



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

Processo nº 16095.720253/2012-73
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-002.128 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2016
Matéria PIS e COFINS
Recorrentes MANIKRAFT GUAIANAZES INDUSTRIA DE CELULOSE E PAPEL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.
IRREGULARIDADE DE REPRESENTAÇÃO NÃO SANADA.

Não pode ser conhecido o Recurso Voluntário cuja representação do contribuinte se deu de forma irregular, mesmo após intimação do contribuinte para sua regularização.

RECURSO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

Não comprovados os elementos caracterizadores de fraude, sonegação e conluio, afasta-se a qualificação da multa de ofício, reduzindo-se seu percentual
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NÃO CONHECER do Recurso Voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Winderley Moraes Pereira, Pedro

Rinaldi de Oliveira Lima, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Tatiana Josefovicz Belisário e Elias Fernandes Eufrásio.

Ausente, justificadamente, a conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Relatório

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário em face do Acórdão nº 05-40.247, de 11 de março de 2013, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP).[

O feito foi assim relatado pelo acórdão recorrido:

Trata-se de autos de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, lavrados em 09/08/2012, relativos aos períodos de apuração janeiro a dezembro/2008, que constituíram crédito tributário no montante total de R\$ 15.953.514,72 (Cofins – R\$ 13.107.752,57 e PIS – R\$ 2.845.762,15), somados o principal, multa de ofício e juros de mora.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante assim relata as constatações do procedimento fiscal:

...

2- DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS

2.1-DOS BENS PARA REVENDA E DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Durante a auditoria fiscal, foram relacionados os valores constantes nos dados fiscais do contribuinte (Entradas e Saldas), os quais foram regularmente submetidos para a apreciação da Contribuinte, conforme Termo de Prosseguimento e de Intimação Fiscal, de 23/05/2012. A partir da resposta da Contribuinte, a Fiscalização elaborou a RELAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS.

Em relação aos créditos da Contribuinte, a partir do cotejo de informações entre os dados fiscais da Contribuinte, conforme RELAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS, e seus dados informados em DICON (relatório CRÉDITOS DICON MANICRAFT), constata-se insuficiência de PIS/COFINS, conforme DEMONSTRATIVO DE INSUFICIÊNCIA DE PIS/COFINS I.

Em síntese, a insuficiência de PIS/COFINS está relacionada na tabela I:

Como bens para insumos foram considerados e utilizados por esta auditoria, as informações constantes nos dados fiscais da Contribuinte, tendo como base a classificação do código fiscal de operações e prestação (CFOP) da Contribuinte, uma vez que o livro Registro de Entradas, destina-se à escrituração de entradas, a qualquer título, de mercadoria no estabelecimento ou de serviço por este tomado, conforme previsto pelo art. 214, do Decreto nº 45.490/2000 (RICMS/SP).

Observou-se que na rubrica bens para insumo, do DACON, o contribuinte utilizou-se de crédito relativo a bens para consumo, conforme demonstrativo da Contribuinte, os quais não foram considerados pela auditoria, por não se enquadrarem no conceito de bens para insumo, conceito este mais detalhadamente descrito no item

2.2 DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Dentre esses gastos, encontram-se despesas diversas relacionadas com conservação de instalações, manutenção de máquinas, consumo de ferramentas, despesas com veículos, conserto e manutenção de computadores e periféricos.

Porém, em relação aos créditos de PIS e de COFINS, a maior divergência encontrada durante a análise dos elementos apresentados pela Contribuinte, refere-se a utilização de créditos relativos a anos calendários anteriores, conforme "RELAÇÃO DE MATERIAIS PARA RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E COFINS" apresentada pela Contribuinte, cuja síntese encontra-se abaixo na Tabela II:

...

Entretanto, ocorre que não há permissão legal para a apuração e aproveitamento desses créditos na forma como o contribuinte os apurou e utilizou, conforme passo a discorrer:

...

Dessa forma, como a apuração dos créditos depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração ou dentro de um lapso temporal legalmente definido (trimestral, em alguns casos no âmbito da não-cumulatividade), inevitável é que a apuração do PIS e da COFINS deva se dar por períodos de apuração ou dentro do lapso temporal legalmente previsto.

...

De fato a legislação permite a utilização do crédito em períodos posteriores, mas não há como dar guarida à pretensão de utilizá-lo extemporaneamente sem retificar os DACON e as DCTF correspondentes, em face do disposto na Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, (vigente até 21/05/2009, quando os créditos foram aproveitados pela Contribuinte):

Como se não bastasse o exposto, pelas descrições das contas contábeis envolvidas nesses créditos recuperados de períodos anteriores, entendo que os mesmos não são passíveis de se enquadrar no conceito de insumo, o qual está mais detalhadamente descrito no item

2.2 DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Observou-se que foram utilizados nesses créditos extemporâneos valores de créditos relativos, conforme descrição da conta contábil, dentre outros, a vale transporte, material de limpeza, impressos e material de escritório, amostras, comissões sobre vendas, despesas com veículos e entregas, despesas com representantes/repositor, informações cadastrais, propaganda e publicidade, despesas com exportações de produtos, despesas com feiras e eventos, despesas com associações de classe, despesas com brindes, despesas com conservação e limpeza, despesas com conservação do maquinário, despesas com correios e telégrafos, despesas com seguro saúde, despesas com alimentos e ingredientes, despesas com tickets, cesta básica, seguros diversos, vale transportes e reconhecimento de firmas e fotocópias.

Ante o exposto estamos procedendo às glosas dos créditos apurados sobre os custos/despesas aqui tratadas.

2.2-DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Conforme as planilhas demonstrativas de créditos apresentadas pela Contribuinte, foi observado que o contribuinte informou no DACON a linha 03, das fichas 06A e 16A, as quais referem-se a rubrica "serviços utilizados como insumos". Constata-se que, para esta rubrica, o contribuinte se aproveita dos seguintes créditos, conforme descrito em suas contas contábeis:

- *Assistência médica e social;*
- *Água, luz, telefone e telex;*
- *Conservação das instalações;*
- *Seguros diversos;*
- *Serviços de terceiros;*

• *Outras:*

- *Conservação e manutenção do maquinário;*
- *Seguros c/ incêndios.*

Ocorre que o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, para o PIS, e o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, para a COFINS, estabelecem os créditos que podem ser descontados dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Transcreve-se o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 :

...

Diante disso, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Na definição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, foram enquadrados como insumos pelas citadas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos.

Essa conceituação, portanto, é a que deve ser levada em consideração ao analisar os gastos realizados pelo contribuinte que podem gerar créditos de PIS e de COFINS.

Neste sentido claramente os gastos efetuados com assistência médica e social, assim como seguros, fretes de peças, gastos com tratamento de resíduos da água, entre outros, não se enquadram no conceito de insumos.

Diante disso, os valores constantes no relatório "DACON SERVIÇOS COMO INSUMOS MANICRAFT", informados na linha 03 das fichas 06A e 16A do DACON, serão objeto de glosa, resultando em insuficiência de PIS e de COFINS nos seguintes montantes, tabela III:

...

2.3-DESPESA COM ENERGIA ELÉTRICA

A partir das contas do Razão da Contribuinte, relativas a gastos com energia elétrica, foi elaborada a RELAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS ENERGIA ELÉTRICA, em anexo.

Do cotejo deste relatório com a linha 04 das fichas 06A e 16A, foi elaborado o DEMONSTRATIVO DE INSUFICIÊNCIA DE PIS/COFINS (ENERGIA ELÉTRICA), no qual fica constatada a insuficiência de PIS/COFINS, conforme abaixo:

...

3-DA ANÁLISE DOS DÉBITOS *A partir dos valores constantes nos dados fiscais do contribuinte (Entradas e Saídas), os quais foram regularmente submetidos para a apreciação da Contribuinte, conforme Termo de Prosseguimento e de Intimação Fiscal, de 23/05/2012, e a partir da resposta da Contribuinte, a Fiscalização elaborou a RELAÇÃO DE DÉBITOS DE PIS/COFINS e o DEMONSTRATIVO DE INSUFICIÊNCIA DE PIS/COFINS II, no qual é possível se observar a falta de recolhimento de PIS/COFINS. Em síntese, o PIS e a COFINS que se deixou de recolher encontra-se abaixo relacionado na tabela IV:*

...

É de se consignar que a diferença entre os valores apurados pela Fiscalização e os valores constantes no DACON são próximos dos valores relativos ao ICMS sobre as vendas da Contribuinte. Além disso, ao analisarmos as planilhas demonstrativas apresentadas pela Contribuinte, pode-se observar que a Contribuinte, de fato, deduziu o valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Cabe esclarecer que o §2º, do art. 1º, tanto da Lei nº 10.637, de 2002, como da Lei nº 10.833, de 2003, definem, respectivamente, a base de cálculo do PIS e da COFINS, como sendo o faturamento, assim considerado a receita bruta das vendas de bens e serviços, não existindo qualquer fundamento para a exclusão do ICMS em sua apuração. Abaixo transcrevemos os artigos mencionados...

Além do exposto, em resposta ao Termo de Prosseguimento e de Intimação Fiscal, de 13/07/2012, o contribuinte esclarece que não possui nenhum litígio relativo à exclusão ICMS, sobre sua receita de bens e serviços, da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Desse modo, por estrita previsão legal, o ICMS incidente sobre as vendas só pode ser excluído da receita bruta, para fim de determinação da base de cálculo da contribuição, quando o contribuinte for substituto tributário.

4-DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA Ante o exposto, com a prática reiterada de se utilizar de créditos extemporâneos, assim como, também reiteradamente, deduzir da base de cálculo o ICMS sobre as vendas, e, continuamente, apresentar ao FISCO os DACON com informações inverídicas, com o escopo de eximir-se parcialmente do pagamento do valor real devido, constitui evidente intuito de fraude que implica qualificação da multa de ofício, conforme previsto no artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430 /96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

6 DA BASE DE CÁLCULO Pelo exposto, estamos nesta data cobrando os valores relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), referente ao ano-calendário de 2008, conforme tabela V e tabela VI :

MÊS	INSUFICIÊNCIA COFINS				
	VIDE TABELA I	VIDE TABELA III	VIDE DEMONSTRATIVO DE INSUFICIÊNCIA DE PIS/COFINS (ENERGIA ELÉTRICA)	VIDE TABELA IV	TOTAL
jan/08	17.957,41	61.532,88		117.178,08	196.668,37
fev/08	14.178,18	58.470,44		126.946,65	199.595,28
mar/08	22.721,17	59.286,66		125.464,70	207.472,53
abr/08	18.268,71	53.786,41		113.480,19	185.535,31
ma i/08		53.791,65		139.813,84	193.605,50
jun/08	266.245,24	53.312,50	39,70	137.230,18	456.827,62
jul/08		68.105,92		116.528,44	184.634,35
ago/08	30.902,46	66.233,53		115.540,33	212.676,32
se t/08	687.036,71	81.622,82		106.968,11	875.627,64
ou t/08	379.558,69	65.435,10	37.831,45	127.976,06	610.801,30
no v/08	420.599,24	84.219,17	486,62	114.926,66	620.231,69
dez/08	381.051,70	86.565,11		120.117,66	587.734,47

TABELA V

MÊS	INSUFICIÊNCIA COFINS				
	VIDE TABELA I	VIDE TABELA III	VIDE DEMONSTRATIVO DE INSUFICIÊNCIA DE PIS/COFINS (ENERGIA ELÉTRICA)	VIDE TABELA IV	TOTAL
jan/08	3.898,65	13.359,11		25.439,98	42.697,74
fev/08	3.078,16	12.694,24		27.560,79	43.333,19
mar/08	4.932,89	12.871,45		27.239,05	45.043,38
ab r/08	3.966,23	11.677,31		24.637,15	40.280,69
ma i/08		11.678,45		30.354,32	42.032,77
jun/08	57.803,24	11.574,42	8,62	29.793,39	99.179,68
jul/08		14.786,15		25.298,94	40.085,09
ago/08	6.709,09	14.379,65		25.084,41	46.173,15
s et/08	149.159,29	17.720,74		23.223,34	190.103,37
ou t/08	82.404,19	14.206,30	8.213,41	27.784,28	132.608,18
nov/08	91.314,31	18.284,42	105,65	24.951,18	134.655,57
dez/08	82.728,33	18.793,74		26.078,18	127.600,25

TABELA VI

Cientificada dos autos de infração em 27/08/2012, o contribuinte interpôs impugnação em 26/09/2012, alegando:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO, Assinado digitalmente em 12

/05/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO, Assinado digitalmente em 14/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Auditor da Receita Federal no exercício de suas funções ao examinar os livros contábeis e as declarações tributaria da Impugnante entendeu haver as seguintes ilegalidades:

A) Utilização de créditos extemporâneos;

B) Redução da Base de cálculo do ICMS

C) Exibição de DACON inverídico.

Com base nestas supostas ilegalidades, no que tange a apuração das contribuições assistenciais de PIS e COFINS, acabou por ser a Impugnante autuada neste procedimento fiscal, enquadrada nas penalidades da lei nº 9.430/96, art. 44, I, §1º, sobre o percentual máximo de 150% do tributo apurado.

Todavia, tal punição é injustificável e deve ser anulada. Ademais, o Ilustríssimo Auditor por ocasião da aplicação da punição não agiu, salvo melhor juízo, com a devida cautela e razoabilidade.

Como se pode observar no procedimento administrativo a Impugnante apresentou todos os documentos solicitados e as justificativas, não agindo em momento algum com a má-fé alegada, pelo contrário sempre agiu de acordo com a lei dentro das convicções e interpretações legítimas da lei.

COMPENSAÇÃO *O exercício da compensação é uma garantia oriunda do direito constitucional de propriedade. Logo, o contribuinte não pode ser penalizado pelo exercício de um direito constitucionalmente previsto.*

Nada melhor que recorrer as lições do jurista ALFREDO AUGUSTO BECKER para melhor retratar a presente situação:

...

De fato, a Fazenda Nacional se entender haver erro na declaração do contribuinte pode de ofício fazer as correções e os lançamentos que entender correto, porém, aplicar sanção nestes casos é rigor excessivo e desnecessário capaz de inviabilizar no País o exercício da atividade econômica.

LANÇAMENTO *O lançamento de ofício é irregular, eis que a inclusão dos valores recolhidos a título de ICMS, de fato não devem constar da base de cálculo das contribuições sociais PIS/COFINS.*

É certo que a norma infraconstitucional autoriza o fisco a fazer esta exigência.

Contudo, a referida legislação fere o texto Constitucional, tanto que tramita no Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 240.7852MG, que trata sobre a matéria aqui versada.

Aliás, o Ministro Relator, MARCO AURELIO, sinalizou que será favorável aos contribuintes a fim de consignar que "não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o valor correspondente ao ICMS", sob o seguinte fundamento:

...

Portanto a questão esta subjudice, exigir o tributo agora poderá significar a repetição de indébito no futuro. Pior, impor juros de mora cumulados e multa altíssima, com potencial de levar a Impugnante a Banca Rota ofende e contraria todos os princípios de direito e atenta contra o próprio Estado Democrático de Direito e seus fundamentos existências.

MULTA Salvo melhor juízo, imputar ao contribuinte, além da exigência do tributo em si, uma multa de ofício de 150%, não é no caso, a atitude correta, haja vista, que a suposta sonegação, fraude ou conluio, o que induziria ao intuito de fraude alegado, deve ser demonstrado cabalmente por documentos que comprovem o animus de fraudar, o que não ocorre no caso in comento.

...

A impugnante certa de que esta agindo de conformidade com a norma Constitucional atua, na sua interpretação no estrito cumprimento da lei, fundamentada em argumento fortíssimos objeto de Recurso Extraordinário nº 240.7852MG pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal. Enquanto o Sr. Auditor por possuir orientação diversa lançou as Contribuições in comento, o que é plenamente justificável.

Contudo, o mesmo não pode ser dito das penalidades aplicadas, porque a questões levantadas como ilícitas não são pacíficas, fato demonstrado pela exposição dos argumentos do Recurso Extraordinário nº 240.7852MG, cuja questão se arrasta a anos na Corte Suprema e que a decisão tende a ser favorável ao contribuinte e contrária ao fisco.

Consignar que tenha havido, no caso concreto, operações errôneas e divergentes da interpretação adotada pela Receita Federal, principalmente pela supressão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é conduta aceitável. Mas tal fato, isoladamente considerado, não implica, automaticamente, na caracterização de sonegação, fraude e/ou conluio.

Vejase que a imposição da multa qualificada, na redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, tinha o seguinte fundamento legal:

Percebase que a vinculação da multa qualificada está restrita aos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964, cujos conteúdos valem ser lembrados:

Ou seja, resta evidenciado que o elemento dolo é presença obrigatória para a caracterização tanto da sonegação, quanto da fraude, como do conluio. E, sendo assim, consequentemente, o evidente intuito de fraude a que se refere o artigo 44, da Lei nº 9430 também pressupõe a ocorrência de dolo.

Não houve dolo no procedimento da Impugnante o que afasta de plano a aplicação da multa. Ora, o contribuinte agiu sempre com transparência, jamais buscou enganar ou esconder qualquer informação que fosse do fisco, não há qualquer fraude, as informações sempre estiveram disponíveis a Fazenda Pública e foram prestadas de acordo com a lei. Há, apenas divergência de interpretação o que é plenamente justificável em sistema tributário complexo como o nosso.

...

Se não por isso, cabe, por fim, observar que houve alteração na redação do artigo 44, dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, conversão da Medida Provisória nº 351. A hipótese legal da qualificação da penalidade deixou de ser tratada no seu inciso II, para sê-lo pelo parágrafo primeiro, nos seguintes termos:

Agora, compare a redação anterior, acima já transcrita.

Ou seja, percebase que a expressão "nos casos de evidente intuito de fraude" não mais consta da hipótese normativa atual. Isso quer significar que, hoje, os conceitos de sonegação, fraude e conluio estão desvinculados da caracterização de evidente intuito de fraude, podendo a qualificação ser imposta, diretamente, nas situações em que se identificar sonegação, fraude ou conluio, cujos conceitos, no entanto, continuam exigindo o elemento "dolo".

De todo modo, a conclusão a que se chega é de ser realmente necessária a conjugação de vários elementos em todos estando a presença do dolo, da má-fé para a imposição da multa qualificada, o que não ocorre neste procedimento, porquanto, totalmente descabida a penalidade imposta.

CONFISCO *Se mantida a multa, a mesma deve ser reduzida, o percentual de 150% caracteriza confisco, a punição se mostra excessiva conforme:*

...

Cita jurisprudência administrativa e judicial que amparam suas razões de defesa.

Como razão do pedido de reforma, argui que a administração pública deve comprovar o dolo, não podendo presumilo, especialmente quando a atuação do contribuinte se fundamenta em questão complexa objeto de Recurso Extraordinário ainda não apreciado pelo Supremo Tribunal Federal.

Ao final, requer, a anulação dos lançamentos, ou, alternativamente a exclusão da multa e juros moratório, ou ainda, se mantida a penalidade, a redução de seu percentual. Requer também a suspensão da exigibilidade dos débitos lançados até a decisão administrativa final.

A Turma Julgadora julgou a Impugnação parcialmente procedente, restando assim ementada a decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente impugnadas, consideramse definitivamente constituídas na esfera administrativa. No caso, restaram definitivas por ausência de questionamento as glosas de créditos aproveitados na apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e a Cofins.

BASE DE CÁLCULO. ICMS.

O ICMS integra a base de cálculo da Cofins e do PIS.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2008

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente impugnadas, consideramse definitivamente constituídas na esfera administrativa. No caso, restaram definitivas por ausência de questionamento as glosas de créditos

aproveitados na apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e a Cofins.

BASE DE CÁLCULO. ICMS.

O ICMS integra a base de cálculo da Cofins e do PIS.

*INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS
ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

Não comprovados os elementos caracterizadores de fraude, sonegação e conluio, afasta-se a qualificação da multa de ofício, reduzindo-se seu percentual.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Em virtude do valor exonerado, os autos foram remetidos para julgamento de Recurso de Ofício. Intimado do teor da decisão, o Contribuinte também apresentou Recurso Voluntário, por meio do qual requer o provimento do Recurso Voluntário e não provimento do Recurso de Ofício, nos seguintes termos:

- a) Anular os lançamentos para reconhecer a legalidade das declarações apresentadas pela Recorrente, especialmente no que se refere a não entrada de ICMS na base de cálculo da PIS e COFINS e a Compensação de valores;
- b) Alternativamente, pede caso seja mantido o lançamento efetuado pela Delegacia da Receita Federal, a exclusão total da multa. Não há previsão legal que justifique tal autuação, nos moldes das decisões colacionadas no corpo deste recurso, não resta evidenciado procedimento fraudulento que daria suporte para aplicação da multa. O procedimento da Recorrente foi dar interpretação daquela adotada pela Receita Federal, o que não lhe é vedado, mesmo porque no caso do ICMS, por exemplo, o STF a que tudo indica vai adotar o mesmo entendimento aqui praticado pela Recorrente. Não pode ser punida com multa tão elevada quando a culpa é do próprio sistema Tributário Nacional extremamente complexo;
- c) Se mantida a multa aplicada, os juros de mora não devem incidir sobre estas, isto porque devem ser aplicados apenas sobre o valor principal.

O Contribuinte foi, ainda, intimado a comprovar os poderes do signatário do Recurso Voluntário interposto (intimação de fl. 1590), deixando de se manifestar a respeito.

Os autos foram remetidos a este CARF para julgamento e distribuídos à minha relatoria por sorteio eletrônico, conforme *"ATA DO MÊS DE DEZEMBRO DE 2015 DA PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA DA SEGUNDA CÂMARA DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO"*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

RECURSO VOLUNTÁRIO

Há uma questão preliminar a ser analisada no que diz respeito ao conhecimento do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1593/1601, assinado em 16 de setembro de 2013 por Moacir Segantini e Daniel Ferreira Benati (OAB/SP 208.720).

Consta nos autos da Intimação nº 08.810/2738/2013, de 24/09/2013 (fl. 1590), nos seguintes termos:

A representação processual e a documentação apresentada para permitir o seguimento do Recurso Voluntário interposto estão irregulares/desatualizadas. Para regularização, fica o contribuinte intimado a apresentar, no prazo de 10 (DEZ) dias a contar do seu recebimento (data do AR), nesta Delegacia (no horário e endereço indicados no rodapé, onde também poderão ser obtidos esclarecimentos sobre esta intimação) ou nos CAC's (Centro de Atendimento ao Contribuinte):

1. Instrumento de mandato com firma reconhecida com a nomeação dos representantes legais para interpor recurso voluntário contra a decisão de 1ª Instância Administrativa: Moacir Segantini e Daniel Ferreira Benati. A procuração deve validar ato já praticado em 16 de setembro de 2013.

Opcionalmente, o(a) contribuinte com certificado digital e optante pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) poderá realizar, pela internet, a juntada do(s) documento(s) solicitado(s) ao referido processo administrativo. Para valer-se desta facilidade, o interessado deverá utilizar o Programa Gerador de Solicitação de Juntada – PGS, ferramenta integrada ao Centro Virtual de Atendimento da Receita Federal – e-CAC. O aplicativo está disponível para download no site da Receita Federal do Brasil, nos seguintes endereços:

*<http://www.receita.fazenda.gov.br/download/programaspdf.htm>
ou
<http://www.receita.fazenda.gov.br/download/programaspj.htm>*

O pleno atendimento à presente intimação e posterior seguimento do Recurso Voluntário fica condicionado à análise de conformidade com os documentos apresentados.

O não atendimento à presente, no prazo supracitado, poderá ensejar as medidas necessárias à cobrança final.

Caso seja necessário maior prazo para atender a presente intimação, fazer pedido formal, por escrito e fundamentado.

Consta, ainda, à fl. 1591 que "O Contribuinte tomou conhecimento do teor dos documentos relacionados abaixo, na data 03/10/2013 17:10h, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações."

À fl. 1695 declara-se que "As informações de legitimidade de representação processual foram prejudicadas pelo não atendimento da intimação."

Pois bem.

De fato, não constam nos autos quaisquer instrumentos capazes de aferir a legitimidade da representação do contribuinte em seu Recurso Voluntário.

Observe que o Sr. Moacir Segantini, um dos signatários do Recurso Voluntário, também assinou, em 26/09/2012, a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme fls. 1536.

Naquela oportunidade, foi juntada Procuração firmada por instrumento público (fl. 1542), por meio da qual o contribuinte nomeava o Sr. Moacir Segantini como procurador perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O referido instrumento foi lavrado em 16 de março de 2011, com validade por 2 (dois) anos.

Logo, é certo que, quando da apresentação do Recurso Voluntário, em setembro de 2013, a referida Procuração não era mais válida.

É cediço que, no âmbito do processo administrativo fiscal, não impera o excessivo rigor procedimental. Não obstante, no caso dos autos, verifica-se que o contribuinte foi devidamente intimado para proceder à devida regularização da sua representação processual. E mais, tal intimação não ocorreu de forma ficta, pois, como certificado nos autos, o contribuinte foi intimado "*pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações*".

E o próprio texto da intimação expressamente informava ao contribuinte que "*caso seja necessário maior prazo para atender a presente intimação, fazer pedido formal, por escrito e fundamentado*".

Pelo exposto, verificado que a Administração Pública oportunizou ao contribuinte a possibilidade de regularização de sua representação, e por não constar nos autos qualquer indício de que o contribuinte cumpriu a intimação efetuada, verifico não ter ocorrido qualquer circunstância capaz de caracterizar eventual cerceamento de defesa.

Pelo exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso Voluntário apresentado face à não comprovação de regularidade na sua representação.

RECURSO DE OFÍCIO

A parte exonerada do crédito tributário e, portanto, objeto do Recurso de Ofício, diz respeito à redução da multa agravada de 150% para a penalização ordinária de 75%.

A decisão recorrida bem fundamentou a questão, conforme se verifica do seguinte trecho do acórdão:

MULTA QUALIFICADA No que tange à multa de ofício, como já relatado, a autoridade assim fundamentou a sua imposição:

Ante o exposto, com a prática reiterada de se utilizar de créditos extemporâneos, assim como, também reiteradamente, deduzir da base de cálculo o ICMS sobre as vendas, e, continuamente, apresentar ao FISCO os DACON com informações inverídicas, com o escopo de eximirse parcialmente do pagamento do valor real devido, constitui evidente intuito de fraude que implica qualificação da multa de ofício, conforme previsto no artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430 /96 com a

redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

O mencionado art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, tinha a seguinte redação à época dos fatos geradores:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

.....
§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Veja-se, para os casos em que a fiscalização verifique insuficiência de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata de tributos, a legislação estabeleceu uma penalidade cuja aplicação independe da verificação de qualquer outro elemento adicional: 75% sobre o montante não pago ou não declarado.

A qualificação da penalidade, ao contrário, está vinculada à configuração das hipóteses dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Os dispositivos citados dizem o seguinte:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Note-se, nas três situações é imperioso que fique patente a intenção dolosa, deliberada, de ludibriar o Fisco com relação ao conhecimento, natureza ou extensão da obrigação tributária. O elemento caracterizador da vontade, da intenção da fraude deve estar presente nos autos para justificar a exasperação da penalidade.

Além disso, a jurisprudência administrativa tem entendido como evidenciado o intuito de fraude, passível de punição com a multa qualificada, a presença da reiteração. Isto é, o elemento volitivo estaria presente pela repetição do ato de apresentar declarações inexatas à administração fiscal. Assim, uma possível conduta que a princípio poderia ser considerada como culposa, fruto de negligência do contribuinte ao apresentar suas informações ao Fisco, pela reiteração continuada solidifica-se como prática dolosa no sentido de ludibriar o Fisco.

E foi por entender ter havido conduta reiterada que a fiscalização vislumbrou a conduta dolosa passível de aplicação da multa qualificada.

Não obstante, considero que os fatos narrados pela fiscalização se mostram insuficientes para caracterizar a conduta dolosa da contribuinte.

Primeiro, porque a utilização de créditos apurados extemporaneamente não é vedada pela legislação, como assinala a própria autoridade fiscal. Apenas não seguiu a forma prevista na legislação (aproveitamento para o período em que incorridas as despesas que os originaram, mediante retificação das declarações pertinentes). Além disso, apurado o saldo dos créditos a compensar em 31/07/2008, tal utilização deu-se apenas pelos seis meses subseqüentes, até que o esgotamento do referido saldo.

Assim, não se pode ter certeza sobre a conduta dolosa, com a intenção de ludibriar o Fisco, inclusive mediante reiteração de conduta. Lembre-se que a certeza quanto à intenção dolosa é pressuposto para aplicação da multa. Não se pode descartar a hipótese de que se tratou apenas de uma incorreção no procedimento, que implicou falta de declaração/declaração inexata de tributos, passível de aplicação da multa de 75%.

Com efeito, a multa agravada é medida excepcional prevista na legislação e, como tal, deve ser aplicada em casos nos quais esteja devidamente comprovada e caracterizada as hipóteses de fraude ou conluio.

O simples fato de contribuinte adotar prática em desacordo com o procedimento normativo previsto, ainda que de forma reiterada, não implica no reconhecimento do dolo, notadamente quando a conduta pretendida (aproveitamento extemporâneo de crédito) é legítima.

Por essa razão, voto por NÃO CONHECER do Recurso Voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo-se os termos da decisão recorrida.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

CÓPIA