



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

Processo nº 19515.720135/2012-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-003.007 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria COFINS
Recorrente UNILEVER BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

LANÇAMENTO REALIZADO A PARTIR DE DADOS FORNECIDOS EM ARQUIVOS DIGITAIS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

O cerceamento de defesa não ocorre em lançamento efetuado a partir de dados fornecidos pela própria recorrente em arquivos digitais, exigidos sob a égide da IN SRF nº 86/2001, contendo todas as informações necessárias ao entendimento da autuação.

INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS - Se o contribuinte não se quedou inerte e desde a primeira intimação relatou dificuldades quanto à migração de seus dados, mantidos sob arquivos e sistemas informatizados, para o formato prefigurado pela Receita e consequentemente geração de arquivo devidamente validado, a última intimação, em que restou resolvida desinteligência havida desde a primeira, configura nova intimação, que desfaz o conteúdo das anteriores. O contribuinte só se considera em mora, para fins de imputação da multa, após decorrido o prazo mínimo de 20 dias para apresentação (art. 2º da IN SRF nº 86/2001).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar o pedido de diligência e afastar a nulidade por preterição do direito de defesa, vencidos o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, em relação às duas questões e a Conselheira Lenisa Prado em relação à segunda. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a multa regulamentar de 0,2% por dia de atraso (limitada a 1%) e, por maioria de votos, em negar provimento em relação à multa de 112,5%, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, que dava provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa
Presidente

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho

Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes De Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

O presente feito cuida de exigência decorrente insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP/COFINS do período de apuração 01.01.2007 a 31.12.2007, acompanhado de multa de Ofício de 112,5%, em razão da desconsideração do valor a maior utilizado na apropriação de créditos a descontar do valor apurado sobre a base de cálculo da receita tributável, consequentemente, a contribuinte teria reduzido o valor a pagar das contribuições.

Lançou também multa regulamentar de 50% (cinquenta por cento) com base no art. 12, inciso III, da Lei nº 8.218/91 pelo atraso no atendimento da intimação que determinava a apresentação de arquivos magnéticos.

O auditor fiscal mencionou em seu relatório fiscal que a origem do crédito decorre da comparação entre os dados do DACON e os valores identificados pela auditoria,

resume os dados coletados em 03 (três) demonstrativos, sem, contudo declinar, com exceção do DACON, a origem, principalmente dos valores identificados pela auditoria, fls. 2.656/2.657, como se vê:

*“A fim de ilustrar as divergências de valores encontradas, foram elaborados **Quadros Demonstrativos**, o primeiro com os valores informados no DACON, o segundo com os valores identificados pela auditoria e o terceiro demonstrando o resultado, o qual expressa a insuficiência de pagamento das contribuições.*

A insuficiência de pagamento das contribuições PIS/PASEP e COFINS ocorreu devido à desconsideração do valor de R\$ 371.707.082,39, a maior, que a fiscalizada utilizou na apropriação de créditos a descontar do valor apurado sobre o a base de cálculo da receita tributável. Ao adotar um valor maior como base de cálculo para apuração dos créditos a descontar do valor apurado das contribuições, a fiscalizada reduziu o valor a pagar do PIS/PASEP e da COFINS.

Com a desconsideração do valor supracitado há uma redução do valor dos créditos e conseqüentemente um aumento do valor a pagar das contribuições cujos demonstrativos de valores se encontram nos quadros abaixo.

Deixo de transcrever os demonstrativos de fl. 2.657.

Ciente do lançamento, impugna, demonstrando inconformismo com o laconismo do “Termo de Verificação Fiscal, e, alude cerceamento do direito de defesa, sustentando tratar-se de presunção, indícios, incerteza dos critérios para autuação.

Justifica alegação de cerceamento de defesa, sustentando no fato de que a fiscalização apontou a suposta diferença de crédito com base em dois parâmetros distintos, DACON x Base “Auditada”, sendo que, apenas a composição de um dos parâmetros da autuação (a base auditada) teria sido conferida pela fiscalização, enquanto com relação à composição do DACON nada foi dito, analisado ou conferido.

Afirma sem a base da autuação (créditos glosados) o exercício do direito de defesa, certamente, alega a Recorrente, resta prejudicado, diante da falta de detalhe do critério da glosa. E, assim, o auto de infração estaria repleto de suposições e conjecturas que não conferem certeza ao lançamento.

Requeru diligência a fim de comprovar o quanto afirmado, visando à conferência minuciosa da correspondência existente entre os valores declarados no DACON e a base “auditada” constituída pela Fiscalização.

Sustenta, também, a improcedência da multa majorada e da Multa Regulamentar. Argúi, ainda, possibilidade análise de matéria de cunho constitucional em sede administrativa. Pede exclusão da Multa Punitiva ante a Boa Fé da Impugnante, ora Recorrente.

Apresentado à impugnação, decidiu a 6ª Turma da DRJ/SP1 baixar o feito em diligência face da impossibilidade de identificar especificamente quais créditos foi desconsiderados pelo Autuante e a razão pela qual ele assim procedeu:

“Apesar de o pedido da impugnante não ter atendido aos requisitos exigidos pelo art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, entendo que o presente processo administrativo deva ser baixado em diligência, uma vez que, pela análise dos autos, realmente não é possível identificar especificamente quais créditos foram desconsiderados pelo Autuante e a razão pela qual ele assim procedeu.

Com efeito, o auditor fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, afirma que a insuficiência de recolhimento das contribuições que levaram à lavratura dos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins ocorreu devido à desconsideração de R\$ 371.707.082,39 nos valores utilizados pela contribuinte como créditos na apuração do montante devido segundo a modalidade não cumulativa. Ainda nas palavras do autuante, com a desconsideração do valor supracitado há uma redução do valor dos créditos e conseqüentemente um aumento do valor a pagar das contribuições.

Noutro trecho desse Termo, o auditor fiscal afirma que o lançamento tributário referente ao calendário 2007 é a diferença entre o valor dos créditos declarado no DACON e o valor dos créditos da auditoria da contabilidade e das notas fiscais.

O autuante ainda afirma, em outro ponto do mesmo Termo, que os serviços lançados como insumos não dão direito a apropriação de créditos das contribuições sociais.”

No intuito de demonstrar esses créditos desconsiderados, o autuante elaborou as planilhas que constam no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2657/2658), mas apenas pelos totais mensais que constam do Dacon em confronto com os totais mensais por ele apurados na fiscalização. Juntou ainda a extensa relação de notas fiscais de fls. 2710/3046, com o título “Crédito de Insumos”, sem totalização mensal. A análise dessa relação, para apurar se ela seria a discriminação dos valores que foram desconsiderados pelo auditor fiscal como crédito, não é possível de ser feita, uma vez que o valor da nota fiscal listada simplesmente não consta em alguns campos, sendo substituída pelos símbolos ##### (como exemplo, cf. fls. 2734 e 2740), provavelmente porque a célula da planilha não foi ajustada à quantidade de algarismos do número.

Constam ainda dos autos outras relações de notas fiscais: duas intituladas “Créditos de Insumos” (fls. 828/973 e 974/1122); uma intitulada “Método Analítico Dinâmico dos Itens de Notas Fiscais (Todas) – Créditos de Bens para Revenda” (fls. 1123/1170); outra intitulada “Crédito de Bens para Revenda (Glosa)” (fls. 1171/1183); e por último uma intitulada “Entradas Importação” (fls. 1184/1190).

Nenhuma dessas relações está totalizada mensalmente. Tampouco a soma dos valores feita por este julgador tornou de

alguma forma possível a apuração dos valores discriminados na planilha que consta do Termo de Verificação Fiscal.

Apenas em uma das relações, a de fls. 1171/1183, há menção sobre “glosa”, mas os valores ali listados ultrapassam aqueles que foram desconsiderados pelo autuante. Por exemplo, pelos demonstrativos do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que o auditor fiscal desconsiderou para o período de janeiro/2007 o montante de R\$ 19.969.134,63 a título de créditos, enquanto nessa planilha de “glosa” o valor das notas fiscais referentes a janeiro/2007 atinge R\$ 115.266.267,05.

Além disso, apesar de dizer que os valores foram desconsiderados porque se referiam a lançamentos de insumos que não dariam direito à apropriação de créditos das contribuições sociais, o auditor fiscal não especificou a razão pela qual tais “insumos” não dariam tal direito.”

Diante da ausência de clareza aquela Autoridade determinou:

“Por essas razões, proponho que o presente processo seja encaminhado à Delegacia de Fiscalização responsável pelo domicílio fiscal da contribuinte, para que o auditor fiscal discrimine, com totalização mensal, quais foram os lançamentos de insumos desconsiderados que ocasionaram a lavratura do auto de infração, esclarecendo, inclusive, o tipo/natureza deles, bem como a razão pela qual tais “insumos” não dão direito a crédito para apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa.

Ao final dos trabalhos, elaborar Relatório Fiscal conclusivo, devidamente fundamentado, do qual deverá ser cientificada a contribuinte, sendo lhe facultada apresentação de manifestação em face da diligência fiscal no prazo de trinta dias, a teor do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.”

Retornado os autos a origem para diligência, concluída foi juntado o “Termo de Encerramento de Diligência”, fls. 4.220/4.224. Em descrição dos fatos, menciona que foram elaboradas planilhas, com totalização mensal de revenda, insumos adquiridos no mercado e no exterior e de serviços utilizados como insumos, diz mais:

“... Dessas planilhas foram extraídos os bens que deram origem às planilhas dos créditos desconsiderados (glosados) identificados na ação fiscal. A apuração dos créditos das contribuições PIS e COFINS, no que tange, a insumos, a bens para revenda e aos serviços utilizados como insumos, bem como, os produtos tributados à alíquota zero e os sujeitos à incidência monofásica, foi efetuada de conformidade com a legislação pertinente à matéria em questão”

Segue afirmando:

“Os créditos classificados como insumos, bens para revenda e serviços utilizados como insumos foram apurados de conformidade com as informações entregues pelo sujeito passivo. Da totalidade dos créditos apurados, subtraiu-se os bens não alcançados como insumo, segundo definição normativa, as aquisição de insumos e bens para revenda sujeitos à incidência monofásica e os bens tributados à alíquota zero.

Os bens adquiridos e sujeitos a incidência monofásica não dá direito ao aproveitamento de crédito, uma vez as alíquotas incidentes sobre a receita bruta são reduzidas a zero, conforme dispõe a Lei nº 10.147/2000.

Embora a atividade do sujeito passivo seja a industrial, neste caso, em relação aos bens classificados na TIPI 3303.00; 3304; 3305; 3306; 3307; 3401.11.90; 3401.20.10 e 9803.21.00, ele se reveste na condição de comerciante varejista ou atacadista, conforme o caso, tributando as receitas nessas operações à alíquota zero.

Ressalta-se que no DACON o sujeito passivo não preencheu a FICHA 04^A, cadastro que só deve ser preenchido pelas pessoas jurídicas submetidas à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Uma vez que o sujeito passivo não preencheu a respectiva ficha, em tese, implica dizer que o mesmo não está submetido à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a alíquotas diferenciadas. Note-se que a receita oriunda da venda dos produtos supracitados foram informada no DACON como receitas tributadas à alíquota zero, FICHA 07^A.

Como mencionado acima, foram desconsiderados, também, os créditos dos bens amparados pela alíquota zero, cuja relação abaixo:

O resultado apurado encontra-se abaixo discriminado, sendo que as planilhas com as informações detalhadas serão autuadas ao presente processo administrativo fiscal e uma cópia entregue ao sujeito passivo no ato da ciência deste termo”.

A fiscalização elaborou demonstrativo, indicando valor da nota proporcional – mercado interno, coluna 1; Coluna 2, menciona o valor tributável pelo IPI, soma importação; na Coluna 3 trata de valor referente “outros” Importação; Coluna 4 – Valor da Glosa e por derradeiro na coluna 5, o total.

Ao interpretar os dados trazidos nas planilhas elaboradas pelo auditor da diligência, entendeu o Julgador de Piso suficiente o bastante para decidir e o fez ao argumento de que:

“Na realidade, grande parte da impugnação é dedicada a atacar o procedimento fiscal, principalmente alegando que o autuante se ateve a compor a base de dados segundo a auditoria que ele fez, não solicitando à contribuinte a composição da base de dados do Dacon, isto é, atendo se apenas a compor um dos

parâmetros da autuação (base auditada), sem se preocupar em compor o outro (Dacon).

Todavia, não obstante o inconformismo da autuada, seus argumentos não têm procedência. Na verdade, a forma adotada pelo auditor fiscal na fiscalização não merece reparo. O que ele fez foi apurar os créditos da contribuinte por meio da análise de sua escrituração e dos dados que ela própria lhe forneceu durante o procedimento de fiscalização e comparar os valores apurados com aqueles por ela declarados no Dacon.

É certo que num primeiro momento, as planilhas juntadas aos autos pelo autuante não permitiam identificar especificamente quais créditos haviam sido por ele desconsiderados na auditoria, **bem como o motivo dessa desconsideração**. Entretanto, as planilhas por ele anexadas quando da diligência efetuada, totalizadas mensalmente, supriram essa falta. Foram elas:

1. Crédito de Bens para Revenda Mensal (fls. 3218/3367), com os valores dos bens adquiridos para revenda, discriminando o mês da emissão e do movimento, Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP, o código da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, a descrição NCM e o valor correspondente na Nota Fiscal;
2. 2. Créditos de Bens para Revenda Importação Mensal (fl. 3368), com os valores de bens importados para revenda, discriminando o mês da emissão e do movimento, o CFOP, o código NCM, a descrição NCM, o valor tributável pelo IPI, o valor do IPI e o valor da soma;
3. 3. Créditos de Insumos Mensal (fls. 3369/3893), com os valores de bens adquiridos que foram utilizados como insumos, discriminando o mês da emissão e do movimento, o CFOP, o código NCM, a descrição NCM e o valor correspondente na Nota Fiscal;
4. 4. Créditos de Serviços como Insumos Mensal (fls. 3894/3899), com os valores de serviços adquiridos que foram prestados como insumos, discriminando o mês da emissão e do movimento, o Código Fiscal de Operações o valor tributável pelo IPI, o valor do IPI, o valor isento e o valor da soma;
5. 5. Glosa de Créditos de Insumos Mensal (fls. 3900/4197), com valores de insumos que foram glosados, discriminando o mês da emissão e do movimento, o CFOP, o código NCM, a descrição da mercadoria/serviço e o valor correspondente na Nota Fiscal;
6. 6. Glosa de Créditos de Bens para Revenda (fls. 4199/4219), com valores de bens adquiridos para revenda que foram glosados, discriminando o mês da emissão e do movimento, o CFOP, o código NCM, a descrição NCM e o valor correspondente na Nota Fiscal.

Na manifestação apresentada após a diligência, a autuada alega que o auditor fiscal não teria demonstrado a memória de cálculo/composição dessas planilhas, sem esclarecer de onde os dados delas teriam sido extraídos (base Dacon/2007 ou base auditada por ele), sem ainda mencionar quais seriam os documentos que dariam suporte a elas (notas fiscais) e que seriam alvo das glosas.

Difícil é saber o que a impugnante entenderia por memória de cálculo/composição, uma vez que a composição da planilha é evidente por si só, com os dados todos organizados nas colunas, como acima referido, e os cálculos limitam-se à soma dos valores mensais.

Quanto à origem dos dados que constam dessas planilhas, apesar de no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, lavrado após a diligência, o autuante não ter se referido a tal questão, o fato é que a diligência foi solicitada no intuito de deixar claro quais créditos haviam sido glosados e as razões para tanto, que terminaram resultando nos lançamentos de ofício.

Assim, a origem dos dados das planilhas produzidas na diligência era, sem dúvida alguma, a mesma que já fora descrita no Termo de Verificação Fiscal que fundamentou o auto de infração, qual seja os arquivos de notas fiscais, os registros contábeis e os demais documentos solicitados e apresentados pela contribuinte durante o procedimento de fiscalização e que foram analisados pelo auditor fiscal.

Com relação aos documentos que dariam suporte a essas planilhas, o autuante não especifica os números das notas fiscais que foram alvo das glosas, mas ao discriminar a data da emissão e o código NCM, a descrição dos bens/serviços e o valor correspondente, fornece dados mais que suficientes para que a contribuinte identifique com facilidade a quais documentos se referem as glosas.

Diante desses dados, seria muito fácil à impugnante trazer documentos aos autos (livros contábeis, cópias das notas fiscais, etc.) que comprovassem algum erro na auditoria feita pelo autuante. Porém, como já dito, a contribuinte não juntou nenhum documento aos autos para corroborar suas alegações ou para, ao menos, demonstrar alguma inconsistência na apuração feita pelo auditor fiscal.

De igual modo, não tem procedência a alegação da impugnante, na manifestação apresentada após a diligência, de que o auditor fiscal teria se restringido a transcrever trechos da legislação do PIS/Pasep e da Cofins sem fazer uma aplicação específica às glosas efetuadas. Com efeito, os fundamentos das glosas efetuadas são três e foram devidamente especificados pelo autuante (fl. 4221):

Da totalidade dos créditos apurados, subtraiu-se os bens não alcançados como insumo, segundo definição

normativa, as aquisição (sic) de insumos e bens para revenda sujeitos à incidência monofásica e os bens tributados à alíquota zero.

Conforme justifica o auditor fiscal (fl. 4221), os bens adquiridos e sujeitos a incidência monofásica não dão direito ao aproveitamento de créditos, uma vez que as alíquotas incidentes sobre a receita bruta são reduzidas a zero, como dispõe a Lei nº 10.147, de 2000. No Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, ele transcreve o art. 1º, inciso I, alínea b, e o art. 2º desse diploma legal, indicando que está se referindo especificamente a produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, o que é a seguir confirmado pela sua explicação:

Embora a atividade do sujeito passivo seja a industrial, neste caso, em relação aos bens classificados na TIPI 3303.00, 3304, 3305, 3306, 3307, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, ele se reveste na condição de comerciante varejista ou atacadista, conforme o caso, tributando as receitas nessas operações à alíquota zero.

Ressaltase que no DACON o sujeito passivo não preencheu a FICHA 04A, cadastro que só deve ser preenchido pelas pessoas jurídicas submetidas à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Uma vez que o sujeito passivo não preencheu a respectiva ficha, em tese, implica dizer que o mesmo não está submetido à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a alíquotas diferenciadas. Note-se que a receita oriunda da venda dos produtos supracitados foram informadas no DACON como receitas tributadas à alíquota zero, FICHA 07A.

Observe-se que nesse último parágrafo, o auditor fiscal ressalta que a contribuinte não está submetida à incidência do PIS/Pasep e da Cofins a alíquotas diferenciadas, ou seja, àquelas alíquotas utilizadas pelas pessoas jurídicas que procedem à industrialização ou importação e que devem recolher essas contribuições segundo as normas do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000.

Por outro lado, na planilha Glosa de Créditos de Bens para Revenda, pela coluna Código NCM, pode-se identificar facilmente os bens cujos créditos foram subtraídos com este fundamento, isto é, aqueles classificados na TIPI com os códigos 3303.00, 3304, 3305, 3306, 3307, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00.

No que tange aos créditos subtraídos em razão de os bens serem tributados com alíquota zero, o autuante especifica a quais se referem na seguinte tabela constante do Termos de Encerramento de Procedimento Fiscal (fl. 4222)”:

Instada a se manifestar sobre o resultado da diligência fiscal, afirma a

Recorrente:

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

Autenticado digitalmente em 16/02/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 16/02

/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 18/02/2016 por DOMINGOS DE SA FILHO, A

ssinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 07/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Ocorre que mesmo com a solicitação acima, verifica-se que a fiscalização se limitou a produzir planilhas, com totalização mensal, dos créditos em sua totalidade, assim dos valores glosados (desconsiderados), justificando que a diferença dos valores resulta no presente lançamento de crédito tributário. Sem, contudo, demonstrar a memória de cálculo/composição dessas planilhas, sem esclarecer de onde os dados das planilhas forma extraídos (base DACON/2007 ou base “auditada” pela fiscalização), sem ainda sem mencionar quais são os documentos suportes (notas fiscais) registradas pela Manifestante que seriam alvo de eventuais glosas de créditos de PIS/COFINS”.

Ao contrário da impugnação, a DRJ concluiu que as planilhas são inteligíveis e considerou o trabalho fiscal acertado, motivo pelo qual julgou improcedente a Impugnação e manteve o lançamento, como se vê das ementas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. DESCRIÇÃO CLARA DOS FATOS.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando, ao contrário do que alega a contribuinte, a descrição dos fatos que motivaram a lavratura do auto de infração foi feita com clareza e precisão, estando disponíveis nos autos documentos que discriminam todos os dados utilizados para o lançamento de ofício.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

ATOS NORMATIVOS.

É dever dos julgadores que compõem as turmas das DRJs observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos, não cabendo discutir, em sede de contencioso, alegações que remetam a questões de suposta ilegalidade e inconstitucionalidade desses atos.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não têm valor.

NÃOCUMULATIVIDADE.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONTABILIDADE. NOTAS FISCAIS. DACON. DIFERENÇAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É correto o procedimento fiscal de apurar os valores de créditos, na sistemática não-cumulativa, a partir das notas fiscais, livros contábeis e demais documentos apresentados pela fiscalizada e, constatada diferença em relação aos valores informados no

Dacon, efetuar o respectivo lançamento de ofício do crédito tributário devido.

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE. INTENÇÃO DO AGENTE.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. DESCRIÇÃO CLARA DOS FATOS.

Sobreveio o Recurso Voluntário, reprisa as alegações tecidas na fase inicial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

O cerne da questão encontra, a meu sentir, no detalhamento do critério utilizado pela fiscalização para concluir divergência entre as informações do DICON e a base “auditada”. Antes de se dirigir ao ponto nodal da situação controvertida, impõe-se examinar questão preliminar.

Cerceamento do direito de defesa

A sustentação de presunção, indícios, incerteza dos critérios para autuação, ao argumento de que Auto de Infração, bem como, o Termo de Verificação Fiscal não indicou com precisão quais os insumos a permitir a tomada do crédito, sem, contudo, identificar sobre o que lhe estava sendo glosado, pois, os demonstrativos elaborados pela fiscalização não representam, com exatidão, os acontecimentos fáticos dos autos.

Assim, há de percorrer o caminho adotado pela fiscalização.

É fato que a fiscalização do confronto entre os dados do DICON e a Base auditada deixou de vincular quais os documentos fiscais (notas fiscais) que davam suporte a glosa, dificultando a defesa e o julgador, tanto é verdade que julgador de piso ao constatar esse fato, assim se pronunciou:

“... entendendo que o presente processo administrativo deva ser baixado em diligência, uma vez que, pela análise dos autos, realmente não é possível identificar especificamente quais créditos foram desconsiderados pelo Autuante e a razão pela qual ele assim procedeu...”

O Julgador da Instância inferior observou como lhe é peculiar a ausência de motivação, preferiu baixar o feito em diligência com intuito de buscar meios a sanar o lançamento, determinando a fiscalização que fosse claro quanto ao motivo da lavratura do auto de infração, em razão da impossibilidade de identificar especificamente quais os créditos foram desconsiderados e a razão pela qual ele assim teria procedido, restando evidente a falta de clareza, como se extraí da motivação para realizar a diligência transcrita acima.

Ao examinar as planilhas trazidas junto com o resultado da diligência sou inclinado a concordar com a Recorrente, ao contrário do julgado recorrido, para mim continua nebulosa a apuração, não há como identificar a olho nu a origem das divergências a justificar o lançamento. É insuficiente dizer que o motivo se refere à diferença entre o Dacon e base de cálculo encontrada pela fiscalização, mencionar esse como causa jurídica se revela escassa a abrangência dos acontecimentos capaz de sustentar a certeza do lançamento.

O CFOP, o código NCM, a descrição NCM e a totalização correspondente a Nota Fiscal, sem colecioná-las, nota fiscal por nota fiscal, vinculando-as a cada tipo de glosa efetivada, configura barreira a defesa, e, também ao julgador. De modo que, a memória de cálculo demonstrando a composição das planilhas, apontando de onde foram extraídos os dados, e, dissecando a base DACON e da base “auditada”, com base nas notas fiscais, revelaria medida acertada, deixando ser realizado pela fiscalização macula o lançamento.

Mesmo realizando a diligência determinada pela DRJ, os demonstrativos não esclarecem os itens glosados, ocultando os dados, de modo a permanecer o vício inicial, não entrevejo na insistência de nova diligência por parte da Recorrente de que podem ser clarificadas as dúvidas lançadas ao trabalho fiscal, pois, penso que trata de vício insanável.

Na descrição das irregularidades consignadas no relatório fiscal, assim como, no Termo de Verificação Fiscal, anota a existência de divergências entre o Dacon e a Base auditada, o que não são suficientes para se ter conhecimento de quais itens dos insumos foram glosados, seria necessário vincular uma a uma as notas fiscais para que fosse possível aquilatar a verdade material.

Afirmção do agente encarregado de que “... lançamento tributário referente ao calendário 2007 é a diferença entre o valor dos créditos declarado no DACON e o valor dos créditos da auditoria da contabilidade e das notas fiscais.”, mas deixando de vincular cada nota fiscal a glosa, colocou em risco todo o trabalho fiscal. A descrição e as informações trazidas pela fiscalização não leva a compreensão das causas de fato, o que caracteriza cerceamento de defesa e do contraditório.

Como é de conhecimento geral os requisitos da lavratura do auto de infração encontram inscubidos no art. 10 do Decreto lei nº 70.235/72, que determina descrição do fato, verificado a necessidade de esclarecimentos mais extensos, emprega-se o relatório fiscal enriquecendo a descrição assinalada no corpo do auto de infração no sentido de suprir a necessidade de clareza na identificação do fato.

Inexistindo elementos essenciais a permitir a identificação do fato, elementos esses necessários a plena defesa, impossibilita o contribuinte elaborar de modo pleno e irrestrito a defesa da imputação de irregularidade lhe atribuída quanto o desconto dos créditos oriundos das aquisições.

Assim como, a doutrina rejeita lançamento genérico, sem especificação dos elementos - receita que consubstancia o fato gerador. Segundo a doutrina, no direito tributário

vige a regra da tipicidade fechada quanto à identificação do fato imponible. Motivo pelo qual se exige como elemento do lançamento a identificação, se ao lançar o agente deixa de identificar quais as receitas que passaram a fazer parte da base de cálculo, distinta daquelas informadas pela empresa autuada, impõe, sob pena nulidade, que seja minuciosamente identificada uma a uma. Essa exigência também se dá quando Administração fiscal exerce seu poder de verificação em relação ao direito do contribuinte tomar crédito na sistemática não cumulativa.

No caso concreto o titular do procedimento fiscal deixou de produzir as provas suficientes para esclarecer e justificar as glosas procedidas e exigir por meio do lançamento a reparação de uma suposta lesão.

Não restaram claras a descrição dos fatos e a imputação, assim como as provas trazidas pela fiscalização em relação ao que alega. Ou seja, os motivos em que se assenta o auto de infração lavrado simplesmente não correspondem à realidade factual, de forma que, tratando-se de ato administrativo de natureza tributária, há vício insanável em um de seus elementos (motivo/motivação), não existindo possibilidade de correção, o que impõe a declaração de sua nulidade.

A jurisprudência administrativa é majoritária em reconhecer a nulidade do ato administrativo nestas hipóteses, quais sejam, quando existentes vícios em qualquer um de seus cinco elementos (sujeito, objeto, forma, finalidade e motivo), quando não passíveis de convalidação, como sói ocorrer com os defeitos na motivação do ato.

Neste sentido, a Administração possui o poder-dever de rever, inclusive de ofício, os atos administrativos praticados quando eivados de nulidade, como, aliás, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal por intermédio das súmulas 346¹ e 473².

O Decreto Federal nº 70.235/72, no art. 10, descreve, no inciso III, o motivo de fato, e no inciso IV, o motivo de direito, nestes termos:

“Art. 10 – O auto de infração era lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà:

.....

III – a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.”

No caso inexistente o motivo a justificar o lançamento diante da realidade dos fatos, é oportuno a lição de Hely Lopes Meirelles, que:

“(…) A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos

¹ A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

² A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos e a realidade o ato é inválido. (...)” (Curso de Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 25 ed., pp. 186/187).

Nessa mesma linha pensa o professor Celso Antonio Bandeira de Mello, ao falar da Teoria dos motivos determinantes, em breve resumo diz:

*“A propósito dos motivos e da motivação, é conveniente, ainda, lembrar a “teoria dos motivos determinantes”. De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de “motivos de fato” falsos, **inexistentes incorretamente qualificados vicia o ato**, mesmo quando, conforme há se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejaria a prática do ato...”*

E arremata afirmando:

“... Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam...” (Celso Antonio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, 22ª Edição, pg.386)

Concluo no sentido de que existe inconsistência na constituição do crédito tributário da COFINS pela maneira insegura com que se deu a autuação, principalmente, quanto à determinação da matéria tributável, a fiscalização deixou atender os requisitos essenciais inscritos no art. 142 do CTN.

DA MULTA REGULAMENTAR.

Inconformado com aplicação, alegou que tinha o prazo de vinte dias conforme legislação pertinente para entregar os arquivos, afirma que entregou-os no prazo.

Infere-se do relatório fiscal que o sujeito passivo atendeu a intimação tempestivamente, com exceção do item 6 (seis), quanto aos arquivos solicitados no item 4, esses teriam sido gerados em desacordo com as especificações da Instrução Normativa/SRF nº 86/2001 e às disposições contidas no Ato Declaratório Executivo COFIS/15/2000.

Esses dois fatos deram início uma seqüência de intimações, atendimentos por parte da contribuinte, pedidos de prorrogação, deferimento, etc. A contribuinte ao longo das intimações, manteve contatos com a fiscalização e atendendo, como se vê do próprio relatório fiscal, alguns casos os arquivos apresentaram erros, etc. , coisas íntima da informática e cabíveis de acontecer.

É o que se vê da análise do Relatório Fiscal, em razão do atendimento inicial ter deixado de contemplar um item da solicitação (os dados do item 6 (seis) da intimação), foi reiterado a intimação com o objetivo de que fosse saneado, consequentemente, as deficiências dos arquivos foram gerando novas demandas. Isso é constatado em uma das intimações que a fiscalização intimou para que fosse corrigidas falhas nos leiautes 431 e 433, entretanto, com explicações da contribuinte, verificou-se, que o erro dava-se no arquivo "FMT", o que restou reconhecido pelo auditor fiscal.

Essas ocorrências foram sucessivamente retardando a entrega definitiva dos arquivos.

Em razão dessa deficiência no atendimento da primeira intimação (01.06.2011), decidiu a fiscalização intimar a contribuinte a complementar a entrega dos arquivos digitais faltante, o que foi realizado pela intimação de 28.09.2011, recebida pela procuradora da contribuinte em 29.09.2011, da qual foi solicitada prorrogação, restando atendida em 17.11.2011, 22.11.2011 e 29.11.2011. Mesmo com essa complementação, continuou as falhas que geraram intimação em 20.10.2011, por seu turno deu lugar aquela efetivada em 21.12.2011, com o mesmo objetivo das notificações anteriores.

Em sendo assim, a intimação a motivar aplicação da penalidade, multa isolada, como se infere do Termo de Verificação Fiscal não decorre da primeira intimação acontecida em 01.06.2011 e tampouco daquela efetivada em 28.09.2011.

Segundo a fiscalização só em 04.01.2012 restou atendido a contento a intimação, após decorrido 77 (setenta e sete) dias, contado de 20.10.2011, o que mostrava letargia do sujeito passivo em atender a demanda do fisco na entrega dos arquivos, **como esses não foram entregues nos prazos estipulados nas intimações**, justificava aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) do inciso I e II, caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Diante desses fatos passa-se análise da multa regulamentar aplicada.

Alegação de que o prazo de dez dias fixado para atender a intimação contraria a legislação capaz de provocar nulidade, não prospera. A fiscalização reconheceu o equívoco e concedeu o prazo de vinte dias, assim, tenho que não houve ofensa as normas norteadoras, e, tampouco causou prejuízo a recorrente, tanto é verdade que a interessada utilizou o tempo concedido. Por isso não vislumbro nulidade.

Das reiteradas intimações.

Cabe sopesar o fato da tempestividade da entrega dos arquivos digitais quando do atendimento da primeira intimação, posteriormente verificado pendência de um item, bem como, falha em outro, a recorrente se empenhou em atender a contento as notificações, mas em virtude de erros, validação dos arquivos e dificuldade em gerar arquivos satisfatórios é bastante a espelhar uma situação que denota o esforço dispensado no intuito de complementar a documentação solicitada.

Tenho que a cada intimação abre novo prazo de cumprimento, considerando o prazo de 20 (vinte) dias para o atendimento por parte do contribuinte, contando daquela acontecida em 21.12.2011, o limite se exauria em 10.01.2012, constatado a entrega definitiva dos documentos em 04.01.2012, o cumprimento da determinação foi concretizado sem ofensa ao prazo de 20 dias.

Verifica que a fiscalização deixou de contar o tempo para atendimento da intimação ocorrida em 28.09.2011, mas sim daquela expedida em 20.10.2011.

Por se tratar de complementação de apresentação de documento, considero renovado o prazo de atendimento a cada intimação efetivada, e, no deslinde da questão trazida, tomo a contagem da expedição acontecida em 21.12.2011, com base nesse pensamento tenho como certo que a complementação da documentação foi exibida no prazo regulamentar previsto de 20(vinte) dias.

Com estas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso e anular o LANÇAMENTO e os consectários legais, e, quanto à multa regulamentar cancelo por entender que a cada intimação com o mesmo teor restaurou o prazo de cumprimento, constatado a entrega no interregno de 20(vinte) dias, contado da ciência da intimação, afastou a causa da aplicação da penalidade.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à anulação do lançamento por inconsistência da descrição dos fatos e, conseqüente, cerceamento de defesa.

O argumento fundou-se na alegação da recorrente de impossibilidade de exercer seu direito de ampla defesa em razão da deficiente descrição dos fatos, impossibilitando conhecer com exatidão as imputações que lhe foram feitas.

A recorrente alegou a falta de menção ao número das notas fiscais, a argumentação genérica quanto à interpretação do conceito de insumo, a utilização de estrutura arbitrária na exposição dos cálculos, tornando impossível exercer com amplitude o contraditório e a ampla defesa.

Constata-se que a metodologia utilizada pela fiscalização foi a de utilizar os dados constantes nos arquivos digitais entregues pela fiscalizada e compor a base de cálculo dos créditos relativos a bens para revenda, bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos. A partir dos dados obtidos, efetuou-se a soma das bases de cálculo dos três itens e comparou-se com a soma das respectivas três linhas do Dacon, informadas pela recorrente.

De plano, verifica-se que a metodologia foi mais favorável à recorrente que simplesmente partir de sua base informada para então glosar o que entender indevido, pois partindo da análise dos dados de forma “bruta”, a fiscalização não se restringiu aos valores informados pela recorrente, mas a todo o universo de dados informado nos arquivos digitais.

Inicialmente, ao analisar-se a apuração de bens para revenda, de plano, verifica-se que não houve, de fato, qualquer glosa a este título do apropriado pela recorrente. Constata-se que no Dacon, a recorrente informou bases de cálculo maiores que zero em fevereiro, março, maio e julho, em valores extremamente inferiores aos apurados e reconhecidos pela fiscalização como passíveis de creditamento. Em números, a recorrente informou, no ano, base de bens para revenda de R\$ 6.500.903,53 enquanto a fiscalização reconheceu base de R\$ 2.627.272.316,96, ou seja, dois bilhões e seiscentos milhões a mais de base de cálculo favorável à recorrente, o que revela, na realidade, a inexistência de qualquer glosa a este título por parte da fiscalização.

Aliás, o que a fiscalização denominou de glosa de bens para revenda se trata, meramente, de planilha com valores apurados pela própria fiscalização que não dão direito a crédito e que foram subtraídos do total de bens para revenda adquiridos pela recorrente de pessoas jurídicas, o que ao final, resultou na base líquida informada no Termo de Verificação Fiscal, em generosos R\$ 2.627.272.316,96.

Não obstante esta situação, salienta-se que tal planilha demonstrou por mês, por CFOP, por NCM, por produto descrito, por fornecedor, o valor mensal da base de aquisições para revenda, a partir dos informados pela própria recorrente em seus arquivos digitais. Estas informações eram suficientes para que a recorrente pudesse verificar sua correção, pois que os dados constantes das planilhas foram definidos e informados por ela própria e constam em sua base de dados. Exemplificando, as aquisições de bens para revenda de produtos monofásicos de NCM 3303.00, 3304, 3305, 3306, 3307 não dão direito a crédito, por conta da restrição contida na alínea "b" do inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e a planilha evidenciou as aquisições destes produtos, detalhados sob as métricas acima especificadas.

Ressalta-se que a alegada falta de indicação de nota fiscal por nota fiscal se revela completamente desnecessária, pois os dados que definem a impossibilidade de creditamento são a NCM, o CFOP, a descrição do produto e a identificação do fornecedor (no caso, ser pessoa jurídica). Ademais, se, ainda assim, a recorrente quisesse identificar as notas fiscais, bastaria utilizar as mesmas métricas (filtros) utilizadas pela fiscalização e efetuar a busca em seu sistema de escrituração, pois todos os dados foram dele retirados.

Quanto aos bens utilizados como insumos, a fiscalização adotou a mesma metodologia, elaborando uma planilha geral contendo todas as aquisições para industrialização, cujos fornecedores foram pessoas jurídicas, e detalhando para cada produto (descrição e NCM), para cada fornecedor, por CFOP, o valor mensal contido nos arquivos digitais apresentados pela recorrente.

A seguir, a fiscalização elaborou uma planilha de glosa, indicando, de modo qualitativo, os produtos - descrição e NCM - que foram adquiridos para industrialização, por indicação de CFOP, em cada mês, informando que tais produtos não se enquadram na definição de insumo de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, regulamentado na IN SRF nº 404/2004, em seu artigo 8º, trazendo uma definição restritiva de insumos, similar à do IPI e que é a adotada pela Receita Federal do Brasil.

O total glosado em função da definição de insumos resultou em R\$ 77.031.439,92, apenas 3% do valor informado pela recorrente no Dacon de R\$ 2.564.479.074,01. Entretanto, o total constante nos arquivos digitais para bens adquiridos como insumos, a partir dos CFOP considerados pela fiscalização, montou em R\$ 1.244.431.985,44,

ou seja, quase 49% do informado no Dacon, do que se infere que as informações contidas nos arquivos totalizaram menos que a metade das informações prestadas no Dacon. Ora, tal constatação demandaria da recorrente não sua insurgência quanto à necessidade de se mostrar as notas fiscais, mas sim, que identificasse as divergências em relação à planilha geral de bens como insumos, seja em relação a CFOP não considerados, produtos não considerados, fornecedores não considerados, ou mesmo erro nos valores informados. Mas não, preferiu a recorrente se insurgir contra a falta de indicação de notas fiscais, cuja informação certamente ampliaria a planilha em centenas de páginas, como aliás se verificou no processo 19515.722935/2012-11, relativo ao ano-calendário de 2008, no qual a fiscalização apresentou as planilhas com as informações por nota fiscal, fato este que não modificou a alegação da recorrente quanto à necessidade de anulação do lançamento.

Por fim, a planilha de serviços como insumos elaborada pela fiscalização resultou em apenas R\$ 31.529.008,09, totalizados mensalmente, a partir dos CFOP 1124, 1125, 2124 e 2125 que referem-se a serviços de industrialização efetuados por terceiros. Percebe-se na planilha-resumo constante do Termo de Encerramento de Diligência, que não houve qualquer glosa em relação a tais valores considerados. Porém, o valor é extremamente inferior aos R\$ 1.626.698.268,41, valor este que a recorrente nem se preocupou em detalhar no mesmo nível da planilha utilizada pela fiscalização, indicando possíveis CFOP's não considerados ou valores outros não considerados pela fiscalização, limitando-se a exigir detalhamento por nota fiscal, de forma totalmente desnecessária.

Depreende-se, ao final, que a fiscalização partiu dos dados das notas fiscais de entrada, informadas pela própria recorrente em arquivos digitais, para a elaboração de planilhas detalhadas por mês, por CFOP, por NCM, por descrição produto e por fornecedor, demonstrando o total obtido a partir dos arquivos digitais, que se mostrou muito inferior ao informado pela recorrente no Dacon, nas linhas de bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos, resultando na glosa relativa a estas linhas, que, embora "amortizadas" pelo reconhecimento superior ao requerido pela recorrente de bens para revenda, montou ainda em diferenças tributadas nestes autos.

Por seu turno, a recorrente, embora detivesse a posse de todos os dados informados à fiscalização, sob qualquer detalhamento, inclusive por nota fiscal, preferiu enveredar por argumentação de cerceamento de defesa, exigindo, de modo incompreensível o detalhamento das planilhas por nota fiscal (aliás feito no processo 19515.722935/2012-11, e, ao que parece, sem nenhuma valia para a recorrente), ao invés de combater o mérito da autuação.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade acatada pelo relator.

No mérito, a recorrente defendeu que a definição de insumo para a não-cumulatividade não se restrinja à definição adotada pela Receita Federal do Brasil, disposta nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, expondo vários entendimentos jurisprudenciais, tanto no âmbito administrativo quando no judicial, ora abrangente compreendendo os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, ora se restringindo ao custo de produção, ora à essencialidade.

A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de

créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que no REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.

MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo” (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*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*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

Súmula CARF nº 19: Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

Acórdão nº 930301.740:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Documento assinado digitalmente conforme ***Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004***

Autenticado digitalmente em 16/02/2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 16/02/

2016 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 18/02/2016 por DOMINGOS DE SA FILHO, A

ssinado digitalmente em 05/03/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 07/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 3202001.593:

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Acórdão nº 3201-001.879:

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.

INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo

ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.

Acórdão nº 3401-002.860:

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Acórdão nº 3301-002.270:

COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.

Acórdão nº 3403-003.629:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Entendo, pois, que a expressão "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de

insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Estabelecidas as premissas acima, entendo que a análise da possibilidade de creditamento deve ser enfrentada em cada produto utilizado, devendo sua natureza e sua função no processo produtivo ou de prestação de serviços ser identificada, para que se possa inferir o enquadramento na definição de insumo.

No caso, a recorrente não apresentou qualquer alegação de mérito quanto aos bens utilizados como insumos ou serviços utilizados como insumos que entendesse serem passíveis de creditamento, limitando-se a alegar o cerceamento de defesa, quando do encerramento da diligência. Apenas em recurso voluntário, a recorrente apresentou planilhas, requerendo diligência para que pudessem ser analisadas.

Neste ponto, entendo que o princípio da verdade material não é absoluto e deve ser sopesado com o instituto da preclusão processual. No caso concreto, a apresentação de planilhas em recurso voluntário dependentes de diligência para confirmação de sua veracidade não é suficiente para afastar a preclusão processual prevista no §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972³.

A recorrente ainda pugnou pelo caráter confiscatório das multas aplicadas, argumento que envolve juízo de inconstitucionalidade, sendo defeso sua dedução perante este conselho administrativo, a teor da Súmula CARF nº 2, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De qualquer forma, a multa regulamentar lançada com fulcro no inciso III do artigo 12 da Lei nº 8.218/91 foi exonerada pelas razões já expostas pelo relator. Porém, quanto à multa agravada em 50%, a recorrente deixou de prestar esclarecimentos solicitados pela fiscalização, no prazo marcado, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, incorrendo no agravamento previsto no §2º do artigo 44 da Lei nº 9430/96. Neste ponto, cita-se Acórdão da CSRF nº 9202-003.673, proferido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 09/12/2015, cuja ementa transcreve-se:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

*PAF PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO
ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA.*

³ § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

O não atendimento às intimações da Fiscalização para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento.

Recurso Especial do Procurador provido

A recorrente pediu também a exclusão da multa punitiva e juros de mora, posto de que decorrente do lançamento principal que se reputa nulo, além de ter a recorrente agido de boa-fé e não ter havido sonegação ou lesão ao erário.

Como já dito anteriormente, rejeito a alegação de nulidade da autuação, e, conseqüentemente, o argumento ora exposto. Salienta-se que a aplicação da multa de ofício encontra fundamento no inciso I do artigo 44 e o agravamento no §2º do mesmo artigo da Lei nº 9.430/96.

Quanto ao juros de mora, são devidos à taxa Selic, nos termos da Súmula CARF nº 4:

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

A respeito da alegação de boa-fé e inoccorrência de sonegação, reprisa-se que o artigo 136 do CTN dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Destaca-se que o lançamento não pressupõe fraude ou má-fé, tendo sido aplicada a multa de ofício básica de 75%, a qual foi agravada em 50% por não prestação de esclarecimentos no prazo marcado e não pela verificação de má-fé ou sonegação, o que, se existente, levaria à aplicação da multa qualificada de 150%, cujo agravamento resultaria aumento para 225%, hipóteses não ventiladas nestes autos.

Por fim, pediu a baixa dos autos em diligência em atendimento ao princípio da verdade material, ponto já analisado anteriormente.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário quanto à preliminar de nulidade e matérias de mérito, exceto quanto à exoneração da multa regulamentar prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218/1991, na qual acompanho o voto do relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Processo nº 19515.720135/2012-65
Acórdão n.º **3302-003.007**

S3-C3T2
Fl. 31

CÓPIA