas antes da notificação do lançamento.

*Sem embargo, o art. 6º da Lei nº 8.218 não foi discutido no acórdão recorrido simplesmente porque não foi alegado em sede de recurso voluntário. Ou seja, mais uma vez a **matéria trazida à discussão não conta com o necessário prequestionamento**. Destarte, não há como verificar a suposta divergência na aplicação da legislação e nesse particular não há condições de prosperar a admissibilidade do recurso especial".*

Inconformada com o seguimento parcial de seu recurso, a Contribuinte apresentou agravo no qual alega que as matérias referentes ao direito de apropriação de créditos específicos e à redução da multa de ofício, com base no art. 6º da Lei nº 8.218/91, foram prequestionadas e deveriam seguir para a análise de mérito. Afirma, outrossim, que tais matérias foram objeto de embargos de declaração, rejeitado por decisão monocrática. Reclama, por derradeiro, que a negativa de seguimento ao recurso em razão de falta de questionamento representa medida excessivamente formalista e desarrazoada, configurando expressa afronta ao direito da recorrente ao contraditório e à ampla defesa.

O Presidente do CARF, não tomou conhecimento do agravo, confirmou o seguimento parcial do Recurso interposto pela Contribuinte, fls. 8661/8664.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 8674/8666.

É o relatório.

Voto

Demes Brito - Conselheiro Relator

Os Recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento, nos termos dos respectivos despachos de admissibilidade.

A matérias divergentes posta a esta E.Câmara Superior, envolve a interpretação da aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício é cabível ou não após decorridos 30 (trinta) dias da decisão administrativa, sem que a Contribuinte tenha liquidado os créditos tributários mantidos, bem como, ônus da prova em autos de infração de glosa de créditos de PIS/COFINS.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões fáticas, que já ficaram devidamente julgadas no Recurso Voluntário.

Passo ao julgamento.

1. Recurso da Fazenda Nacional - Divergência - "*juros de mora sobre a multa de ofício somente são exigíveis após decorrido o prazo de 30 (trinta) dias concedidos ao sujeito passivo para pagamento do crédito tributário julgado e mantido por decisão administrativa definitiva*".

Com efeito, a decisão recorrida entendeu que a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício somente tem cabimento após decorrido o prazo de 30 (trinta) dias concedidos ao sujeito passivo para pagamento do crédito tributário julgado e mantido por decisão administrativa definitiva.

Discordo do Ilustre Relator da turma *a quo*, esta E. Turma da Câmara Superior, firmou entendimento de que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, **não pago no respectivo vencimento**, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Neste sentido, adoto como fundamento em minhas razões de decidir o voto condutor do acórdão nº 9303-005.194, de 28 de julho de 2017, de minha relatoria, versando sobre a mesma matéria, que passa a fazer parte integrante deste voto. Vejamos:

"Na sessão de janeiro de 2016, essa matéria foi enfrentada por esse Colegiado, dando origem ao Acórdão nº 9303.003-385, da lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

O conselheiro com sua habitual argúcia abordou o tema de forma profunda e didática. Como suas razões de decidir refletem minha posição sobre a matéria, peço vênha reproduzi-las e utilizá-las como se minhas fossem, verbis:

Sobre esse tema já tive oportunidade de me manifestar algumas vezes, e sempre o fiz no sentido de não conhecer da matéria por não estar ela submetida ao rito do Decreto 70.235/1972, vez que esses acréscimos moratórios são afeitos à execução do acórdão, e, como, tal, não integraria a lide, cujo contorno fora delineado pela impugnação, e, por óbvio, esta não contemplaria tal matéria. Todavia, apesar de ainda continuar a pensar dessa forma, esse não é o entendimento do Colegiado, que por diversas vezes, entendeu ser competente para enfrentar a matéria. Diante disso, resguardo meu entendimento, e passo a adotar o da maioria, no sentido de admitir essa matéria como sujeita ao rito do PAF.

Passemos agora, ao exame da questão. O Colegiado a quo afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir, esse entendimento não merece guarida, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre o crédito tributário não pagos no vencimento, aí incluídos o decorrente de penalidades, conforme demonstrar-se-á linhas abaixo.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do ¹art. 113 do CTN.

A seu turno, o ²art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do ³art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

² Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

³ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a ⁴Hermes ou a uma ⁵Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Após algumas manifestações em sentido contrário, a jurisprudência das Turmas Julgadoras do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se inclinando no sentido de admitir a incidência da Taxa Selic sobre multa de ofício. A título de exemplo, cita-se:

a) Acórdão 9101-000.539:

Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício

Exercício: 1996 a 1998

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso da Fazenda Nacional Provido.

⁴ Na Mitologia Grega, Hermes - filho de Zeus e da misteriosa Ninfa Maia (também chamada de Noite)- era considerado como mensageiro ou intérprete da vontade dos deuses do Olympo, deu origem ao termo hermenêutica.

⁵ Os gregos davam o nome de Pitonisas a todas as mulheres que tinham a profissão de adivinhas, porque o deus da adivinhação, Apolo, era cognominado de Pítio, quer por haver matado a serpente-dragão Píton, quer por ter estabelecido o seu oráculo em Delfos, cidade primitivamente chamada Pito.

b) Acórdão 1103-001.151:

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

Como apontado no acórdão, posição com a qual comungo, por força do comando inserido no art. 139, combinado com

§1º do art. 113 do CTN, não há como deixar de considerar que a expressão "crédito tributário" compreenda exclusivamente o tributo ou contribuição que deixou de ser recolhido.

Conseqüentemente, nos termos do art. 161 Código Tributário Nacional, combinado com o § 3º do art. 61, caput e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, caberá correção monetária da multa de ofício, por meio da aplicação da taxa Selic.

Igualmente relevante é a manifestação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, assentada no acórdão que enfrentou o AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR⁶, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010".

Para que não se alegue, omissão, contradição, obscuridade, o termo inicial da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, compreende-se a data do vencimento do respectivo débito.

Para tanto, utilizo subsidiariamente a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, em minhas razões de decidir. *In verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

⁶ MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, julgado em 04/12/2012. Unânime.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

2. Recurso da Contribuinte - "ônus da prova em autos de infração de glosa de créditos de PIS e Cofins".

Conforme depreende-se do Despacho de Admissibilidade, fls. 8633/8637, o Presidente da 3ª Câmara/3ª Seção de julgamento do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso, admitindo a rediscussão da matéria exclusivamente quanto ao item ***1) ônus da prova em autos de infração de glosa de créditos de PIS e Cofins.***

Com efeito, a decisão recorrida superou a discussão sobre a nulidade do auto de infração por vício de motivação, bem como entendeu que seria ônus da recorrente comprovar o direito creditório dos itens glosados pela fiscalização. Para melhor esclarecer, confira-se trecho do aresto:

II – Nulidade dos lançamentos Também, discordo do ilustre Relator, em relação à nulidade dos lançamentos.

De acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do procedimento administrativo fiscal, os autos de infração e, conseqüentemente os lançamentos, somente seriam nulos se tivessem sido lavrados por pessoa incompetente ou sem fundamentação legal, conforme previsto em seu art. 59, literalmente:

“Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

[...].

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.”

No presente caso, os autos de infração em discussão foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB), servidor competente para exercer fiscalizações externas de pessoas jurídicas e, se constatadas faltas na apuração do cumprimento de obrigações tributárias, por parte da fiscalizada, tem competência legal para a lavratura de auto de infração, com o objetivo de constituir os créditos tributários devidos, por meio de lançamento de ofício, inclusive a aplicação de penalidade

Do exame dos autos de infração em discussão, verifica-se que neles estão demonstradas a motivação, a infração imputada à recorrente e a

fundamentação legal da exação, ou seja, insuficiência na declaração e pagamento das contribuições lançadas, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada auto e Relatório de Auditoria Fiscal às fls. 5.909/5.928.

A descrição dos fatos e as planilhas referidas anteriormente permitiram à recorrente contestar cada um dos custos/despesas glosadas e justificar os créditos apropriados.

Tanto é verdade que concordou com parte das glosas, inclusive, apurou e recolheu as contribuições devidas sobre os valores com os quais concordou.

Com a devida vênia, a Contribuinte não contestou de forma específica cada um dos itens glosados e discriminados nas referidas planilhas, se limitando a alegações genéricas, dentre elas: *"que os lançamentos não encontram guarida nas normas legais que regem a incidência das contribuições lançadas e exigidas; a não cumulatividade das contribuições não se identifica com a do ICMS e do IPI; a relação dos itens que geram créditos, contida no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é taxativa; as condições do direito aos créditos estão descritas nestas leis e não comportam interpretação de seu intérprete e/ ou de seu aplicador; o inciso daquele artigo admite a dedução de créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação e/ ou produção bens; este dispositivo deve ser compreendido segundo o conceito econômico".*

Sem embargo, a Contribuinte não demonstrou ou comprovou que cada um dos custos/despesas glosadas e discriminadas nas diversas planilhas, constituem insumos utilizados no seu processo produtivo. Sequer demonstrou quais equipamentos não foram escriturados no ativo imobilizado e quais equipamentos são consumidos no processo produtivo.

A decisão recorrida é intocável, quanto ao ônus da prova, como ressaltado nas sessões de julgamento, o Fisco não é auditoria privada da Contribuinte, para corrigir procedimentos que cabe a empresa efetuar nos termos da lei.

Neste sentido, é cediço que os atos administrativos são providos de presunção de veracidade e legitimidade. Trata-se de uma presunção relativa que pode ser desconstituída por prova em contrário da Contribuinte em anular o ato. Para tanto, deve expor fatos e argumentos robustos e capazes de afastar tal presunção, posto que esta é um elemento necessário para se implementar a atividade administrativa.

Sobre a Contribuinte recai o encargo de provar o alegado e desconstituir o que foi apurado pela fiscalização. Deste ônus desincumbiu, limitando-se, no momento oportuno, qual seja, no **RECURSO VOLUNTÁRIO**, sem trazer ao debate ou qualquer prova.

Adoto em minhas razões de decidir, a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015. *In verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Diante de tudo que foi exposto, dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional e Nego provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Processo nº 13656.720165/2012-81
Acórdão n.º **9303-006.238**

CSRF-T3
Fl. 8.699
