



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

Processo nº 16095.720084/2013-52
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3201-000.529 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 25 de fevereiro de 2015
Assunto CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
Recorrente ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACEUTICOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Joel Miyazaki – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Erika Costa Camargos Autran.

Refere-se o presente processo administrativo a auto de infração para a cobrança de PIS e Cofins, e seus respectivos consectários legais, referente aos períodos de apuração de 01/01/2009 a 31/12/2009.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

O Procedimento Fiscal teve início com a ciência do Termo de Início de Fiscalização (fls.5) em 30/01/2012, autorizado pelo MPF – Mandado de Procedimento Fiscal nº 0811100.2012.00023.

O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 2.569/2.574, constatou que o contribuinte informou no DACON valores nos meses de janeiro, maio e junho de 2009 na linha 13 – outras operações com direito a crédito das fichas 06A e 16A, respectivamente, Ficha de Apuração dos créditos do PIS e da Cofins sobre aquisições no Mercado Interno.

Em resposta (fls.7) ao Termo de início de Fiscalização (fls. 4/5), lavrado em 30/08/2012, o contribuinte informou que os créditos informados na linha 13 das Fichas 06A e 16A nos DACON dos meses de janeiro, maio e junho tratavam-se de créditos extemporâneos apurados entre o ano-calendário de 2004 e ano-calendário de 2008, sendo referentes a pagamentos realizados a título de aluguéis, energia elétrica, leasing e manutenção.

A interessada apresentou planilha demonstrativa (fls.154) da origem dos créditos por ano e por tipo de crédito, totalizando o Pis em R\$ 1.227.516,50 e a Cofins – R\$ 5.654.015,39, além da relação dos créditos por conta contábil e mês de origem dos mesmos, sem totalizações mensais referente ao período de 2004 a 2008. Os créditos seriam: aluguel (instalações, máquinas e equipamentos, prédio, computadores e periféricos); energia elétrica; leasing; manutenção; despesas com frota e desp frotas - gastos extraordinários.

Em 24/05/2012 o contribuinte foi intimado a apresentar outros documentos e informações complementares e a comprovar a retificação dos valores dos créditos nos DACON e nas DCTF informados anteriormente, nos meses em que os mesmos foram apurados, através, conforme prevêm os §§ 1º e 4º do art. 11 da IN SRF nº 590 de 11/12/2005 e o art. 10 da IN RFB nº 1.015, de 05/03/2010 e também a apresentar planilhas com discriminação MENSAL dos créditos extemporâneos referentes a aluguel, energia elétrica, leasing, manutenção e frota, nos meses em que foram apurados os mesmos.

Em resposta (fls.729/2003), o contribuinte reapresentou a planilha com o total dos créditos anuais (fls.731), e apresentou uma série de planilhas e relação de despesas, sem entretanto proceder a apuração das contribuições utilizando os créditos extemporâneos no mês de apuração aos quais pertencem. Informou ainda não ter procedido à Retificação das declarações.

Em 02/08/2012 (fls.2.376/2.380) a contribuinte apresentou a planilha de composição em bases mensais dos créditos extemporâneos referentes às rubricas de aluguel, energia elétrica, leasing e frota (PIS-R\$ 1.227.516,50 e COFINS-R\$ 5.654.015,39). Informou também que em razão do fechamento fiscal e trabalhos de auditoria externa, não foi possível finalizar, em tempo hábil, a elaboração da composição, em bases mensais, com relação à rubrica manutenção.

Em 22/08/2012 (fls.2.443/2.444) a empresa complementa as informações solicitadas, apresenta a versão completa da planilha de composição mensal dos créditos de PIS/COFINS (em mídia e papel impresso), assim como recibos de aluguel de instalações, imóveis, máquinas e equipamentos, por amostragem.

A empresa foi intimada através do TIF lavrado em 30/08/2012 (fls.2.553), a esclarecer as divergências constantes entre os dados informados nas planilhas apresentadas e os dados informados no DACON, a saber:

DADOS INFORMADOS NO DACON – OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO				
Mês/Ano	Base do PIS	Base da Cofins	Crédito PIS	Crédito Cofins
01/2009	R\$ 27.473,24	R\$ 5.868.581,58	R\$ 453,30	R\$ 446.012,20
05/2009	R\$ 45.408.864,34	R\$ 45.408.864,34	R\$ 749.246,26	R\$ 3.451.073,68
06/2009	R\$ 30.502.447,52	R\$ 30.502.447,52	R\$ 503.290,38	R\$ 2.318.186,01
Total	R\$ 75.938.785,10	R\$ 81.779.893,44	R\$ 1.252.989,94	R\$ 6.215.271,89
DADOS INFORMADOS PELA EMPRESA - PLANILHA				
CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE 2004 A 2008				
	Base do PIS	Base da Cofins	Crédito PIS	Crédito Cofins
	R\$ 74.394.939,39	R\$ 74.394.939,39	R\$ 1.227.516,50	R\$ 5.654.015,39

Em resposta ao mencionado TIF a empresa alega que analisando os meses de Janeiro a junho de 2009, identificaram que as diferenças apontadas decorreram de equívoco interno resultante da alteração do procedimento de apuração dos créditos, antes realizado manualmente e posteriormente realizado por intermédio do sistema SAP.

Declara que após analisar e comparar o recolhimento das contribuições no ano de 2009 frente ao valor declarado em DACON para o mesmo período, notou que nos meses de fevereiro, abril e junho de 2009 o valor recolhido a título de PIS/COFINS foi, em realidade, superior àquele declarado em DACON, gerando assim direito a crédito pelo pagamento a maior de imposto.

Foram lavrados ainda, outros Termos de Intimação Fiscal solicitando esclarecimentos com relação a divergências existentes entre receita DIPJ x DACON, com solicitação de documentos relativos aos valores constantes do ativo (investimentos, imobilizado e intangível), Balanço Patrimonial, período de 01/01/2012 a 31/12/2012 A empresa atendeu integralmente ao solicitado nos termos mencionados acima, porém não logrou êxito na comprovação da utilização dos créditos extemporâneos de PIS/COFINS, por estar em desacordo com a legislação vigente.

Assim a Fiscalização concluiu serem indevidos os créditos extemporâneos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte na linha 13 do DACON (Outras Operações com Direito a Crédito), nos meses de janeiro, maio e junho de 2009, procedendo a glosa dos mesmos com consequente apuração de nova base de cálculo para determinação dos valores devidos mensalmente para estas contribuições, pelas razões expostas a seguir:

I - Impossibilidade de utilização de créditos extemporaneamente sem retificar os DACON e as DCTF correspondentes, em face do disposto

nos §§ 1º e 4º do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, tendo em vista que no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento e a compensação de créditos não aproveitados à época própria devem ser precedidos da revisão da apuração, confronto entre créditos e débitos, do período a que pertencem tais créditos.

Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Ressalte-se, ainda, que devem ser observadas as duas restrições temporais existentes para que se efetue essa apropriação extemporânea dos créditos do PIS e da COFINS, quais sejam, a decadência do direito a tais créditos e o prazo de cinco anos para retificação dos DACON e das DCTF, contado das datas em que elas foram apresentadas.

II - Da análise dos documentos apresentados em atendimento aos TIF, esclarecemos que, os citados a seguir, foram considerados, por esta fiscalização, como aquisição de mercadorias e/ou serviços que não geram direito a crédito, tendo em vista a definição de insumo que não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Comprovantes de despesas com frota: extratos de cobrança Unidas Rent a Car (locação de veículos);

b) **Notas fiscais de despesas com manutenção:** Oracle do Brasil Sistemas Ltda (Parcela de Suporte), data de emissão 31/12/2003; RC Revestimentos e Montagens Ltda (remoção e colocação de piso), Ficabos Elétrica e Hidráulica Ltda (aquisição de reator, lâmpada, sensor disjuntor, prensa cabo PVC, sinalizador, cabo flexível, conector, tomada); Bos Elétrica e Hidráulica Ltda (sinalizador); PluSoft Informática S/C Ltda, Materquip Informática Ltda, Average Tecnologia Ltda, Dell Computadores do Brasil Ltda, Astrein Engenharia de Manutenção S/A, Abiltec Distribuição de Peças e Serviços Ltda (manutenção e suprimentos de informática, sessão de direito de uso de software); Luiz Antonio Feitosa - ME (placas em inox escovado, acrílico branco, impressão em bolas de voleibol, fitas adesivas para demarcação de piso, hastes e correntes para isolamento de área); Mac-Cor Pinturas Industriais e Prediais Ltda (serviços de pintura faixa ambulância, portas de painel, troca de telhas)

c) **Comprovantes de despesas com aluguel:** recibos Genoa Informática Ltda (locação impressora); CMP Brasil Feiras e Eventos Ltda (participação no evento Cphl 2008); Fatura de Locação Fort Knox Tecnologia de Segurança Ltda (locação de sistema de segurança), HR High Resolution (locação projetor de imagem Sony); MD Systems Com e Informática Ltda (locação de equipamento de informática); Recibo de locação Siemens (taxa de locação e licença do equipamento de telefonia); Documento de Cobrança Bluker Máquinas de Café Expresso (locação máquina e moinho de café); Ordem de Débito Rohr S.A. Estruturas Tubulares (locação); Recibo de Pagamento a

Autônomo - RPA Elizabeth Vilardo de Mello Cruz e Carlos Henrique da Rocha Cruz (aluguel edif. Torres Santos Dumont), Sergio de Souza Fernandes (aluguel salas 1214 e 1216 - Barra Tower); Recibo Fatura nº 0245 Fortim Acumuladores Industriais Ltda (locação de bateria); Nota Fiscal Serviço Meganote Manutenção e Equipamentos de Informática Ltda - ME (locação de equipamento); Security Web Informática Ltda (treinamento IWSS, renovações/aquisições de licença e uso de software de antivírus IWSS Linux).

Obs: As cópias dos documentos citados, foram anexadas por amostragem nos Autos de Infração - AI lavrados, tendo em vista ter sido esta a forma de apresentação dos mesmos por parte da fiscalizada.

III - Em relação a alegação da empresa que houve recolhimento a maior do PIS/COFINS nos meses de fevereiro, abril e junho de 2009, esclarecemos que as fichas: 06A (PIS) ou 16A (COFINS), linha 13 - Outras Operações com Direito a Crédito do DACON, não é a forma legal para pleitear-se a compensação de valores recolhidos indevidamente ou a maior, ainda que dentro de um mesmo período de apuração, no caso 2009. Observamos também que não houve retificação de DACON e/ou DCTF para os citados períodos a fim de corrigir tais inconsistências.

No caso de ter havido recolhimento das aludidas contribuições, a retificação dos DACON e DCTF correspondentes é o único procedimento que permite a restituição de eventuais valores recolhidos indevidamente ou a maior.

A ciência dos autos de infração ocorreu em 11/09/2013, por via postal, conforme consta do AR – aviso de recebimento às fls. 2.591.

O contribuinte ingressou com a Impugnação em 11/10/2013 (fls. 2.602), aduzindo contra o lançamento os seguintes argumentos:

1. A Impugnante tem por objeto social a extração, produção, fabricação, comércio, importação, exportação, armazenamento, expedição ou distribuição, fracionamento, manipulação, purificação, síntese, esterilização, transformação, transporte, embalagem e reembalagem de medicamentos, correlatos, cosméticos, saneantes, produtos agrícolas, alimentos, produtos para a saúde e produtos químicos, além da prestação de serviços e venda direta ao consumidor final, pesquisas, investigações clínicas e científicas, análises para os produtos de uso humano e de uso veterinário, prestação de serviços de processamento de dados, publicação e edição de livros, revistas, material de propaganda e promoções culturais relacionadas ou não ao objeto social, entre outras atividades (doc. 01) .

2. Não obstante toda a lisura dos procedimentos adotados frente ao Fisco Federal, para a sua surpresa, em 11 de setembro de 2013, a Impugnante foi intimada da lavratura do Auto de Infração em referência.

3. A exigência totaliza, incluindo multa e juros, o valor de R\$ 15.953.791,67 (quinze milhões, novecentos e cinquenta e três mil,

setecentos e noventa e um reais e sessenta e sete centavos) e veicula supostas irregularidades quanto ao procedimento e à legitimidade de registro de créditos das Contribuições ao Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social ("PIS/COFINS") no ano de 2009, referentes ao período de 2004 a 2009.

4. O Auto de Infração imputa três supostas infrações que teriam sido cometidas pela Impugnante, todas a implicar glosa de crédito de PIS/COFINS:

I - Registro de créditos extemporâneos (2004 a 2008) de PIS/COFINS sem a retificação de DACON e DCTF, nos termos do disposto no artigo 11, §§1º e 4º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 590, de 22 de dezembro de 2005 ("IN SRF nº 590/05");

II - Registro de créditos de PIS/COFINS, relativos a despesas com frota, manutenção e aluguel, que não se enquadrariam no conceito de insumo;

III - Registro de crédito nas fichas 06A (PIS) e 16A (COFINS), linha 13 - Outras operações com Direito a Crédito do DACON - quando esta não seria a forma legal para pleitear-se compensação de valores recolhidos indevidamente ou a maior, nos meses de fevereiro, abril e junho de 2009.

5. Contudo, conforme será demonstrado a seguir, a Impugnante sempre agiu em conformidade com a lei, razão pela qual não há como prosperar a presente autuação.

III - DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO III.1- DIREITO DO CONTRIBUINTE AO APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS (ITEM I DA AUTUAÇÃO)

6. No item I da Autuação, segundo a D. Fiscalização, a Impugnante não teria utilizado o correto procedimento/forma para a apropriação de tais créditos, pois deveria ter retificado o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais ("DACON") e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ("DCTF") do período em que a despesa efetivamente ocorreu e, posteriormente, requerer a restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos.

Ao invés disso, a Impugnante escriturou os créditos extemporâneos nos respectivos DACON no ano de 2009.

7. Isso não é, contudo, o que preconiza a legislação. Os artigos 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 ("Lei nº 10.637/02") e nº 10.833, de 29 de dezembro 2003 ("Lei nº 10.833/03") relacionam as hipóteses passíveis de creditamento de PIS/COFINS e dão efetividade ao princípio da não-cumulatividade.

8. Já prevendo algumas situações em que o contribuinte não se apropriaria tempestivamente do crédito de PIS/COFINS no respectivo mês em que a despesa fosse incorrida, o legislador autorizou expressamente, no artigo 3º §4º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03,

a apropriação de tais créditos nos meses subsequentes, in verbis:

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes." (destaques nossos)

9. A legislação, deste modo, expressamente autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS/COFINS e não impõe, para tanto, qualquer requisito a ser obedecido pelo contribuinte a não ser a regra geral revista no artigo 13 da própria Lei nº 10.833/03, o qual dispõe:

"Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. " (destaques nossos)

10. Esse requisito, diga-se desde já, foi devidamente atendido pela Impugnante no caso concreto.

11. Tal dispositivo prevê, como único requisito para a apropriação extemporânea dos créditos, que eles não sejam atualizados monetariamente nem sofram a incidência de juros.

12. Portanto, a análise da legislação aplicável demonstra existir autorização legal expressa para a apropriação extemporânea de créditos de PIS/COFINS, e que há apenas um requisito: os créditos apropriados não podem sofrer atualização monetária ou incidência de juros (artigo 13 da Lei nº 10.833/03).

13. Neste contexto é inegável o direito da impugnante, conforme pode se ver:

14. Também como visto, tratam-se de créditos derivados de energia elétrica, leasing, frota, manutenção, aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, todas incorridas no período de 2004 a 2008 e que foram escriturados pela Impugnante em DACON no ano de 2009, sem qualquer atualização monetária ou incidência de juros.

15. O entendimento da D. Fiscalização, de que o procedimento supostamente correto para a apropriação de tais créditos seria a retificação do DACON e da DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu (2004 a 2008) e, posteriormente, deveria ser requerida a restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos, não encontra assim precedente legal:

"Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem".

16. No presente caso, deixe-se claro, não se discute a qualidade de todas as despesas que teriam gerado direito a crédito de PIS/COFINS à época em que foram incorridas.

Isto é, a discussão da legitimidade dos créditos fica restrita ao Item II do Auto de Infração e o valor lá discutido já está referido no item I,

pois a glosa de crédito extemporâneo inclui créditos tidos como legítimos e ilegítimos pelo Auto de Infração. A defesa quanto a este último item será apresentada no próximo tópico.

17. Os créditos foram apropriados em 2009 pelos respectivos valores contábeis. Trata-se, em realidade, de fato incontroverso nos presentes autos, uma vez que sequer foi cogitado pela D. Fiscalização.

18. A glosa ocorreu, frise-se, apenas em virtude de a Impugnante não ter retificado o DACON e a DCTF dos períodos em que as despesas ocorreram.

19. Ao insculpir o princípio da legalidade, a Constituição Federal dispôs em seu artigo 5º, inciso II, que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

20. Em matéria tributária este princípio torna-se ainda mais rígido pelo que dispõe o artigo 150, I, da Constituição Federal, o qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Tal princípio é albergado, ainda, no artigo 97 do CTN.

21. Pela leitura da indigitada prescrição constitucional, vê-se a preocupação do Poder Constituinte em atribuir somente à lei, em sentido estrito, a instituição de tributo ou o aumento deste em razão da alteração da base de cálculo ou da alíquota.

22. Ora, se a lei não prevê procedimento específico para a apropriação dos créditos extemporâneos, é evidente que a D. Fiscalização não poderia fazê-lo, se a lei não o fez.

23. Ademais, ao contrário do argumentado pela Administração Pública, o creditamento extemporâneo é previsto expressamente nos artigos 3º, §4º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e segue o procedimento padrão para o creditamento no período de sua aquisição.

24. Veja-se, portanto, que, em hipótese alguma, poderia ter sido condicionado o direito da Impugnante à apropriação dos créditos extemporâneos ao procedimento indicado pela D. Fiscalização, por falta de previsão legal.

25. Portanto, por todas as razões acima expostas, resta demonstrada a impossibilidade de condicionar o direito de apropriação dos créditos extemporâneos à retificação da DACON e da DCTF do período em que a despesa efetivamente ocorreu e, posteriormente, ao requerimento da restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos, por absoluta falta de previsão na legislação de regência.

26. O crédito da contribuição do PIS/COFINS, por ser um direito do contribuinte, não precisa ser apropriado no mês em que ocorreu a despesa. Se o contribuinte não aproveitar um crédito de PIS/COFINS em determinado mês, tem ele o direito de aproveitá-lo nos meses subsequentes, pois foi uma opção do próprio contribuinte não aproveitá-lo no mês próprio.

27. É neste exato e acertado sentido que a 8ª Região Fiscal da RFB vem se posicionando:

"ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: CRÉDITO. DESPESAS FINANCEIRAS. Os efeitos das mudanças introduzidas no inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, obedeceram, a partir de 1º de maio de 2004, aos 90 dias previstos no art. 195 da CF, o que significou que até 29 de julho de 2004 era possível utilizar as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos na apuração de créditos para desconto da Cofins. No regime de incidência não-cumulativa o crédito da Cofins não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, com observância do prazo prescricional de cinco anos contados da data do fato que lhe deu origem."

(8ª Região Fiscal, Solução de Consulta nº 65, de 28/03/2011 - destaques nossos)

28. O mesmo pode ser verificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), o qual afasta em definitivo a necessidade de retificação de DACON e de DCTF, conforme se observa da ementa do julgado abaixo transcrito:

"(...) NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.

Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. (...)" (Acórdão nº 3401-001. 578, 1ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, Rei. Emanuel Carlos Dantas de Assis, Sessão: 01.09.2011)

29. Junta outros julgados do CARF e doutrina que ratificam a utilização dos créditos extemporâneos a qualquer tempo, em qualquer período de apuração, sem necessidade de retificação de declarações, ou seu aproveitamento no período que deveriam ter sido apurados;

30. Não fosse a correção do procedimento adotado pela Impugnante para apropriação de créditos extemporâneos de PIS/COFINS, o fato é que tal procedimento igualmente não acarretou nenhum prejuízo ao Erário.

31. Os créditos em questão foram apropriados pela Impugnante no DACON do ano de 2009, pelos seus respectivos valores contábeis, isto é, os créditos apropriados extemporaneamente foram informados nos DACON em janeiro, maio e junho de 2009 pelos seus valores originais sem qualquer atualização monetária ou incidência de juros, obedecendo ao comando insculpido no artigo 13 da Lei nº 10.833/03. Com efeito, caso a Impugnante tivesse seguido o procedimento indicado pela D. Fiscalização e apresentado requerimento da restituição do indébito ou sua compensação com outros tributos, tais créditos seriam necessariamente atualizados pela Taxa SELIC, com base no artigo 72 da Instrução Normativa RFB nº 900/08, a qual

disciplinava, à época, a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da RFB.

32. Por mais esta razão, vale dizer, pelo fato de o procedimento adotado pela Impugnante para a apropriação dos créditos extemporâneos de PIS/COFINS não ter acarretado nenhum prejuízo ao Erário, resta demonstrada a necessidade de cancelamento do presente Auto de Infração.

33. Mesmo que se pudesse cogitar a manutenção do lançamento ora impugnado, não se poderia deixar de considerar que qualquer crédito tributário que se pretendesse cobrar da Impugnante em decorrência do procedimento adotado para a apropriação extemporânea dos créditos de que ora se trata, não poderia vir acompanhado de quaisquer espécies de juros ou multas, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do CTN:

"Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

34. Realmente, este dispositivo é enfático ao prescrever que, se um dado contribuinte pautou seu comportamento em qualquer uma das espécies de normas complementares da legislação tributária arroladas, não se pode cogitar da cobrança de suposto imposto não recolhido acompanhado de penalidades e juros de mora.

35. Não poderia ser, portanto, cobrado juros e multa, no lançamento em questão.

III.2 - LEGALIDADE DO CREDITAMENTO DE PIS/COFINS REFERENTE ÀS DESPESAS/CUSTOS QUESTIONADAS PELA AUTUAÇÃO FISCAL (ITEM II DA AUTUAÇÃO)

36. No item II da autuação, alega-se que os créditos foram considerados como "aquisição de mercadorias e/ou serviços que não teriam direito a crédito", uma vez que o termo insumo "não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos a atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado."

37. Todavia, os créditos glosados como indevidos no Auto de Infração referem-se a despesas relacionadas a energia elétrica, manutenção de equipamentos do parque fabril da Impugnante, alugueis de máquinas, prédios, computadores e periféricos e instalações, gastos com frota e leasing, todos essenciais à manutenção da fonte produtora de receitas,

abarcando sempre itens cuja legislação, seja ao prever créditos para insumos, seja ao prever outros créditos, garante o creditamento pelo contribuinte.

38. A alegação de que tais créditos foram apropriados sem amparo legal, portanto, não merece prosperar, como será adiante demonstrado.

39. Como se sabe, a Impugnante atua principalmente na industrialização e comercialização de produtos farmacêuticos, e, para a consecução destas atividades, vários são os bens adquiridos, locados, objeto de leasing e os serviços tomados.

40. A Impugnante também atua na prestação de serviço, desenvolvimento de pesquisas e investigações clínicas e científicas, além da revenda de vários produtos não industrializados por ela. Ademais, presta serviços de processamento de dados, publicação e edição de livros, revistas, material de propaganda e promoções culturais relacionadas ou não ao seu objeto social, entre tantas outras atividades.

41. Vê-se, pois, que ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S.A. é uma sociedade que exerce as mais variadas atividades empresariais.

42. Presta serviço, industrializa, comercializa produtos por ela industrializados, comercializa produtos por ela não industrializados, processa dados, publica livros, realiza a divulgação de materiais propaganda etc.

43. Para atingir tantos objetos sociais não raro confluentes, a Impugnante adquire também uma grande quantidade de produtos e serviços.

44. Adquire e loca máquinas de linha de produção, instalações, prédios, computadores e veículos essenciais para suas atividades. Realiza, constantemente, a manutenção das máquinas de seu parque fabril e incorre em despesas com tais ativos e veículos. Firma contratos de leasing. Consome energia elétrica. Cada uma dessas atividades, bens e serviços é necessária à sua maneira à consecução da atividade empresarial, sendo, ainda insumo imprescindível para a manutenção da referida atividade.

45. Sem veículos, os propagandistas não conseguiriam se deslocar e atingir as clínicas, os médicos e os pacientes para que o produto se torne conhecido e corretamente utilizado. Sem recomendação médica, e, na maioria dos casos, sem prescrição médica, não é possível que haja a adequada aplicação e venda dos produtos comercializados pela Impugnante. Obtém-se assim seu faturamento.

46. Sem máquinas, equipamentos, instalações, prédios sob regime de contratos de leasing/locação ou mesmo adquiridos, não é possível produzir, prestar serviço ou mesmo comercializar, também possibilitando assim ter faturamento.

47. Mais relevante ainda, a correta manutenção de tais máquinas.

III. 2. A) Direito ao creditamento de Insumos (Artigo 3º, II, Lei 10.637/02 e nº 10.833/03)

48. Inicialmente cumpre ressaltar que os itens autuados enquadram-se na qualidade de insumos para a Impugnante. Tomemos com exemplo a locação e gastos com veículos para a atividade dos propagandistas, cujo raciocínio é aplicável às demais despesas.

49. A Impugnante, em sua atividade de industrialização e comercialização de bens farmacêuticos, precisa tornar conhecido seu produto e a forma correta da utilização dos medicamentos. Esse trabalho de divulgação, também objeto social da empresa, demanda recursos e investimentos imprescindíveis para garantir sua boa consecução e a geração de receita (a qual é tributada pelo PIS/COFINS).

50. Vários produtos apenas podem ser comercializados com prescrição médica. O conhecimento destes e de outros produtos apenas se torna possível com a necessária e imprescindível atividade dos chamados "propagandistas".

51. Os propagandistas são funcionários assalariados da Impugnante, normalmente com nível superior completo, de preferência em áreas de saúde, como farmácia ou biomedicina. Eles recebem treinamento intensivo e regular sobre os mais diversos produtos comercializados pela empresa, sua função, seus efeitos desejados, eventuais riscos e contraindicações etc..

Tornam-se, pois, verdadeiros técnicos e conhecedores práticos dos produtos. Tudo com fins de permitir a melhor credibilidade e divulgação ao profissional responsável pela recomendação do seu uso, nos termos da lei e da necessidade dos pacientes.

52. Sem a divulgação desses produtos diretamente aos médicos responsáveis, mediante visita do profissional, a Impugnante não teria condições de disseminar a adequada aplicação dos medicamentos que fabrica, o que é de utilidade essencial à saúde dos usuários de tais medicamentos, nem tampouco de garantir seu faturamento.

53. Faz-se indispensável a atividade dos propagandistas que tornam os produtos da Impugnante de conhecimento dos profissionais que prescrevem o uso dos medicamentos que estão disponíveis no mercado. Assim, em vista da essencialidade desta atividade para que os novos medicamentos possam ser utilizados por seus usuários, a Impugnante incorre em dispêndios com alugueis de veículos para que essas informações cheguem aos profissionais da área de saúde.

54. Toda a atividade relacionada aos propagandistas se torna relevante insumo às atividades da Impugnante.

55. No mesmo sentido são insumos os gastos glosados sob a rubrica de manutenção que se referem a despesas de manutenção de equipamentos e máquinas utilizadas na produção, sem os quais, igualmente, a Impugnante não poderia fabricar seus produtos nem gerar o faturamento que constitui a base de cálculo do PIS/COFINS.

56. O inciso II do artigo 3o das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 dispõe, in verbis:

"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;

57. Cumpre fixar o sentido e o alcance semântico do conceito de "insumos" produzido na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS para, ao fim, concluir que as despesas integram o conceito de insumo para a atividade realizada pela Impugnante.

Isso possibilita, conseqüentemente, o desconto de créditos.

58. Como é cediço, os tribunais pátrios muito discorreram e debateram sobre a definição de "insumos" no regime não-cumulativo de PIS/COFINS. Em um primeiro momento a Receita Federal tendeu a adotá-lo como tendo o exato alcance das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados para a finalidade de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"). Os Tribunais, no entanto, passaram a entendê-lo de forma mais ampla e adequada à base de incidência do PIS/COFINS.

59. Nem poderia ser diferente; levando em consideração a base de incidência do PIS/COFINS, muito mais ampla que a do IPI, há de se considerar como insumos os bens ou serviços que sejam necessários e imprescindíveis à geração de receita, ou seja, sem os quais a atividade da empresa fica inviabilizada.

60. Esta é, inclusive, a interpretação do legislador federal sobre a não-cumulatividade prevista na Constituição Federal, uma vez que autoriza crédito de PIS/COFINS sobre despesas com combustíveis e lubrificantes, frete, aluguéis etc.

61. Atualmente o próprio CARF já não adota mais a posição da RFB, segundo a qual o conceito de insumo para fins de PIS/COFINS seria idêntico àquele aplicável ao IPI, nos termos das Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04.

62. Isso porque, ao contrário do que ocorre no IPI, em que a base de incidência é a saída física do bem, o fato gerador de tais contribuições é a receita mensal obtida pelo contribuinte e, conseqüentemente, os créditos relacionados a essas contribuições não poderiam ser restritos ao consumo físico na industrialização de bens como ocorre no IPI.

63. Não se exige que o insumo esteja física e diretamente vinculado à produção.

64. O Superior Tribunal de Justiça ("STJ") também já decidiu que a definição de do termo "insumo", para fins de cálculo de créditos de PIS/COFINS, não se confunde com a sistemática do IPI, o que ocasionaria verdadeira restrição sem previsão legal.

65. Tal entendimento faz todo sentido, mais uma vez, na medida em que não há que se comparar a não-cumulatividade do IPI com a do PIS/COFINS: são tributos diferentes com bases distintas.

66. Recente decisão do STJ ponderou que, se nos termos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 as prestações de serviços podem ser consideradas como insumos para atividades produtivas, então não faz qualquer sentido um ato infralegal restringir referido conceito para aproximá-lo ao dado para fins de IPI. Foi ressaltado, ainda, que o conceito de insumo adotado por referidas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo utilidades disponibilizadas através de bens e serviços.

67. Em trecho do voto, o STJ afirma que insumos são todos os bens e serviços que viabilizam o processo produtivo e cuja subtração impossibilita a atividade da empresa:

68. Mais recentemente, o conceito de insumo foi novamente analisado pelo STJ:

"PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - POSSIBILIDADE - EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO - É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no Recurso Especial nº 1.125.253, 2ª Turma, Ministro Relator Humberto Martins, Data da Publicação 27.04.10)

69. Observe-se que o STJ reconheceu que as despesas com a venda do produto, mesmo após o processo produtivo, geram direito a crédito de PIS/COFINS, uma vez que se enquadram no conceito de insumo do artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

70. Vale destacar, no contexto deste julgamento, um aresto do voto do Ministro Relator Humberto Martins acerca do tema:

"Quanto à matéria de fundo, insiste a agravante na utilização do conceito de insumo, para o fim de se obter o benefício da não cumulatividade, apenas àqueles bens e serviços utilizados na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda (fl. 712-e). Conceito oriundo da jurisprudência referente ao princípio da não cumulatividade aplicada ao IPI e ao ICMS.

A legislação específica do PIS e COFINS utilizou um conceito mais abrangente de não cumulatividade.

(...)

Utilizando como critério a base econômica do tributo, ou seja, a receita, temos que os insumos considerados são aqueles essenciais ao funcionamento e/ou manutenção do fator de produção, não sendo mera conveniência da pessoa jurídica.

71. A doutrina não segue outra toada. A lição de Marco Aurélio Greco, transcrita por Leandro Paulsen, traduz que:

72. Em outras palavras, certas despesas são capazes de implicar apuração de créditos de PIS/COFINS, ainda que não realizadas com produtos e serviços utilizados em concomitância com o processo produtivo, por estarem diretamente relacionados com a produção de receita.

73. Sob outra vertente, a própria atividade comercial também realizada pela Impugnante seria suficiente para garantir o registro de créditos em comento. Isso porque a competência constitucional concedida ao legislador ordinário para definir setores da economia que se sujeitarão ao regime não cumulativo do PIS/COFINS. Essa aptidão legislativa não pode ser flexibilizada de forma a restringir parcialmente a aplicação do regime da não-cumulatividade.

Ou o setor é sujeito ao regime não cumulativo ou não o é.

74. Verificado que o legislador também elegeu o setor comercial como sujeito ao regime não cumulativo com relação a despesas de diversas naturezas, não pode o legislador ordinário impor limites, sob pena de violação aos princípios constitucionais tributários. Ou seja: a atividade comercial, in casu, está diretamente ligada à atividade de produção, uma vez que não há relevância na produção sem comercialização, o que já foi reconhecido pelo próprio STJ; o setor de atividade econômica comercial foi expressamente contemplado pela lei com a não-cumulatividade, com fundamento na outorga constitucional de competência, de modo que essa não-cumulatividade deve atingir seus plenos objetivos tendo em vista a natureza do tributo (base sobre base).

III.2.B) Direito ao creditamento sobre despesas com locação de prédios, máquinas e equipamentos (Artigo 3o, IV, Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03)

75. Não bastasse o acima exposto, as despesas/custos com locação de prédios, máquinas e equipamentos, dentre os quais se encontram computadores e periféricos, equipamentos utilizados na produção e os

veículos acima citados, também têm o crédito assegurado pelo art. 3o, IV, das Leis supra.

76. Por mais essa razão os créditos apurados pela Impugnante se encontram em perfeita sintonia com a legislação em vigor.

77. O auto de infração com fins de glosar o crédito registrado cingiu-se a afirmar, genericamente, que os créditos seriam indevidos por não se enquadrarem no conceito de insumo. Porém, não obstante sua caracterização como insumo seja razão suficiente, esse não é o único fundamento legal que autorizou o registro de tais créditos.

78. A legislação do PIS/COFINS prevê expressamente a possibilidade de apuração de créditos sobre locação de prédios, máquinas e equipamentos, conforme se verifica do artigo 3o, IV, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;" (grifos nossos)

79. De acordo com a legislação em vigor, a empresa tributada pelo regime não-cumulativo do PIS/COFINS poderá apurar créditos das contribuições sobre o valor do aluguel de prédios, máquinas e equipamentos desde que tais bens sejam utilizados nas atividades da empresa.

80. Cumprido o requisito, o direito ao crédito é legítimo não podendo ser objeto de glosa. 81. E no caso em tela é possível constatar, pela própria natureza "ns ativos em questão, que eles são utilizados nas atividades desenvolvidas pela Impugnante, o que, de resto, não foi cont" sst ado pela autuação fiscal.

82. Voltemos a analisar o caso dos veículos locados para possibilitar a atividade dos propagandistas junto aos médicos e demais profissionais de saúde na divulgação dos produtos da Impugnante.

83. Esses veículos são máquinas utilizadas na atividade exercida pela Impugnante. As próprias Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado ("NESH") que explicam o Capítulo 87 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL ("NCM") reconhece que veículos automotores são, de fato, máquinas:

"CONSIDERAÇÕES GERAIS Com exceção de algumas máquinas móveis que se classificam na Seção XVI (ver a este respeito as Notas Explicativas das posições 87.01, 87.05 e 87.16) o presente Capítulo compreende o conjunto dos veículos terrestres.

Classificam-se, portanto, neste Capítulo:

1) Os tratores (posição 87.01). Os veículos automóveis para transporte de pessoas (posições 87.02 e 87.03), de mercadorias (posição 87.04) ou para usos especiais (posição 87.05).

3) Os veículos automóveis, sem dispositivo de elevação, dos tipos utilizados em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias, e os carros-tratores dos tipos utilizados nas estações ferroviárias (posição 87.09).

4) Os veículos automóveis blindados de combate (posição 87.10).

(...) "84. Observe-se que, neste caso, a legislação sequer trata do processo produtivo ou da prestação de serviço, o simples fato de serem "utilizados nas atividades da empresa" é mais do que suficiente para garantir o crédito de PIS/COFINS registrado.

85. A legislação do PIS/COFINS também prevê expressamente a possibilidade de apuração de créditos sobre a contraprestação de arrendamento mercantil, outro tópico glosado sem base legal, conforme se verifica do artigo 3º, V, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03:

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;"

86. O arrendamento mercantil é figura jurídica que muito se aproxima do regime de locação e sua aplicação no caso concreto também permite o creditamento de PIS/COFINS, em especial no que se refere ao aluguel de veículos.

87. A simples existência dessas previsões normativas impõe o direito ao creditamento na locação de veículos, pois, sob qualquer perspectiva, vê-se que o legislador buscou reconhecer a vinculação dessas despesas com a atividade do contribuinte, com fins a garantir a não-cumulatividade.

88. Diante do acima exposto, verifica-se que a Impugnante cumpriu todos os requisitos impostos pela legislação tributária para o creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com manutenção e locação de prédios, máquinas e equipamentos, de forma que a glosa dos créditos escriturados deve ser plenamente cancelada.

89. A energia elétrica, por sua vez, tem seu creditamento assegurado pelo artigo 3, II, da Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

III.2.C) Conclusão quanto aos créditos 90. Em face do acima exposto, verifica-se que, no mérito, todos os créditos glosados, a saber: locação de instalações, prédio, máquinas e equipamentos (dentre eles máquinas no parque fabril, computadores e periféricos e veículos utilizados nas atividades da empresa), energia elétrica, despesas com frotas e despesas de manutenção de máquinas do parque fabril, têm sua manutenção garantida por lei, razão pela qual não merece prosperar a autuação fiscal, devendo ser totalmente cancelado o Auto de Infração.

III.3 -CREDITAMENTO INDEVIDO EM RAZÃO DE PAGAMENTO A MAIOR - AUSÊNCIA DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO EM DACON (ITEM III DA AUTUAÇÃO)

91. A Impugnante não identificou a realização das compensações a título de repetição de indébito referidas pela autuação fiscal, cumprindo ressaltar, de resto, que os procedimentos adotados para as compensações levadas a efeito em momento algum implicaram ilegalidade ou prejuízo ao erário.

III.4 - ILEGITIMIDADE DA MULTA APLICADA - CARÁTER CONFISCATÓRIO 92. Embora a Impugnante esteja plenamente convencida de que o lançamento será integralmente cancelado, alguns comentários sobre a penalidade aplicada também serão apresentados em razão do princípio da eventualidade.

93. A multa foi capitulada com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta, de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

94. É, portanto, totalmente incompatível e desproporcional com o procedimento adotado pela Impugnante. Primeiramente, porque a Impugnante sempre prestou todas as informações ao fisco, apresentou a documentação requisitada durante a ação fiscalizatória - que, inclusive, foi o que permitiu a materialização do lançamento em questão -, sendo nítida a sua boa-fé.

95. Além disso, como demonstrado ao longo da presente defesa, todos os descontos concedidos não se submetem à tributação pelo PIS e a COFINS, razão pela qual não se justifica a imposição da multa no caso concreto.

96. Diferentemente do que se entendeu no auto de infração, os créditos de PIS/COFINS podem ser tomados extemporaneamente sem retificação de DACON ou de DCTF, os créditos registrados são legítimos por encontrarem fundamentos na legislação de regência, além de que jamais houve creditamento em DACON de valores pagos indevidamente ou a maior. Por conseguinte, não houve falta de pagamento das contribuições, o que afasta por completo a incidência do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

97. Tendo a Impugnante pautado o seu comportamento na legislação vigente e na jurisprudência, a D. Fiscalização, fosse o caso de não pagamento, apenas poderia ter imposto a multa de 20%, nos termos do artigo 61 da mesma Lei nº 9.430/96.

98. Finalmente, a penalidade fixada em 75% sobre o crédito tributário cobrado é flagrantemente confiscatória. A matéria, inclusive, foi apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

99. Por todas essas razões, merece ser cancelada a multa aplicada.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º . O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento III.5 - ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO 100. Muito embora a incidência de juros SELIC não seja objeto de discussão nesse momento do processo administrativo, a Impugnante esclarece que, nos termos do que estabelece o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias. Assim, na remota hipótese do auto de infração não ser cancelado, não poderão incidir juros SELIC sobre a multa de ofício na cobrança do crédito tributário.

101. Ademais, impende ressaltar que a multa, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. O termo "punir" deve ser entendido no sentido de advertir o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento a destempo mais oneroso.

102. Os juros, ao contrário, possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

103. Assim, não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

104. Isto é, o único pressuposto da cobrança dos juros decorre da não transferência voluntária e dentro do prazo legal do capital do contribuinte aos cofres públicos.

Excetuados estas situações, qualquer incidência de juros revela-se abusiva e arbitrária por ausência de pressuposto de fato, qual seja a reposição de capital.

105. Nesse sentido, é evidente que os juros não existem por si só e não podem ser aplicados aleatoriamente sobre qualquer evento. Decorrem,

antes de tudo, de uma obrigação principal. O mesmo ocorre em relação à multa, que só será devida se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal.

106. Os juros não podem incidir sobre a multa, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte.

107. De fato, a multa está prevista no consequente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária. A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando completamente a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

108. Ademais, a aplicação de tal percentual, de forma ilimitada, sobre o principal e sobre a multa, acarreta verdadeira afronta ao princípio constitucional do não-confisco, bem como viola o direito de propriedade, já que faz incidir juros exorbitantes sobre o imposto devido e, ainda, sobre a multa aplicada.

109. Nesse sentido, corrobora a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, vedando a aplicação de juros sobre multa:

"INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício."

(Acórdão 101-96.593, Sessão de 05.03.2008)

"JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada."

110. Frise-se que esse entendimento já foi anteriormente emanado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão administrativo de instância máxima que, no julgamento do recurso referente ao Processo nº 10680.002472/2007-23 (Acórdão nº 9101-000.722), decidiu, por seis votos a quatro, que a Receita Federal não poderia exigir juros sobre multa:

"RECURSO ESPECIAL - CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada."

111. Assim, na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício.

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Em procedimentos de ofício a multa de 75% (setenta e cinco por cento) é aplicada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição de acordo com a legislação de regência.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não integra o lançamento efetuado, sendo relativa à cobrança de eventual crédito tributário a ser mantido, após sua constituição definitiva no âmbito administrativo.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Na decisão recorrida entendeu-se que não assistiria razão à Recorrente quanto ao argumento de inexistência de previsão legal para a obrigatoriedade de retificar o DACTON e a DCTF dos períodos pretéritos nos quais créditos extemporâneos foram gerados.

Isto porque ainda que a época não existisse um Demonstrativo próprio como o DACON, haveria necessidade de controles extracontábeis que identificassem claramente a forma como foi efetuada a apuração em um determinado período, ou seja, para a apuração de créditos passíveis de repetição de indébito, deveria haver a prévia confrontação entre créditos e débitos, dentro do período de apuração.

Da retificação das declarações dependeria a correta apuração do período ao qual o crédito pertence, que, apurado no seu tempo, poderá ser utilizado em períodos subsequentes.

Assim, o parágrafo 1º do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, determinam que os créditos, no regime da não-cumulatividade, devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, restringindo o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, de sorte que a análise da existência e da natureza do crédito possa ser devidamente aferida dentro período específico de geração do crédito.

A legislação autorizaria a utilização de créditos extemporâneos, porém não a apuração extemporânea de créditos e sua utilização em qualquer período de apuração, sob pena de não se poder verificar, por exemplo, se estes créditos já não foram utilizados anteriormente.

Nesse contexto, a análise do direito creditório *vis a vis* com o conceito de “insumo”, para efeitos de creditamento de PIS e COFINS restou prejudicada, pois as glosas de documentos e notas fiscais foi feita pela totalidade dos créditos em razão de sua extemporaneidade.

Sobre a improcedência da multa de ofício aplicada, sob o argumento de que a Recorrente atendeu às solicitações da Fiscalização, apresentando documentos e informações, bem como, pelo entendimento de que os créditos glosados não são submetidos à tributação do PIS e da Cofins, afirmou-se que a multa de 75% incide sobre o valor das contribuições não recolhidas dos meses autuados pela diminuição do valor a pagar, por força do desconto indevido dos créditos extemporâneos.

Finalmente, sobre a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício lançada, o argumento não foi apreciado, pois a exigência não integra o lançamento efetuado, sendo relativa à cobrança de eventual crédito tributário a ser mantido, após sua constituição definitiva no âmbito administrativo.

No recurso voluntário apresentado, reiteram-se os argumentos aduzidos na peça de impugnação.

É o relatório.

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende dos autos, o direito creditório afirmado pela Recorrente foi denegado integralmente, por força de questão preliminar à sua própria materialidade e legitimidade.

Destarte, a Recorrente apurou créditos referentes aos anos-calendário de 2004 a 2008, e os utilizou nos DACON dos meses de janeiro, maio e junho de 2009, sem promover as retificações dos valores dos créditos nos DACONs, nas DCTFs e DIPJs, informados anteriormente, nos meses em que os mesmos foram apurados.

Não obstante, a autoridade de autuação entendeu imprescindíveis as respectivas retificações, em face do disposto nos §§ 1º e 4º do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, considerando-se que no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento e a compensação de créditos não aproveitados à época própria deveriam ser precedidos da revisão da apuração, confronto entre créditos e débitos, dos períodos a que pertencem, devendo, ademais, serem pleiteados em procedimentos repetitórios -restituição do indébito ou compensação- com outros tributos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Nos termos da decisão recorrida, ao se autorizar o procedimento “*como deseja o contribuinte*”, ter-se-ia “*uma verdadeira babel*”.

A Recorrente, por sua vez, defende-se afirmando que o seu procedimento está amparado pela legislação de regência, em especial, no art.3º, §4º da Lei n. 10.833/2003, *in verbis*:

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

[...]§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

Nessas hipóteses, a única vedação para o procedimento seria a limitação temporal, ou seja, o prazo prescricional, bem como a limitação concernente ao art.13 do mesmo diploma normativo, que estabelece que os créditos deverão ser tomados pelo seu valor nominal:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6o, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Outros argumentos trazidos pela Recorrente avançam para a questão meritória dos créditos, sob o enfoque da conhecida discussão sobre o conceito de “insumos” para efeitos de creditamento das contribuições, cujo alcance semântico é, ainda hoje, definido pelo Fisco, com fulcro na legislação do IPI.

A questão da possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e Cofins já foi trazida a este Conselho, como apontado pela Recorrente, em algumas oportunidades.

No Acórdão 3403-002420 da relatoria do Conselheiro Ivan Allegretti, o colegiado acatou, por unanimidade, a possibilidade de tomada dos créditos

DCOMP para formalizar a compensação, enquanto na segunda forma o aproveitamento do crédito extemporâneo se fará sem a necessidade de retificação de declarações.

No presente caso o contribuinte procedeu da segunda forma.

Considero, pois, legítimo o procedimento adotado pelo contribuinte.

Note-se, ademais, que nos dois casos haverá meios para a Administração Tributária aferir a validade dos créditos alegados pelo contribuinte.

Se o contribuinte adotar o primeiro método, caberá ao Fisco decidir quanto à homologação ou não da DCOMP, assim enfrentando a análise quanto ao direito ao crédito.

Se o contribuinte adotar o segundo método, o Fisco poderá a qualquer tempo, dentro do prazo decadencial, promover a Fiscalização, promovendo a glosa dos créditos e o lançamento da diferença do tributo que tenha sido recolhida a menor em virtude do aproveitamento de crédito sem amparo legal, tal como procederia em relação a todas as hipóteses de crédito.

Por outro lado, há jurisprudência no sentido de que, não se veda propriamente a possibilidade de tomada de créditos extemporâneo sem as retificações das respectivas declarações, porém, pela ausência de controles, como é o caso do Acórdão nº 3403-002.717, da relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no qual se veiculou o entendimento segundo qual a ausência da retificação das declarações poderia ser substituída pela demonstração inequívoca de que não houve a tomada em duplicidade dos créditos. Transcreve-se excerto do voto referido:

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

[...]Em endosso à argumentação do julgamento de piso, saliente-se que as retificações (ou mesmo a prova inequívoca por outros meios, na ausência delas, que poderíamos acrescentar) são condição à acolhida dos créditos extemporâneos, não porque há lei específica o estabelecendo (embora a DRJ transcreva norma de hierarquia inferior e orientação nesse sentido), mas porque deturpam a certeza quanto ao regular aproveitamento do crédito.

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios,

A própria Administração Tributária, por meio de soluções de consulta, vem se manifestando no sentido da desnecessidade das retificações, para a tomada de créditos

extemporâneos, como se depreende do Processo de Consulta nº 260/08, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF /da 9a Região Fiscal, a qual se transcreve excerto:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRÉDITOS. INSUMOS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA.

[...]Eventuais créditos apurados extemporaneamente poderão ser utilizados para desconto dos valores devidos ao título da contribuição na sistemática de não-cumulatividade, sem qualquer atualização monetária ou incidência de juros, no prazo de cinco anos a contar da data em que ocorrida a realização da despesa ou gasto que os tenha originado, sendo que tais créditos não constituem receita bruta da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e VI e § 1º, I e III, § 2º, II, § 4º, e § 10 e art. 13; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 346, caput e § 1º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, caput e §§ 2º, 4º e 7º; ADI SRF nº 4, de 2007, art. 1º, caput e parágrafo único.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI - Chefe da Divisão (Data da Decisão: 26.09.2008, 03.10.2008)''.

Não há vedação da norma para que se proceda à tomada de créditos, da forma como procedeu a Recorrente, pois a norma jurídica, ao estabelecer que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não implica na construção exegética segundo a qual seria permitida a utilização de créditos extemporâneos, porém não a sua apuração extemporânea, como afirmado pela autoridade julgadora *a quo*.

No atual contexto legislativo, havendo permissivo para a tomada de créditos extemporâneos, sem o estabelecimento de rito específico, abrem-se possibilidades procedimentais ao contribuinte.

Observe-se que a falta de retificações da DACON e da DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS é favorável ao Fisco, porque neste procedimento, os créditos não sofrem atualização monetária ou a incidência de juros, pois são tratados apenas como créditos escriturais no sistema da não-cumulatividade. Ainda, tais créditos somente são passíveis de compensação com débitos próprios de PIS/COFINS, sendo que, via de regra, não são passíveis de restituição ou ressarcimento em espécie. Caso o contribuinte, por exemplo, apresente lucro tributável pelo IRPJ/CSSL, não poderá compensar estes débitos com os créditos de PIS/COFINS.

Por outro lado, caso promovam-se as retificações, deverá ser alterado o valor do débito de PIS/COFINS apurado mensalmente, de modo a gerar um pagamento a maior destas contribuições. Os valores recolhidos a maior são tratados como indébito tributário, sujeito à atualização pela taxa SELIC e são passíveis de compensação com débitos próprios vencidos e vincendos de quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

Há que se ponderar que as obrigações acessórias ou deveres instrumentais, embora desprovidos de conteúdo patrimonial, tem como seu fundamento, precisamente a possibilidade de a Administração controlar o integral cumprimento da obrigação tributária, vertendo em linguagem jurídica própria, as relações obrigacionais decorrentes da imposição tributária. Sob a constituição dessas formalidades, é possível o controle e a atividade da administração tributária.

Entre a forma e o conteúdo, tem-se que a primeira não é um fim em si mesma e a segunda, não irrompe no mundo jurídico desprovido de uma forma. Balizando-se ambos, considerando-se a indisponibilidade do crédito tributário e o Princípio da Estrita Legalidade, pode-se admitir, em algumas hipóteses, que um determinado direito venha a ser reconhecido, ainda que não venha à luz numa forma prescrita na legislação e desde que este, não faça a ressalva expressa, isto é, que o Direito não admite relativizações de forma prescrita no direito positivo.

No caso em tela, é possível conceber que o contribuinte possa aproveitar créditos de forma extemporânea, sem as respectivas retificações das declarações dos períodos em que originalmente pertenceriam, desde que possa oferecer à fiscalização a possibilidade de sua homologação, especialmente com a demonstração cabal de que não foram utilizados em períodos anteriores.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a Recorrente, em resposta às intimações, ofereceu à fiscalização planilha demonstrativa dos créditos por ano e tipo, relação de créditos por conta contábil e mês de origem, bem como notas fiscais por amostragem.

Em suas razões de defesa, a Recorrente apenas se restringe a argumentar sobre a possibilidade do aproveitamento sem promover as retificações, o que se viu, é possível, porém, desde que contribuinte traga controles alternativos.

Entendo, todavia, que os documentos acostados aos autos não são hábeis a comprovar integralmente a regularidade do aproveitamento dos créditos e de que não houve o seu anterior aproveitamento.

Considerando-se que a autuação e a decisão de primeira instância estribaram-se basicamente na questão procedimental da tomada dos créditos, e que a Recorrente trouxe o início de prova da existência dos seus créditos, em face da Verdade Material, voto pela conversão do presente julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora analise a existência dos créditos, ausência de aproveitamento em duplicidade, intimando o contribuinte para, se for o caso, apresentar documentação suplementar.

Assim, voto pela conversão do presente julgado em diligência.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo