



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

Processo nº 19311.720364/2011-95
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-002.084 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2012
Matéria PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. INSUMOS. MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA.
Recorrentes K&G INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
DRJ CAMPINAS - SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. REJEIÇÃO.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS GERAIS E DE VIGILÂNCIA. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM OS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Os dispêndios com serviços gerais e de vigilância não geram créditos na não-cumulatividade do PIS e Cofins porque não podem ser vinculados, direta ou indiretamente, aos bens e serviços produzidos, já que estão associados à atividade empresarial como um todo.

MULTA QUALIFICADA. DIFERENÇA ENTRE INFORMAÇÕES DO DACON E A ESCRITA FISCAL. CONDUTA REITERADA E NÃO JUSTIFICADA. DOLO CARACTERIZADO. PENALIDADE DUPLICADA.

Caracteriza fraude a conduta dolosa de modificar a base de cálculo do fato gerador objetivando reduzir o montante do tributo devido, por meio da prática reiterada e sem justificativa razoável, durante todos os meses de um

ano, da entrega de DACON com informações incorretas sobre os valores dos bens empregados como insumos, sempre a maior em relação aos registrados na escrita fiscal, o que acarreta a qualificação da multa de ofício, cujo percentual, duplicado, é 150%.

MULTA AGRAVADA. ARQUIVOS DIGITAIS NÃO ENTREGUES. AÇÃO FISCAL CONCLUÍDA COM BASE EM INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE. PREJUÍZO À FISCALIZAÇÃO NÃO DEMONSTRADO. INAPLICABILIDADE.

A falta de atendimento a intimação para entrega de arquivos digitais não autoriza o agravamento da multa de ofício, quando a ação fiscal não restou impedida, a fiscalização demonstrou os prejuízos causados e o lançamento foi efetuado com base em informações fornecidas pelo contribuinte, o que exclui a majoração da penalidade, cujos percentuais retornam a 75%, nas infrações sem dolo, ou a 150%, nas dolosas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS GERAIS E DE VIGILÂNCIA. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM OS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Os dispêndios com serviços gerais e de vigilância não geram créditos na não-cumulatividade do PIS e Cofins porque não podem ser vinculados, direta ou indiretamente, aos bens e serviços produzidos, já que estão associados à atividade empresarial como um todo.

MULTA QUALIFICADA. DIFERENÇA ENTRE INFORMAÇÕES DO DACON E A ESCRITA FISCAL. CONDUTA REITERADA E NÃO JUSTIFICADA. DOLO CARACTERIZADO.

Caracteriza a fraude a conduta dolosa de modificar a base de cálculo do fato gerador objetivando reduzir o montante do tributo devido, por meio da prática reiterada e sem justificativa razoável, durante todos os meses de um ano, consistente na entrega de DACON com informações incorretas sobre os valores dos bens empregados como insumos, sempre a maior em relação aos registrados na escrita fiscal.

MULTA AGRAVADA. ARQUIVOS DIGITAIS NÃO ENTREGUES. AÇÃO FISCAL CONCLUÍDA COM BASE EM INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE. PREJUÍZO À FISCALIZAÇÃO NÃO DEMONSTRADO. INAPLICABILIDADE.

A falta de atendimento a intimação para entrega de arquivos digitais não autoriza o agravamento da multa de ofício, quando a ação fiscal não restou impedida, a fiscalização demonstrou os prejuízos causados e o lançamento foi efetuado com base em informações fornecidas pelo contribuinte, o que exclui a majoração da penalidade, cujos percentuais retornam a 75%, nas infrações sem dolo, ou a 150%, nas dolosas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento parcial ao de ofício para afastar o agravamento da multa de ofício, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fábiana Regina Freitas e Júlio César Alves Ramos.

Relatório

O processo trata de Autos de Infração das Contribuições Cofins e do PIS Faturamento, cujos valores foram acompanhados de juros de mora e de multa de ofício agravada em 50%, este percentual acrescido aos seguintes:

- 150%, resultando em 225% de penalidade total, no caso das glosas dos créditos da não-cumulatividade decorrentes de diferenças entre os valores informados no DACON com base “Bens Utilizados como Insumos” (fichas 06-A e 16-A) e os totais de compras de insumos escriturados nos Livros Registros de Entrada; ou

- 75%, resultando em 112,5% de penalidade total, no caso das glosas dos créditos decorrentes de serviços que a fiscalização considerou imprestáveis ao abatimento.

Reproduzo o relatório da primeira instância:

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma o lançamento:

6. Como se verifica da leitura do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o legislador, para fins de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade, optou por listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e os atrelou a determinada atividade.

7. Em relação aos insumos, a legislação definiu que, além dos combustíveis e lubrificantes referidos no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

8. Portanto, 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.

9. 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.

10. Essa conceituação, portanto, é a que foi levada em consideração ao analisar os gastos relacionados pela fiscalizada, sobre os quais foram calculados créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

11. Nesse sentido, os gastos com mão de obra temporária, serviços de vigilância eletrônica, construção civil, desenvolvimento de sistemas, tratamento de efluentes, laboratório, consultoria e treinamento, remoção de resíduos industriais, educação infantil, instalação de forros e divisórias, saúde, terraplenagem, telefonia, demolição, assessoria, arquitetura, laboratório, toalheiro industrial, consultoria, segurança patrimonial, audiologia, portaria, limpeza, engenharia, manutenção de elevador, empreendimentos, locação de mão de obra, e de áudio, luz e vídeo não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos da empresa. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios, conforme demonstrado na planilha nº 1 anexa a este Termo.

12. Além disso, na confrontação dos valores escriturados como compras para industrialização no Livro de Registro de Entradas, com aqueles informados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais Dacon, nas fichas "06A e 16A Apuração dos Créditos de PIS e da Cofins no Mercado Interno Regime NãoCumulativo", foi constatado que nos relativos a todos períodos de apuração do ano calendário de 2008 houve o aproveitamento de créditos sobre bases de cálculo que excedem ao que consta na mencionada escrituração fiscal, conforme demonstrado na planilha nº 2 anexa a este Termo.

12.1 Cabe observar que, nos termos do disposto no 226 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 'Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios'.

...

21. Em 27/09/2011, o contribuinte apresentou à fiscalização documento datado de 19/09/2011, pelo qual "vem apresentar parte dos documentos solicitados". Nessa mesma data a fiscalização elaborou Termo de Constatação Fiscal, no qual relaciona essa "parte dos documentos solicitados", que tratam-se apenas de planilha de cálculo de título "Esclarecimentos do Termo de Constatação Fiscal" e de cópias dos resumos de CFOP do livro de apuração do IPI da matriz 62.726.310/000145 no anocalendarário de 2008. EM QUE PESE A INEXISTÊNCIA DE QUALQUER OUTRA MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE, O FATO É QUE ESSA PLANILHA DE CÁLCULO CONFIRMA A UTILIZAÇÃO NOS DA CON DOS PERÍODOS DE APURAÇÃO DO ANO-CALENDÁRIO DE 2008 DE BASES DE CÁLCULO DE DESCONTO DE CRÉDITOS DE PIS E DA COFINS **SIGNIFICATIVAMENTE SUPERIORES** AOS VALORES DAS COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO ESCRITURADAS NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS.

22. Face ao que foi exposto, a fiscalização apurou o aproveitamento indevido de créditos de PIS e da Cofins, conforme demonstrado nas planilhas anexas a este termo.

MULTA AGRAVADA

Na aplicação das penalidades será considerado o disposto no art. 959, inciso II do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda) e art. 44, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que implica na majoração da multa em 50%, uma vez que o contribuinte não atendeu à intimação contida no Termo de Início de Procedimento Fiscal de 18/03/2011 quanto à apresentação à fiscalização dos arquivos digitais do ano-calendário de 2008 no padrão da Instrução Normativa SRF nº 86 de 2001 e Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15 de 2001. Esse fato está registrado no Termo de Constatação Fiscal de 17/05/2011.

MULTA QUALIFICADA

A confrontação entre os valores das compras para industrialização escriturados no Livro de Registro de Entradas e as bases de cálculo declaradas nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais Dacon nas "fichas 06A e 16A, nas linhas 02, Bens Utilizados como Insumos", revelou que o contribuinte, em todos os períodos de apuração relativos ao ano calendário de 2008, apurou PIS e Cofins sempre abaixo dos valores verdadeiramente devidos.

De fato, o contribuinte, de forma repetitiva, considerou como base de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins nos Dacon, valores sempre muito acima do total das compras de insumos escrituradas no Livro de Registro de Entradas que permitem esse desconto, logrando com esse comportamento apurar e recolher esses tributos sempre em valores menores do que os efetivamente devidos.

Isso torna-se claro quando se observa que as cifras milionárias declaradas como base de cálculo em Dacon somam no períodos de apuração do ano-calendário de 2008 a importância de R\$ 113.216.995,69, enquanto que as compras de insumos para industrialização escrituradas no Livro de Registro de Entradas são no montante de R\$ 75.805.631,84.

*Como se vê, existe um acréscimo injustificado de R\$ 37.411.363,85 nas bases de cálculo dos descontos de créditos de PIS e da Cofins declaradas nos Dacon correspondentes aos períodos de apuração do ano-calendário de 2008. Essas bases de cálculo utilizadas nos Dacon alcançam o montante de R\$ 113.216.995,69 e contém um **acrécimo de 49%** sobre as compras para insumos escrituradas no "Livro de Registro de Entradas", no total de R\$ 75.805.631,84.*

Pela forma reiterada com que esses acréscimos milionários foram informados indevidamente nos Dacon nas bases de cálculo de desconto de créditos do PIS e da Cofins ao longo do ano-calendário de 2008, conclui-se que não decorrem de mero equívoco ou interpretação incorreta do contribuinte quanto aos dispêndios que permitem o desconto de créditos do PIS e da Cofins. Trata-se, na verdade, de um método consciente e deliberado utilizado intencionalmente na apuração incorreta do PIS e da Cofins, com o objetivo único de recolher esses tributos em valores significativamente inferiores àqueles realmente devidos.

Para essa conduta do contribuinte será aplicada a multa qualificada de 150% prevista no art. 957, inciso II, do RIR/99 Decreto nº 3.000/99, e no art. 44, § I, da Lei nº 9.430, de 1996, acrescida de 50%, em razão da não apresentação dos arquivos magnéticos.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, que:

*Como é sabido, as Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02 (em seus art. 3º, inciso II) autorizam a pessoa jurídica a descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados **como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, quando for apurar os créditos de Cofins e PIS devidos.*

Valendose desse permissivo legal, a Impugnante creditou-se, ao longo do ano de 2008, de serviços utilizados como insumo, tendo relatado tal fato na DACON de cada mês (fichas 06A e 16A) anexas à presente (doc. nº 3).

A d. Autoridade Fiscal, entendendo que a Impugnante teria se creditado de gastos com "mão de obra temporária, serviços de vigilância eletrônica, construção civil, desenvolvimento de sistemas, tratamento de efluentes, laboratório, consultoria e treinamento, remoção de resíduos industriais, educação infantil, instalação de forros e divisórias, saúde, terraplanagem, telefonia, demolição, assessoria, arquitetura, laboratório,

toalheiro industrial, consultoria, segurança patrimonial, audiologia, portaria, limpeza, engenharia, manutenção de elevador, empreendimentos locação de mão de obra, e de áudio, luz e vídeo", o que não poderia ter sido feito, motivo pelo qual foram glosadas nos termos da Planilha 1 anexa ao Termo de Verificação Fiscal.

(...)

a. Da Nulidade da autuação fiscal no que tange à glosa do creditamento de serviços utilizados como insumo

O Decreto 70.325/72, em seu art. 59, declara serem nulos os atos proferidos com preterição ao direito de defesa, situação que, conforme se passará a demonstrar a partir de agora, é verificada no caso presente. Também o art. 10, III, do Decreto 70.325/72, obedecendo ao comando do Código Tributário Nacional, elenca a descrição do fato como elemento essencial do auto de infração.

Como visto na descrição dos fatos, o lançamento foi fundamentado em um suposto creditamento indevido, por parte da Impugnante, em relação aos serviços utilizados como insumo, previstos no art. 3º, inciso II, das Leis 10.637 e 10.833.

Ocorre que a d. Autoridade Fiscal partiu da presunção que a Impugnante teria se creditado de diversos serviços que não enquadrariam na qualificação de "insumos", para glosar parte dos créditos por ela utilizados, sem contudo, verificar, efetivamente, quais os serviços que deram respaldo ao creditamento ora glosado.

E tal fato é de fácil constatação, sendo suficiente um simples exame da Planilha 1, na qual supostamente a d. Autoridade Fiscal faz essa demonstração. Basta ver que em nenhum dos meses apontados pela d. Fiscalização, a base de cálculo glosada coincide com os valores escriturados que, no entender da própria fiscalização, não permitem desconto de crédito de PIS/Cofins. (...).

...

Como bem se vê, ao invés da fiscalização analisar quais os serviços que teriam servido de base para o creditamento, ela simplesmente pressupôs que a Impugnante tivesse se creditado de serviços dos quais não poderia. E essa premissa mostra-se equivocada em um simples confronto entre os serviços que a d. fiscalização considerou inservíveis ao creditamento e a base de cálculo utilizada pela Impugnante. Afinal, em praticamente todos os meses, os valores daquele são bem superiores à base de cálculo utilizada pela Impugnante.

Em alguns meses, pode-se apurar que a d. Autoridade Fiscal abateu dos valores escriturados no Livro Razão conta "serviços terceiros pessoas jurídicas" e conta "Tratamento de Efluentes", os valores referentes aos lançamentos naquelas contas que, no seu

entender, não permitem desconto e, uma vez apurado este valor, o subtraiu da base de cálculo utilizada na DACON para creditamento, chegando, dessa forma, aos valores glosados, o que caracteriza uma atitude, na melhor das hipóteses, displicente.

*Sem dúvida, a metodologia adotada pela d. fiscalização afora não permitir uma adequada apuração dos serviços utilizados como insumo para fins de aplicação da não cumulatividade de PIS e Cofins, já que desconsidera várias outras contas, como, por exemplo, as contas nºs 1474 (Frete e Carretos Pessoa Jurídica), 2067 (Frete e Carretos sobre compras) e 2072 (industrialização efetuadas por terceiros), **prejudica o exercício da ampla defesa e do contraditório**, princípios basilares do ordenamento jurídico.*

Em verdade, a ilegalidade supostamente apurada pela d. Fiscalização não está suficientemente descrita no auto de infração, já que não é possível saber quais os serviços que efetivamente foram objeto de glosa, já que a d. Autoridade Fiscal não fez essa indicação, limitando-se a listar uma série de serviços sem, entretanto, estabelecer, qualquer correlação entre eles e a glosa efetuada.

Se em todos os meses do ano de 2008, já não se faz possível verificar quais os serviços que efetivamente foram glosados, a situação fica ainda pior se tomarmos por base os meses de fevereiro e julho de 2008. No primeiro, o d. Fiscal simplesmente glosou toda a base de cálculo de créditos de PIS/Cofins, ao passo que, em relação ao mês de julho, glosou a importância de R\$3.460,46, sem qualquer justificativa ou demonstração a respeito do que teria provocado tais glosas.

*Não há, no auto de infração ou mesmo no termo de verificação fiscal anexo a ele, qualquer elemento ou informação capaz de identificar como a d. fiscalização chegou aos valores glosados e tampouco a que se refere essas importâncias, o que já é elemento mais do que suficiente para a **declaração da nulidade do auto de infração** em apreço.*

Afinal, se pelos elementos constantes do auto, o contribuinte não tem como saber como a d. Autoridade Fiscal chegou ao valor glosado, e nem mesmo os serviços glosados, é inconteste que seu direito à ampla defesa e contraditório resta mitigado.

...

b. Da Inadequada Autuação e da Inexistência de Glosa dos serviços utilizados como insumo pela Impugnante

Houvesse a Autoridade Administrativa agido com um mínimo de zelo e examinado, efetivamente, a documentação apresentada pela Impugnante quando da fiscalização, teria verificado que os creditamentos realizados decorrem, em sua maioria, de serviços de frete, ou manutenção de equipamento e materiais elétricos em

alguns casos, o que é legalmente autorizado por meio das Leis 10.637/02 e 10833/03.

Assim, consoante passaremos a demonstrar a partir de agora, não procede a glosa realizada pela Administração, uma vez que os serviços por ela listados não foram utilizados no creditamento realizado pela Impugnante, ao passo que os serviços efetivamente utilizados para o creditamento não foram glosados. Senão, vejamos mês a mês, pingando alguns exemplos, na tentativa de bem compreender a acusação(...).

A partir daí, a autuada passa a relatar seus questionamentos quanto ao lançamento, mês a mês, questionamentos estes que serão pormenorizadamente examinados no voto. Feito isso, prossegue a defesa:

c. Da Inadequação das Glosas efetuadas pela d. Autoridade Fiscal

i. Da Limitação da Glosa ao que foi efetivamente glosado

Conforme demonstrado acima, a glosa realizada pela d. Autoridade Fiscal não se justifica, na medida em que os serviços utilizados pela Impugnante para creditamento de PIS e Cofins foram outros, distintos daqueles por ela apontados como fundamentação para a glosa.

Nos meses de maio a setembro de 2008, todavia, alguns poucos créditos utilizados pela Impugnante enquadram-se na lista dos serviços cujo creditamento é inviável na opinião da d. Administração. Senão, vejamos:

[segue demonstrativo que relaciona gastos da contribuinte]

Neste ponto cumpre reiterar que, embora possamos afirmar com certeza que os serviços constantes das contas 1474, 2067 e 1496 do Livro Razão não foram objeto de glosa, já que sobre eles a fiscalização nada disse, pela postura por ela adotada, não é possível saber se os serviços acima listados (conta 1551) foram ou não glosados objeto de glosa, conforme já demonstrado linhas acima.

Na remota hipótese de Vossa Senhoria considerar legítimo o procedimento adotado pela d. Autoridade Fiscal e entender que tais serviços foram objeto de glosa, o que se admite apenas por argumentar, o valor glosado encontra limite no somatório dos valores correspondentes a tais serviços, não podendo ser ultrapassado em absoluto.

Nesse sentido, cumpre traçar uma breve comparação entre os valores dos serviços constantes da conta 1551 que foram utilizados para creditamento e aqueles valores que, em tese, foram glosados, porque mencionados na Planilha 1, do Termo de Verificação Fiscal.

Senão, vejamos, na tabela abaixo, quais os valores supostamente glosados pela d. Autoridade Administrativa (1) e quais referemse, efetivamente, a algum dos serviços elencados por ela como inservíveis ao creditamento (2):

(...)

Como bem se vê, os créditos utilizados para creditamento pela Impugnante, em sua grande maioria, não coincidem com os elencados pela d. Autoridade Fiscal.

Assim, ainda que se admitisse que ela tivesse razão em relação aos serviços que não podem ser glosados, o limite para tal glosa, em relação aos meses de maio/08 a setembro/08 (nos outros meses, nenhum dos serviços elencados pela d. Autoridade Fiscal foram objeto de creditamento), não poderia ultrapassar os valores apurados acima, quais sejam, R\$34.699,61, para o mês de maio; R\$48.658,01, para o mês de junho; R\$29.113,30, para o mês de julho; R\$96.134,40, para o mês de agosto; e, R\$89.658,40, para o mês de setembro.

Como no mês de julho, a glosa foi de valor bem inferior aos serviços considerados pela d. Autoridade Fiscal, é bem verdade que, nesta hipótese, o limite encontra-se na própria base de cálculo apurada, uma vez que a d. Autoridade Administrativa não pode, em sede de impugnação, agravar a situação do Impugnante, ainda mais quando a esta não é demonstrado quais os critérios utilizados na aferição da base de cálculo que foi glosada, como ocorre no caso presente. Nesse sentido, em que pese o valor encontrado de R\$ R\$29.113,30, somente a importância de R\$3.460,46 poderia ser objeto glosa caso os serviços em referência não se enquadrassem no conceito de insumo.

No que diz respeito aos outros serviços utilizados para creditamento pela Impugnante, como os mesmos não foram objeto de glosa e nem poderiam pois se enquadram à definição de "insumo" para fins de creditamento deve ser reconhecido o creditamento realizado pela Impugnante, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração nesse tocante.

ii. Do Reconhecimento pela d. Autoridade Fiscal de serviços escriturados na conta "Serviços Terceira Pessoa Jurídica" que poderiam ser objeto de creditamento.

Ainda em relação à tais glosas, partindo-se das considerações adotadas pela própria d. Autoridade Fiscal para lavratura do Auto de Infração, que, ressalte-se, apurou a base de cálculo a partir da exclusão da conta "serviços terceira pessoa jurídica" (conta 1551) e "Tratamento de Efluentes" (conta 1541) das importâncias relativas a serviços que não dariam direito ao crédito, é de se concluir que a diferença ali apurada foi considerada positiva para efeitos de creditamento.

A esse respeito, vale a pena elucidar a conduta adotada pela d. Autoridade Fiscal na apuração do crédito, a fim de demonstrar

os valores que ela considerou passíveis de creditamento de PIS e Cofins:

...

Desta forma, ainda que se admitisse legítima a glosa apurada pela d.Autoridade fiscal no que tange aos serviços terceiros pessoas jurídicas que efetivamente foram utilizados para fins de creditamento pela Impugnante, deveriam, no mínimo, ser abatidos os créditos que a própria Administração considerou legítimos, a saber:

(...)

Nesse sentido, na remota hipótese de ser considerada legítima a glosa efetuada pela d. Autoridade Fiscal no que se refere aos serviços da conta 1551, do Livro Razão, que foram efetivamente utilizados pela Impugnante para creditamento, devem ser abatidos os valores acima listados, uma vez que eles não foram utilizados pela Impugnante, mas poderiam sê-lo conforme reconheceu a d.Administração.

iii. Da possibilidade de creditamento dos serviços previstos na conta 1551, do Livro Razão, que foram utilizados pela Impugnante

São cinco, essencialmente, as empresas prestadoras dos serviços objeto de glosa:

Graber Sist. de Segurança (Graber), Eli Serviços Gerais e Representações Ltda.(Elma), Mendonça e Irie Materiais Elétricos (Mendonça), Melo & Melo Com.Divisórias e Forros (Melo) e Colt Security Ltda (Colt).

As empresas Graber e Colt são prestadoras de serviço de segurança, ao passo que a empresa Elma, de locação de mão de obra, a Mendonça, de materiais elétricos, e a Melo, de manutenção de equipamentos.

A relação dos bens, serviços e despesas que geram créditos para o contribuinte está expressa nos artigos 3º, I a IX, tanto da Lei nº 10.833/03 quanto da Lei nº 10.637/02. Tais relações, é imperioso ressaltar, não trazem apenas elementos que efetivamente se incorporam ao produto da atividade do contribuinte, mas também gastos incorridos para tornar possível o desempenho de tal atividade.

A análise dos itens III a IV, bem como dos itens IX a X confirma a interpretação segundo a qual o legislador teria adotado a sistemática do "crédito financeiro", eis que nas hipóteses listadas, inexistente integração física do bem, serviço ou despesa gerador de crédito ao produto da atividade do contribuinte. O fato de tais elementos serem necessários à prática do negócio jurídico pelo sujeito passivo é condição suficiente para que se tenha o nascimento de créditos a ser deduzidos dos valores devidos a título de contribuição ao PIS e Cofins.

Nesse sentido, considerando que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 implementaram a sistemática do "crédito financeiro" às contribuições de que tratam, é lícito concluir que o rol de situações que fazem nascer o direito ao crédito não pode ser interpretado de forma restrita. Ou seja, **todos os gastos que estejam relacionados com a atividade do contribuinte geram créditos**, sendo excepcionados apenas os bens, serviços e despesas pagos a pessoa jurídica não domiciliada no Brasil, e os valores de mão-de-obra pagos a pessoa física, conforme dispõe o § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Todavia, a significação de "insumo" adotada pela d. Autoridade Fiscal, ao efetuar o lançamento, foi aquela constante das Instruções Normativas da SRF nºs 247/02 e 404/04, as quais, afiguram-se restritivas, ao adotarem conceito semelhante àquele referido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, que não se aplica ao caso.

...

Considerese, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração "o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigos 1º, das mencionadas Leis). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à **aferição de receitas**, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Diante de tal fato, todas as despesas que contribuem para atividade empresarial, influenciando, por conseguinte, na realização das receitas, devem ser contabilizadas para fins de creditamento. Este é, aliás, o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (...).

Adotando-se, portanto, a definição de "insumo" encampada pelo CARF, fica fácil constatar que os serviços de cujo creditamento a Impugnante se valeu, consistentes em serviços de manutenção de equipamentos, segurança, locação de mão de obra e materiais elétricos, são todos necessários à atividade da empresa, motivo pelo qual legítimo o creditamento realizado.

...

d. Do equívoco das alíquotas utilizadas pela d. Autoridade Administrativa

Outro equívoco perpetrado pela d. Autoridade Fiscal diz respeito às alíquotas utilizadas para glosar o creditamento realizado pela Impugnante.

Com efeito, conforme demonstram as fichas 06A e 16A da DACON (**doc. nº 3**), a Impugnante utilizou, em todos os meses de 2008, as alíquotas previstas no caput do art. 2º, das Leis

10.637 e 10.833, consoante determina o §1º, do art. 3º, das citadas Leis (...).

Como bem se vê, a legislação estabeleceu que para o creditamento de PIS e COFINS dos serviços utilizados como insumo, devem ser aplicadas, respectivamente, as alíquotas de 1,65% e 7,6%, comando este que foi rigorosamente obedecido pela Impugnante.

Ocorre que a d. Autoridade Fiscal, ao lavrar o auto de infração, utilizou as alíquotas incidentes sobre a receita bruta decorrente da **venda** de produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, quais seja, 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) para PIS e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento),

como se a Impugnante houvesse apurado o crédito que teria direito valendo-se de tais alíquotas, o que, todavia, não procede, conforme amplamente demonstrado.

Assim, resta inconteste que, na parte em que Vossa Senhoria entenda pela manutenção do Auto de Infração, devem ser retificadas as alíquotas aplicadas, para as alíquotas estabelecidas em lei para tal procedimento, quais sejam, 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins, em detrimento dos percentuais de 2,2% e 10,3% utilizadas pela d. fiscalização de forma totalmente equivocada.

e. Da inaplicabilidade da multa agravada ao caso ora em exame

Outro ponto merece especial atenção. Com efeito, a fiscalização houve por bem aplicar o agravamento da multa de que trata o art. 44, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, uma vez que "o contribuinte não atendeu à intimação contida no Termo de Início de Procedimento Fiscal de 18/03/2011 quanto à apresentação à fiscalização dos arquivos digitais do anocalendário de 2008 no padrão da Instrução Normativa SRF nº 86 de 2001 e Ato Declaratório Executivo Cofis nº15 de 2001."

Em que pese a argumentação da d. fiscalização, a Impugnante cumpriu as exigências solicitadas, consoante atestam os comprovantes de entrega dos documentos solicitados, ora anexados à presente (**doc. nº 28**).

Cumprir observar, outrossim, que ainda que se admitisse que a apresentação da documentação não se deu nos termos das IN e Ato Declaratório supra mencionados, o que se admite apenas por argumentar, essa suposta falha não impediu que a fiscalização realizasse a autuação fiscal em referência, de modo que inexistindo qualquer prejuízo ao Fisco, não há que se falar em agravamento da multa.

...

Ressalte-se, por oportuno, que a Impugnante, reiteradamente, ofereceu à fiscalização as notas fiscais de frete, a fim de

demonstrar que foram elas que serviram de base ao creditamento de serviços considerados como insumo, mas sua oferta foi recusada em todas as oportunidades. Ademais, ainda que assim não fosse, a d. fiscalização, como é sabido, teve à sua inteira disposição cópia de toda documentação, especialmente, dos Livro Razão e das DACON, o que lhe permitiam apuração exata dos creditamentos realizados pela Impugnante.

...

f. Da inexistência de intenção dolosa a caracterizar a multa qualificada

Por fim, impende notar que ao contrário do quanto alegado pela d. Autoridade Fiscal, não houve nenhuma conduta dolosa por parte da impugnante ao se creditar dos valores relativos aos "bens utilizados como insumos".

De fato, os valores das compras para industrialização escriturados no Livro de Registro de Entradas foram menores do que aqueles constantes da DACON, mas tal fato decorreu de mero erro contábil da Impugnante, sem qualquer intuito doloso, motivo pelo qual não se justifica a aplicação da multa qualificada e tampouco das alíquotas utilizadas, conforme demonstrado no item "d" supra.

A 3ª Turma da DRJ deu provimento parcial à Impugnação para reduzir os lançamentos em função do seguinte:

- reversão total dos valores dos **créditos oriundos de serviços** glosados pela fiscalização, nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, julho, outubro, novembro e dezembro de 2008, e parcial nos demais meses, com as consequentes reduções nos dois lançamentos, seja porque a fiscalização não comprovou que as rubricas glosadas integraram efetivamente a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade lançada no DACON, seja porque as rubricas que compuseram essa base não foram objeto de exame pela fiscalização;

- aplicação, pela fiscalização, das alíquotas majoradas dos débitos (2,2% para o PIS e 10,3% para a Cofins) na apuração dos créditos glosados, que a DRJ reduziu para as alíquotas básicas de 1,65% (PIS) e 3,65% (Cofins), tanto na parte dos serviços quanto nas dos bens empregados como insumos.

Na parte desprovida o acórdão recorrido manteve em quatro meses – maio, junho, agosto e setembro de 2008 - parte das glosas dos créditos oriundos de serviços, por se tratarem de vigilância e serviços gerais (ver Anexo ao Termo de Verificação Fiscal de 06/10/2011, fls. 898, 899, 901 e 902).

Manteve também a parte do lançamento decorrente da diferença nos bens de consumo (valores informados no DACON a maior, em relação aos registrados nos Livros Registros de Entradas), recalculando as glosas às alíquotas de 1,65% e 3,65%, de modo a reduzir os valores lançados apenas na proporção das alíquotas majoradas empregadas pela fiscalização (ver Anexo ao acórdão da DRJ, coluna “Excluído Alíquota”).

Rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento por não ver prejuízo à defesa, levando em conta que o Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos de infração traz demonstrativos que detalham as despesas consideradas incapazes de gerar créditos da não cumulatividade, permitindo sua perfeita identificação pela autuada.

Nos mais, manteve a qualificação da multa para 150%, em face conduta reiterada da contribuinte, que em todos os meses informou no DACON valores dos bens empregados como insumos superiores aos registrados na sua escrita e contabilidade, bem como o agravamento em mais 50% (indo a 112,5%, no caso das glosas remanescentes de serviços, e a 225%, nas dos bens de consumo informados a maior no DACON), pela falta de atendimento de intimação para a apresentação dos arquivos magnéticos.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte insiste na nulidade ou total insubsistência dos dois autos de infração, repisando alegações da Impugnação e discriminando os serviços não admitidos como geradores de créditos da não-cumulatividade pela DRJ (serviços de vigilância eletrônica, construção civil, instalação de forros e divisórias e segurança patrimonial), ao lado dos respectivos prestadores.

Também protocolou junto com a peça recursal um adendo, apresentando “contrarrazões” pela improcedência da remessa de ofício.

Há recurso de ofício, já que a soma dos valores cancelados pela DRJ (montantes das Contribuições mais multas) de um milhão de reais.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

Recurso de Ofício

À remessa de ofício cabe negar provimento.

Como relatado, as reduções nos dois lançamentos se devem ao seguinte:

- reversão de créditos da não-cumulatividade do PIS e Cofins glosados na autuação, parte porque a fiscalização não comprovou que as rubricas glosadas integraram efetivamente a base de cálculo dos créditos lançada no DACON, parte porque as rubricas que compuseram essa base não foram objeto de exame pela fiscalização;

- apuração incorreta dos créditos glosados, já que a fiscalização empregou as alíquotas majoradas dos débitos (2,2% para o PIS e 10,3% para a Cofins), em vez das alíquotas básicas de 1,65% (PIS) e 3,65% (Cofins). Este erro se deu tanto nas glosas dos créditos oriundos de serviços quanto nas de bens adquiridos para Recorrente para emprego na sua produção.

O voto da DRJ, além de detalhar, mês a mês, os valores da primeira reversão acima, esclarece:

Em resumo de tudo o que se disse a respeito desta parcela do lançamento, o afastamento das glosas decorre de dois motivos. Primeiro, a fiscalização não consegue comprovar que as rubricas glosadas integraram efetivamente a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade lançada no DACON. Segundo, as rubricas que a impugnante alega que compuseram aquela base não foram objeto de exame da fiscalização.

Quanto às alíquotas, as Leis nºs 10.833, de 29 de dezembro de 2009, para a Cofins, e 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para o PIS, determinam nos seus art. 3º, II, combinado com § 1º, I, desse artigo, e o art. 2º (numeração dos dispositivos idêntica nas duas leis) o seguinte (transcrevo apenas a Lei nº 10.833, de 2003, ressaltando que para o PIS a alíquota determinada no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, é 1,65%):

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

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

(...)

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

(...)

~~*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:*~~

~~*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*~~

~~*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*~~

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

Há uma exceção no emprego das alíquotas básicas, a explicar, talvez, o erro da fiscalização. Como bem observou a DRJ, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que dispõe sobre o PIS e Cofins na importação de bens e serviços, em seus arts. 15, § 8º, e 17, § 2º, determina regra excepcional segundo a qual as **importações** de bens de tocador, perfumaria e de higiene pessoal, para revenda, permitem a apuração de créditos a partir das alíquotas diferenciadas incidentes sobre a receita bruta (2,2% e 10,3%).

A Recorrente tem por atividade a fabricação e envase de cosméticos, perfumaria, produtos de higiene, produtos saneantes e sanitários, armazenagem, empacotamento por conta de terceiros, importação e exportação. Todavia, a fiscalização nem ao menos mencionou que existiriam insumos importados e, na mesma linha, contribuinte utilizou na apuração dos créditos as alíquotas básicas (e não as alíquotas majoradas aplicáveis aos insumos importados e empregados como insumos).

Pelos fundamentos acima, coincidentes com o do acórdão recorrido, nego provimento à remessa de ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que conheço.

Afora a preliminar de nulidade dos dois Autos de Infração, as matérias a tratar dizem respeito à i) definição de insumos geradores de créditos não-cumulatividade do PIS e Cofins, visando decidir se a interpretação da DRJ deve ser mantida ou não, em relação às hipóteses dos serviços por ela tidos pela DRJ como não permissíveis aos créditos, à ii) qualificação da multa de ofício ao patamar de 150%, na infração apurada com bases nas diferenças dos valores informados no DACON a título de bens empregados como insumos e os constantes dos Livros de Registro de Entradas a escrita fiscal, ponto no qual a Recorrente alega ter havido “mero erro contábil”, sem dolo, e iii) ao agravamento da mesma penalidade, por não a empresa respondido a intimação para entrega de arquivos magnéticos.

PRELIMINAR DE NULIDADE DOS LANÇAMENTOS: INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA

Preliminarmente rejeito a preliminar de nulidade dos lançamentos, levando em conta, inclusive, que os Autos de Infração atendem plenamente ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72: foram lavrado por servidor competente, possuem todos os elementos exigidos, identificam a matéria tributada e contêm os enquadramentos legais correlatos.

Ao contrário do argüido pela Recorrente, em relação à glosa do creditamento de serviços como insumo, não vejo caracterizado qualquer prejuízo à defesa. Tanto assim que já na Impugnação essa infração é combatida de modo detalhado, a demonstrar que a autuada compreendeu com perfeição o que lhe foi imputado.

A par das alegações da então Impugnante, e exatamente por haver nos autos os demonstrativos elaborados pela fiscalização, a DRJ refez os cálculos adotando a mesma metodologia empregada pela fiscalização, que é a seguinte (transcrevo novo trecho do acórdão

recorrido, que menciona o Anexo ao Termo de Verificação Fiscal de 06/10/2011 referindo-se às fls. 895/906):

De acordo com o Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, a apuração parte dos registros feitos no Livro Razão na conta Serviços Terceiros Pessoa Jurídica, sendo discriminados os lançamentos submetidos à glosa, com histórico e valores. O valor glosado é, então, subtraído do total escriturado. Da subtração resulta o montante não glosado, por diferença aritmética.

Data venia, a Recorrente, ao aludir ao suposto cerceamento do direito de defesa, parece ter desprezado que o Termo de Verificação Fiscal e seu Anexo, ao cuidar dos serviços, discrimina um por um, mês a mês, identificando cada fornecedor, valor e “Motivo da não geração de crédito” (ver coluna sob este título no referido Anexo ao Termo de Verificação Fiscal de 06/10/2011, às fls. 895/906).

DEFINIÇÃO DE INSUMOS NA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS: SERVIÇOS GERAIS E DE VIGILÂNCIA NÃO PERMITEM CRÉDITOS

Admitindo a polêmica que os créditos da não-cumulatividade das duas Contribuições encerra, destaco o art. 3º, II, tanto da Lei nº 10.637/2002 (para o PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (para a Cofins). Na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, os dois dispositivos legais informam (negrito acrescentado):

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;*

Por inexistir um dispositivo específico tratando de cada insumo, seja bem ou serviço (diferentemente ocorre, por exemplo, em relação às despesas com energia, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos etc, que possuem regras particulares, insertas nos incisos III a X do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), a norma a ser aplicada nos insumos em geral há de ser extraída do inc. II, acima transcrita. Este contempla regra mais genérica, segundo a qual bens e serviços utilizados como insumos **na** (não é dito “para” ou “visando a”, como poderia ter preferido o legislador) prestação de serviços e **na** produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Se em vez de “na” tivesse sido empregado “para”, ensejaria uma interpretação funcional ou de simples necessidade à produção, a admitir o emprego do método teleológico na norma ora construída.

Para mim, a norma contida no texto do inc. II em comento não exige que determinado insumo seja direta ou imediatamente utilizado no produto ou serviço final. Pode o insumo (bem ou serviço) estar ligado a um produto intermediário. Mas há necessidade de se

identificar a qual produto ou serviço está relacionado. Sem essa identificação ou vinculação (em qual produto ou serviço o insumo é empregado), inexistente o crédito.

Por essa regra geral, os créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, por um lado, não parecem tão abrangentes quanto as deduções do IRPJ, onde se admitem todas as despesas necessárias à atividade empresarial. Por outro, não se restringem aos insumos empregados em processo industrial, como se dá no âmbito do IPI. Das normas extraídas das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e da amplitude do aspecto material das duas Contribuições - que incidem sobre o faturamento ou receita bruta, nesta incluídas as demais receitas além das provenientes da venda de mercadoria e da prestação de serviços -, o que se tem é um meio-termo entre a amplitude do IRPJ e a limitação do IPI.

A mais, em relação aos insumos do IPI, a não-cumulatividade do PIS e Cofins admite créditos sobre os valores da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, da amortização edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, da energia elétrica e térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica etc. A menos, em relação às despesas dedutíveis do IRPJ, não se admite créditos sobre pagamentos a não contribuintes das duas Contribuições (pessoas físicas, especialmente, excetuados os créditos presumidos) e sobre despesas diversas, por exemplo.

Por ser mais ampla do que a não-cumulatividade do IPI, que tem sede constitucional – ao contrário da não-cumulatividade do PIS e Cofins, de suporte infraconstitucional e com nascedouro nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 -, não há exigência, aqui, de contato direto do insumo com o produto final, como determina o PN CST nº 65/79. Este Parecer Normativo é aplicável apenas no âmbito do IPI. Diferentemente do que pretendem as IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que parecem remeter ao referido Parecer (refiro-me à alínea “a” do inc. I do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, equivalente à alínea “a” do inc. I do § 5º do art. 66 da IN SRF 247/202), não vejo suporte legal para se requerer na não-cumulatividade das Contribuições que “a matéria-prima, o produto intermediário, 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” (redação da citada alínea, na IN SRF nº 404/2004).

O que a não-cumulatividade das duas Contribuições requer, em vez do contato direto aluído no referido Parecer, é a vinculação do insumo com esse ou aquele bem produzido (ou serviço prestado). Daí não acolher a interpretação da DRJ, na parte em que aplicou sem reservas as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Na hipótese de serviços empregados como insumo, também há necessidade de vinculação, ao menos indireta, com algum bem ou serviço da Recorrente.

Na situação posta, os créditos negados pela DRJ correspondem a serviços de vigilância e serviços gerais (ou, como especificado na peça recursal, serviços de vigilância eletrônica, construção civil, instalação de forros e divisórias e segurança patrimonial). Seja por não se relacionarem, direta ou indiretamente, com os bens fabricados ou comercializados pela empresa, seja pela generalidade da descrição, descabe admitir os créditos pretendidos. Assim como as despesas administrativas, tais serviços estão associados à atividade empresarial como um todo, e não a um determinado bem produzido ou vendido pela Recorrente. Daí a manutenção da glosa respectiva, tal como consta no acórdão recorrido.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA PARA 150%: DISCREPÂNCIA SUBSTANCIAL E REITERADA ENTRE AS INFORMAÇÕES FORNECIDAS AO FISCO E AS DA ESCRITA FISCAL CARACTERIZA DOLO

No que manteve a qualificação da multa, cujo percentual duplicado de 150% foi aplicado somente na parte do lançamento das discrepâncias verificadas entre a escrituração de bens adquiridos (Registros de Entrada) e a base de cálculo dos créditos decorrentes de bens utilizados como insumo (DACON), o acórdão da DRJ também não merece reforma.

A Recorrente não nega tais diferenças. Apenas afirma ter havido “mero erro contábil”, o que não parece justificativa plausível às diferenças reiteradas - em todos os meses do ano de 2008 -, em montantes elevados. Como apurado pela fiscalização, as base de cálculo nos DACON foram aumentadas em 49% sobre as compras para insumos escrituradas no Livro de Registro de Entradas.

Segundo o TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, “Trata-se, na verdade, de um método consciente e deliberado utilizado intencionalmente na apuração incorreta do PIS e da Cofins, com o objetivo único de recolher esses tributos em valores significativamente inferiores àqueles realmente devidos” (f. 893). Daí, ainda segundo a autuação, o enquadramento no “art. 44, inciso I e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15.06/2007” (fls. 914 e 925).

A redação do citado dispositivo da Lei nº 9.430/96 é a seguinte (negritos acrescentados):

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)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.(Incluída 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)

Considerou ainda, o Auditor-Fiscal autuante, configurado, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme definido no art. 1º, inc. I e II, da Lei 8.137/90 (ver fl. 893), que informam, *verbis*:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Na forma prescrita pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que definem sonegação, fraude e conluio, respectivamente, a multa qualificada é aplicada na hipótese de infrações subjetivas dolosas. Esses três artigos tratam de infrações subjetivas, em que o dolo - que consiste na vontade do agente de praticar o ato (dolo direto) ou de assumir os resultados da sua prática (dolo indireto)¹ - é elementar do fato típico, descrito na hipótese de incidência da norma.

Também são dolosas as condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Para a qualificação da multa, carece seja demonstrado o dolo pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

Paulo de Barros Carvalho, após referir-se à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:

O discríme entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a laga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentra razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na postura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexo entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

(...)

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposos da conduta do administrado. Isto não basta. Há de

*provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.*²

Na situação dos autos, a prática reiterada da contribuinte, de entregar ao Fisco Federal DACON com valores sempre acima dos escriturados, com a única justificativa de suposto “erro contábil”, caracteriza a fraude, definida no art. 72 da Lei nº 4.502/64, referida no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, como:

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.

AGRAVAMENTO DA MULTA EM MAIS 50%: FALTA DA ENTREGA DE ARQUIVOS DIGITAIS, SEM PROVA DE PREJUÍZO À AÇÃO FISCAL, IMPEDE A MAJORAÇÃO DA PENALIDADE

Por último, o agravamento da multa de ofício, aplicado pela fiscalização tanto na infração qualificada de 150%, que elevou a 225%, quanto na apenada com o percentual básico de 75%, aumentado para 112,5%.

Entendo assistir razão à Recorrente, porque apesar de não terem sido entregues os arquivos magnéticos não restou provada prejuízos à fiscalização.

Segundo o TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, o agravamento se deu “uma vez que o contribuinte não atendeu à intimação contida no Termo de Início de Procedimento Fiscal de 18/03/2011 quanto à apresentação à fiscalização dos arquivos digitais do ano-calendário de 2008 no padrão da Instrução Normativa SRF nº 86 de 2001 e Ato Declaratório Cofins nº 15 de 2001” (fl. 892). No TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL datado de 17/05/2011 (fl. 70), por sua vez, a fiscalização informa que “o contribuinte apresentou (...) um CD-R contendo arquivos contábeis do ano-calendário 2008, desacompanhado do relatório próprio de entrega...”, encontrando-se em mora quanto à entrega dos arquivos digitais listados” (enumera 5 itens).

Apesar da ausência desses arquivos digitais, é certo que a autuação se baseou em dados fornecidos pela empresa, que de todo modo colocou à disposição do Fisco sua escrita fiscal e contábil, embora não da forma solicitada pela fiscalização. Somando-se a isso, o Auditor-Fiscal não demonstrou qual prejuízo teria havido à auditoria e, em seguida, autuações.

O acórdão recorrido, ao DRJ, para manter o agravamento, considerou que:

A legislação que fundamenta o agravamento da multa é específica na descrição de sua hipótese material, qual seja, a falta de atendimento de intimação para a apresentação de arquivos e sistemas definidos como de posse e apresentação obrigatórios.

Nos termos como posta pelos normativos transcritos acima, a majoração da alíquota da penalidade independe da influência

que a falta de apresentação tenha sobre a auditoria ou de ter o sujeito passivo apresentado outros documentos. Como visto, a previsão é textual ao penalizar a falta de entrega de arquivos eletrônicos de escrituração contábil fiscal.

Refere-se a DRJ aos seguintes atos normativos:

LEI Nº 9.430, DE 1996

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

...

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos;

II apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

LEI Nº 8.218, DE 1991

Art.11.As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária..(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)(Vide Mpv nº 303, de 2006)

§1ºA Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica..(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996..(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§3ºA Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados..(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal..(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 86, DE 22 DE OUTUBRO 2001

Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

...

Art. 2º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1º, quando intimadas pelos Auditores Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Entendo que o acórdão recorrido não produziu a melhor interpretação dos dispositivos acima, por desprezar que o agravamento da multa visa coibir a inércia do contribuinte, quando prejudicial ao procedimento fiscal. Se apesar dessa inércia a contribuinte forneceu informações suficientes ao lançamento, o agravamento deixa de ter motivo.

Assim, considerando que os arquivos não entregues no formato determinado pela RFB não impediu a atuação fiscal, tampouco foi demonstrado os prejuízos decorrentes da falta do atendimento à intimação em questão, o agravamento deve ser excluído, remanescendo a multa de ofício em dois percentuais qualificados: 112,5%, na parte das infrações sem dolo, e 225%, nas dolosas.

CONCLUSÕES

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício e dou provimento parcial ao Voluntário tão-somente para retirar das multas de ofício o agravamento em 50% (cinquenta por cento), de modo que os percentuais, desagravados, mas com a qualificação na parte dolosa, ficam reduzidos a 150% - na infração apurada com bases nas diferenças dos valores informados no DACON a título de bens empregados como insumos e os constantes dos Livros de Registro de Entradas a escrita fiscal, que antes a DRJ manteve em 225% – e a 75% - no restante, que antes a DRJ manteve em 112,5%.

Emanuel Carlos Dantas de Assis

Processo nº 19311.720364/2011-95
Acórdão n.º **3401-002.084**

S3-C4T1
Fl. 3.413

CÓPIA