



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

Processo nº 19515.720304/2012-67
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-004.821 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria AI-PIS.COFINS
Recorrentes DELEGACIA DE JULGAMENTO DE RECIFE(PE) E COMPANHIA
BRASILEIRA DE ALUMÍNIO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

DECADÊNCIA. FATOS GERADORES OCORRIDOS NO 4º TRIMESTRE DE 2008. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado nos autos que não houve inovação ou alteração da fundamentação legal, nem agravamento da exigência no sentido de majoração do *quantum* devido decorrente da diligência, uma vez que a ciência do resultado da diligência tem o fim de ensejar a garantia do contraditório e ampla defesa quanto ao seu resultado e não a inauguração do termo *a quo* do prazo decadencial, e constatado que a ciência do lançamento ocorreu em 06/05/2013, não se operou a decadência quanto ao fato gerador mais antigo ocorrido em 30/10/2008.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Demonstrado que o auto de infração contém expressa motivação quanto a situação fática arrolada na autuação, torna-se incabível a nulidade arguida.

APRESENTAÇÃO DE LAUDOS TÉCNICOS. PRECLUSÃO.

Os documentos que comprovam as alegações trazidas na impugnação devem ser com ela apresentados, exceto se demonstrada uma das hipóteses disciplinadas no art. 16, § 4º do Decreto no 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSPORTE DE MINÉRIO ENTRE MINAS E FÁBRICA. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO ADMITIDO.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE PER/DCOMP CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITO NÃO INFORMADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO DE 75% E JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Incidem sobre os saldos devedores remanescentes de compensação parcialmente não homologada, quando não declarados em DCTF, multa de ofício de setenta e cinco por cento e juros de mora com base na taxa Selic, nos termos da legislação de regência aplicável à hipótese de insuficiência de recolhimento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

MULTA REGULAMENTAR. PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIDO OU INDEVIDO. REVOGAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa isolada sobre o valor do crédito objeto de Pedido de Ressarcimento indeferido ou indevido, instituída pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010, nos termos dos §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, após sucessivas alterações foi revogada expressamente pelo artigo 27, II da Lei nº 13.137, de 2015, aplicando-se aos lançamentos a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "a", do CTN.

COMPENSAÇÃO. REGIME JURÍDICO. LEGISLAÇÃO DA DATA DE TRANSMISSÃO DA DCOMP.

É cabível a multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pela Lei nº 12.249, de 2010, sobre o valor do débito nas

compensações não homologadas cujas DCOMPS tenham sido transmitidas a partir de 14 de junho de 2010.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSPORTE DE MINÉRIO ENTRE MINAS E FÁBRICA. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO ADMITIDO.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE PER/DCOMP CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITO NÃO INFORMADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO DE 75% E JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Incidem sobre os saldos devedores remanescentes de compensação parcialmente não homologada, quando não declarados em DCTF, multa de ofício de setenta e cinco por cento e juros de mora com base na taxa Selic, nos termos da legislação de regência aplicável à hipótese de insuficiência de recolhimento.

RO Negado e RV Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa sobre fretes de bauxita entre as minas e a unidade fabril, vencida a Conselheira Lenisa R. Prado que dava provimento em maior extensão para reverter a glosa relativa a créditos extemporâneos e os Conselheiros Sarah Maria L. de A. Paes de Souza, José Renato P. de Deus e Lenisa R. Prado que davam provimento em maior extensão para excluir os juros de mora sobre a multa de ofício. Os Conselheiros Lenisa R. Prado e José Renato P. de Deus votaram pelas conclusões em relação à rejeição das preliminares arguidas.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

Trata-se de Impugnação contra três Autos de Infração, lavrados em consequência de análises de Pedidos de Ressarcimento cumulados com Declarações de Compensação (PER/DCOMP) cujos créditos são relativos ao PIS e à Cofins não-cumulativos, nos períodos entre o 4º trimestre de 2008 e o 2º trimestre de 2010. Os processos dos PER/DCOMP, alguns indeferidos totalmente, outros parcialmente, são os seguintes:

(...)

Dois dos Autos – um para o PIS, outro para a Cofins – constituem o crédito tributário de cada uma das Contribuições nos períodos de apuração de 10/2008, 11/2008 e de 07/2009 a 06/2010, por insuficiência de recolhimento decorrente das glosas nos créditos da não-cumulatividade, em aquisições no mercado interno. Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF), a infração nesses dois lançamentos foi caracterizada assim:

93.Em consonância com o disposto no art. 27, caput, da IN RFB no 900, de 30 de dezembro de 2008, para chegar aos valores passíveis de ressarcimento e/ou compensação, os valores apurados de crédito para o período em questão devem ser inicialmente deduzidos das contribuições apuradas.

94.Acontece que, no caso em tela, em vista do reconhecimento parcial dos créditos alegados durante o período fiscalizado, não

foi possível realizar a integralidade das deduções pretendidas pelo interessado, de modo que o valor indevidamente deduzido e não declarado em DCTF deve ser constituído por meio de lançamento de ofício - com a consequente lavratura de Auto de Infração (AI) - acompanhado da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto ao terceiro lançamento, contempla multas regulamentares isoladas exigidas com base nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, incluídos (os citados parágrafos, bem como o § 16) pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (publicada em 14 de junho de 2010, sendo que a Medida Provisória nº 2009, convertida com modificações nesta Lei, não continha a inclusão dos três parágrafos). Como explicado no TVF, a fiscalização considerou, neste lançamento, apenas 4 (quatro) PER/DCOMP, transmitidos depois de 14 de junho de 2010. Transcrevo a fundamentação posta no TVF:

96. Com o advento da Lei nº 12.249, de 2010, que incluiu os §§ 15 a 17 ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a ser devida multa isolada no valor de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, como determina o § 15, abaixo transcrito.

*“Art. 74 (...) § 15. **Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento)** sobre o valor do crédito objeto de **pedido de ressarcimento indeferido ou indevido**. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 16. **O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento)** na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

*§ 17. **Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada**, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)”*

97. Nos termos do § 17 acima, a referida multa será aplicada também, no mesmo percentual, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada.

98. Já nas hipóteses de ressarcimento ou compensação obtidos com falsidade no pedido ou da declaração apresentados pelo sujeito passivo, o percentual da multa isolada será de 100% (cem por cento), como rezam o § 16 e a parte final do § 17 acima transcritos.

99. No caso em tela, os seguintes PER/DCOMP foram transmitidos após a publicação da Lei nº 12.249, de 14 de junho de 2010, e foram objeto de indeferimento ou não-homologação, sendo, portanto, passíveis de aplicação da multa isolada em epígrafe.

*DCOMP n°: 01005.01441.150610.1.3.09-5535 Tributo/Período: COFINS - 1º trimestre de 2010 Data da Transmissão: 15/06/2010 Processo n°: 12585.000399/2010-64 Valor Pleiteado: 138.717,48 Valor Deferido: 0,00 **Valor da Multa: 138.717,48***

*DCOMP n°: 14598.17828.180610.1.3.09-7630 Tributo/Período: COFINS - 1º trimestre de 2010 Data da Transmissão: 18/06/2010 Processo n°: 12585.000399/2010-64 Valor Pleiteado: 1.387.160,93 Valor Deferido: 0,00 **Valor da Multa: 1.387.160,93***

*PER n°: 38940.81331.090810.1.5.09-6806 Tributo/Período: COFINS - 2º trimestre de 2010 Data da Transmissão: 09/08/2010 Processo n°: 12585.000400/2010-51 Valor Pleiteado: 2.448.491,73 Valor Deferido: 0,00 **Valor da Multa: 2.448.491,73***

*PER n°: 37522.04682.090810.1.1.08-6074 Tributo/Período: PIS/PASEP - 2º trimestre de 2010 Data da Transmissão: 09/08/2010 Processo n°: 12585.000402/2010-40 Valor Pleiteado: 531.585,47 Valor Deferido: 0,00 **Valor da Multa: 531.585,47***

O enquadramento legal citado no Auto de Infração para as multas regulamentares é o seguinte: nas duas DCOMP, o § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; nos dois PER, o § 15 do mesmo artigo.

O percentual aplicado foi o qualificado de 100% (cem por cento), mas depois a fiscalização o reduziu a 50% (cinquenta por cento), conforme a Informação Fiscal elaborada em resposta à diligência determinada pela 16ª Turma da DRJ/RJ1.

No Termo de Verificação Fiscal, assinado digitalmente em 30/04/2013, o Auditor-Fiscal relata que o procedimento fiscal teve origem na análise dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) e das Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas àqueles (relação no início deste relatório), diz como se desenvolveram os trabalhos, informa que os arquivos digitais apresentados pelo sujeito passivo encontram-se em anexo físico vinculado ao processo nº 12585.000379/2011-74 e trata das regras dos créditos do regime não-cumulativo do PIS e Cofins à luz das Leis nºs 10.637, de 2002, 10.833, de 2003, alteradas pelas Leis nºs 11.033, de 2004, e 11.116, de 2005, consignando ao final do tópico FUNDAMENTAÇÃO o seguinte:

30. Diante do exposto, conclui-se que as únicas hipóteses legais de utilização do saldo credor da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou no ressarcimento desses créditos relacionam-se às seguintes situações:

(a) Créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos do art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 2003;

(b) Saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário nos termos do art. 16, inciso II, da Lei nº 11.116, de 2005, em razão do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que assegura a manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da contribuição para o COFINS.

31.Vale lembrar que, a partir de 09/08/2004, no caso de receitas decorrentes de vendas no mercado interno, somente poderiam ser ressarcidos e/ou compensados os créditos apurados se vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições, nos termos do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Em seguida cuida das glosas nos PER/DCOMP, tudo conforme os tópicos a seguir.

DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA: os valores apresentados em DICON pelo interessado foram integralmente aceitos pela fiscalização;

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS: foram desconsiderados os valores apresentados sob CFOPs relativos a fretes (1352 e 2352 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial) e utilizados os dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e do Sintegra, tendo a fiscalização esclarecido o seguinte:

37. (...) foi feita a análise dos memoriais de cálculos apresentados pelo interessado, em que se constatou a presença de lançamentos relacionados a despesas de fretes (CFOPs 1352 e 2352 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial) na rubrica sob análise. Desta forma, o interessado foi intimado em 13/06/2011 a apresentar esclarecimentos acerca dos referidos lançamentos, indicando natureza do frete, origem e destino da carga.

38.O contribuinte não prestou esclarecimentos para os lançamentos em questão, de modo que foi reintimado em 27/09/2011 a apresentar as explanações pendentes, porém, novamente, não justificou os valores questionados, conforme explanado no relatório deste termo.

39.Assim, para compor a base de cálculo dos créditos para a rubrica sob análise e consolidar os valores aceitos por esta Fiscalização, foram desconsiderados os valores apresentados sob CFOPs relativos a fretes e utilizados os valores presentes na EFD, que já não leva em consideração os lançamentos relativos a fretes e permite as reclassificações creditórias de acordo com as operações realizadas. Os valores consolidados encontram-se nas planilhas contidas no documento digital “Documentos Diversos - Outros - Bens Utilizados como Insumos Mercado Interno”.

DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (fretes internos de insumo): foram desconsiderados os valores

apresentados sob o fundamento de “fretes internos” (Frete – Bauxita – Fábrica / Mirai / Itamarati / Poços de Caldas) e aceitos os demais valores presentes nos memoriais descritivos. A fiscalização esclarece:

41. A partir da análise dos memoriais de cálculos apresentados pelo interessado, constatou-se a presença de lançamentos relacionados a despesas de fretes (Frete – Bauxita – Fábrica / Mirai / Itamarati / Poços de Caldas), de modo que o interessado foi intimado a apresentar esclarecimentos acerca dos referidos lançamentos, indicando natureza do frete, origem e destino da carga.

42. Em resposta, o contribuinte esclareceu que os lançamentos em questão referem-se a “transferências de insumos (minérios) das minas para a Fábrica”, em outras palavras, são fretes de insumos necessários ao processo produtivo com origem em estabelecimentos do contribuinte - as minas - e destino em outro – a fábrica -, ou seja, trata-se de “fretes internos” à pessoa jurídica.

43. Para realizar o transporte do produto acabado ou em elaboração de uma unidade para outra, quer seja pelos próprios meios ou mediante serviço de terceiro, incorrerá a pessoa jurídica em despesas de transporte, que não se confundem com o custo do produto. Nesse sentido, não há que se falar em insumos para tal atividade, a menos que se trate de empresa do ramo de transporte. É que os insumos se integram ao produto por representarem parcela de seu custo, o que não ocorre com as despesas necessárias à colocação do produto para venda.

44. De um lado, os arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, dispõem no sentido de que o frete na operação de venda, desde que suportado pelo vendedor, pode ser descontado dos valores da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa. De outro, os insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem gerar créditos a serem descontados daquelas contribuições, conforme art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

45. Tais disposições, entretanto, não agasalham os eventos descritos nos lançamentos do interessado, porquanto distinta a matéria neles tratada. Com efeito, o que pretendeu o legislador foi afastar a incidência indevida da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sobre o valor do “frete na operação de venda”. Genericamente, só se vende produto que esteja em condição de ser vendido, ou seja, acabado. E aperfeiçoa-se a venda com a transferência da propriedade do produto de uma pessoa jurídica para outra, pela tradição. Não se confunde com “frete na operação de venda” o mero deslocamento de mercadorias de uma unidade para outra, da mesma pessoa jurídica.

46. Também não se deve entender que qualquer movimentação do produto em elaboração configure agregação de insumos para o seu acabamento. Considera-se insumo aquilo que, por sua

natureza, agrega ao produto ou serviço em composição de seu custo, formando com ele um todo harmônico e indivisível. Isso em nada se assemelha aos gastos com o transporte do produto, ainda que em elaboração, de uma unidade para outra.

47. Assim, para compor a base de cálculo dos créditos para a rubrica sob análise e consolidar os valores aceitos por esta Fiscalização, foram desconsiderados os valores apresentados sob o fundamento de “frete internos” (Frete – Bauxita – Fábrica / Mirai / Itamarati / Poços de Caldas) e aceitos os demais valores presentes nos memoriais descritivos. Os valores consolidados encontram-se na planilha contida no documento digital “Documentos Diversos - Outros - Serviços Utilizados como Insumos”.

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - IMPORTAÇÃO: *os valores apresentados em DICON foram integralmente aceitos pela fiscalização;*

DAS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA: *foram admitidos pela fiscalização apenas os valores pela aquisição de energia elétrica, sendo glosados os encargos por uso dos sistemas de transmissão e de distribuição.*

Nesta rubrica também foram retirados da base de cálculo dos créditos os valores correspondentes ao ICMS por Substituição Tributária (ICMS-ST) destacados nas notas fiscais nº 565, 580, 597, 15, 44, 139, 210, 262, 313 e 371, emitidas por BAESA ENERGÉTICA BARRA GRANDE S/A; os valores para os quais não houve comprovação documental (conforme a planilha “NOTAS FISCAIS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE”); e, no mês de dezembro de 2009, R\$ 5.434.386,06 (somas dos valores R\$ 729.003,03 e R\$ 4.705.383,03, como informado na planilha “INTIMAÇÃO FISCAL - MPF-D Nº. 08.1.80.00-2011-00023-9 DEZEMBRO/2009”).

DAS DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL: *os valores apresentados em DICON foram integralmente aceitos pela fiscalização;*

DOS CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO: *os valores apresentados em DICON foram integralmente aceitos pela fiscalização;*

DAS DEVOLUÇÕES DE VENDAS: *As notas fiscais selecionadas foram requeridas em intimação e apresentadas a contento pelo sujeito passivo (...), com exceção das notas fiscais nº 37186, 9892, 23179 e 1111, não encontradas pelo contribuinte. Como se encontravam de acordo com o contido na EFD, a escrituração foi referendada como representação das devoluções de vendas do interessado. Assim, foi considerada a integralidade dos valores presentes na EFD referentes a operações de devoluções de vendas, levando-se em consideração as exclusões pertinentes, de acordo com o tópico “DA*

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS”; DOS AJUSTES POSITIVOS DE CRÉDITOS (créditos extemporâneos): foram glosados os valores informados na rubrica *Ajustes Positivos de Créditos* (campo 22) por corresponderem a créditos aproveitados em trimestres posteriores, sem retificação do DACON. A fiscalização, reportando-se ao art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, ao art. 28, § 2º, I, da IN RFB nº 900, de 2008, e ao art. 10, caput e §§ 1º e 5º da IN RFB nº 1.015, de 2010, interpreta que “alteração das informações prestadas em DACON, o que engloba a apuração de créditos extemporâneos (§ 1º), deve ser efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador e não com a simples escrituração em demonstrativo posterior, como pretende o interessado. Ademais, faz-se necessária a retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) correspondente ao período em questão, como reza o § 5º do art. 10 da IN RFB nº 1.015, de 2010.” Também ressalta que a apropriação de créditos extemporâneos se sujeita à restrição temporal de cinco anos estatuída no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932;

DOS AJUSTES NEGATIVOS DE CRÉDITOS: glosados valores sob o título *Ajustes Negativos de Créditos*, referentes a notas fiscais de compras devolvidas, de acordo com a análise das notas fiscais contidas na EFD;

DA RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS: nos valores das rubricas **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS, DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA e DEVOLUÇÕES DE VENDAS**, as bases de cálculo foram recompostas para excluir o IPI, por ser recuperável para a pessoa jurídica, nos termos do inciso I do §3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, bem como o ICMS Substituição Tributária, este por não compor o preço da mercadoria, mas apenas ser somado do valor da nota fiscal;

DOS ÍNDICES DE RATEIO ENTRE OS CRÉDITOS: os índices utilizados pelo contribuinte para segregação de seus créditos (entre os vinculados a receitas obtidas no mercado interno daqueles vinculados a receitas com exportações) foram aceitos pela fiscalização, que os verificou analisando o volume de exportações do registradas na base de dados da Receita Federal do Brasil – DW Aduaneiro.

DOS DEMAIS VALORES: os demais valores informados pelo contribuinte e não mencionados no TVF foram aceitos pela fiscalização.

Os montantes das glosas estão resumidos na PLANILHA GERAL DE CRÉDITOS, onde a fiscalização discrimina, por mês e para cada uma das duas Contribuições, os valores das bases dos créditos, separando por linhas as suas diversas espécies

fls.4.410/4.664. Após ciência do auto de infração, o contribuinte apresentou a impugnação de

Prossegue o relatório da decisão de piso:

Em 25 de setembro de 2013 a 16ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I determinou diligência por meio de Resolução, visando às seguintes providências:

1. Anexar cópia dos memoriais de cálculo apresentados pelo sujeito passivo no curso da diligência fiscal, a partir dos quais foram efetuadas as glosas em questão;

2. Relativamente ao item “Bens Utilizados como Insumos”, anexar planilha relacionando as notas fiscais vinculadas às despesas glosadas, informando nº, valor, data e prestador do serviço, totalizando mensalmente;

3. Relativamente ao item “Serviços Utilizados como Insumos”, anexar planilha relacionando as notas fiscais vinculadas às despesas glosadas, informando nº, valor, data e prestador do serviço, totalizando mensalmente;

4. Relativamente ao item “Despesas com Energia Elétrica”, anexar planilha relacionando as notas fiscais vinculadas às despesas glosadas, informando nº, valor, data e prestador do serviço, totalizando mensalmente. Anexar, também, cópia das planilhas apresentadas pelo contribuinte no curso da diligência fiscal (anexo físico ao processo nº 12585.000379/2011-74), nas quais consta a demonstração das despesas com energia elétrica (fornecimento e encargos);

5. Relativamente ao item “Devoluções de Vendas”, anexar planilha relacionando as notas fiscais que compõem o demonstrativo de fls. 3.782/3.783, totalizando mensalmente, esclarecendo se a razão da diferença entre a base de cálculo dos créditos apurada pela Fiscalização (Coluna A-B-C) e aquela apurada pelo contribuinte é unicamente a exclusão do valor do IPI e do ICMS-ST;

6. Relativamente ao item “Recomposição da Base de Cálculo dos Créditos”, informar se a recomposição da base de cálculo dos créditos relativos a “Bens Utilizados como Insumos” e “Devoluções de Vendas”, por meio da exclusão do IPI e do ICMS-ST, se deu em relação à totalidade das notas fiscais consideradas. Em caso negativo, relacionar as notas fiscais em relação às quais o contribuinte havia incluído aqueles impostos na apuração dos créditos, totalizando mensalmente;

7. Esclarecer se dentre as glosas efetuadas foram incluídas despesas relacionadas à manutenção, análises laboratoriais ou outras, além de fretes na venda e na aquisição de insumos, conforme alega o contribuinte;

8. Dar ciência ao contribuinte do resultado da presente diligência, para que, se assim desejar, aditar a impugnação apresentada, relativamente a tal resultado, no prazo de trinta dias da ciência;

O resultado da diligência consta de Informação Fiscal assinada em 16/01/2014, onde o Auditor-Fiscal reitera sua

interpretação em relação às glosas, pedindo sejam mantidas, informa das providências adotadas tendo em vista a solicitação daquela DRJ, incluindo a gravação, em DVD, de arquivos pdf e esclarece, em relação aos itens 6 e 7 da Resolução, acima transcritos, o seguinte: (grifei).

A exclusão do IPI recuperável e do ICMS por substituição se deu apenas nas operações de Bens Utilizados como Insumos e Devoluções de Vendas em que o contribuinte efetivamente escriturou os referidos impostos na EFD e nos arquivos Sintegra.

(...)Em serviços utilizados como insumos, foram glosadas exclusivamente as operações que, segundo a descrição apresentada pelo sujeito passivo em suas memórias de cálculo, referiam-se a despesas com fretes internos à pessoa jurídica, de descrição Frete – Bauxita, Frete – Fábrica, Frete – Mirai, Frete – Itamarati e Frete - Poços de Caldas, diferentemente do que alega o sujeito passivo, de que há operações relativas à manutenção, análises laboratoriais, etc.

As glosas efetuadas são exclusivamente aquelas mencionadas no Termo de Verificação e esclarecidas por meio do presente Termo de Informação Fiscal e, portanto, não incluem as rubricas supramencionadas.

Na referida Informação Fiscal também há retificação das multas isoladas. Esclarece a autoridade fiscal que foi aplicado o percentual de 100% (cem por cento), próprio da penalidade qualificada, por erro no preenchimento do software do lançamento. Por isso, e por não ter sido identificada “conduta ilícita por parte do contribuinte que importe na aplicação da multa isolada com a qualificadora prevista no § 16 e no fim do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996”, apresenta nova memória de cálculo, reduzindo o percentual para 50% (cinquenta por cento), este o apropriado à penalidade sem qualificação.

Pronunciando-se sobre a Informação Fiscal o contribuinte apresenta Impugnação Complementar datada de 14/02/2014, reiterando os argumentos da Impugnação inicial e solicitando que sejam analisados em conjunto com os apresentados depois da diligência.

No item 2.1 da Impugnação Complementar trata da preliminar de nulidade dos lançamentos, afirmando ter tido o seu direito de defesa “sensivelmente prejudicado pela inexistência dos demonstrativos de cálculo elaborados pela fiscalização”, tanto assim que a 16ª Turma da DRJ/RJ determinou a diligência. E continua:

Pois bem. Após a baixa dos autos para realização da diligência, inúmeras planilhas e documentos foram trazidos ao presente processo pela fiscalização, conforme se observa pela Informação Fiscal, havendo, assim, a “complementação” dos autos de infração originários do presente processo.

Contudo, ressalta-se que a apresentação extemporânea de tais informações apenas reforça a alegação da impugnante de que os

autos de infração padeciam de vício insanável de motivação, tendo em vista a ausência na juntada das provas necessárias para embasar os atos administrativos realizados. O referido vício afeta o ato administrativo em sua origem, tornando-o nulo, impedindo eventual tentativa de sua convalidação.

Nem se alegue que eventual complementação posterior de um ato administrativo que nasceu nulo, tal como é o caso dos mencionados autos de infração, teria o condão de convalidar aquele ato praticado.

Reportando-se ao art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, aos arts. 2º, parágrafo único, VII, 50 e 53 da Lei nº 9.784, de 1999, aos arts. 9º e 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972, à doutrina e à jurisprudência do CARF e do Primeiro Conselho de Contribuintes, argúi ausência de motivação e afirma que resta “evidente” a nulidade das autuações.

Antes, no item 1, destaca ter contratado a elaboração de um laudo, por empresa de auditoria independente, a fim de comprovar a apuração dos créditos informados no DACON, o qual se encontra em fase final de elaboração, e que nele restará demonstrado que eventuais divergências são mínimas e se anulam ao final de cada período. Protesta, por isso, pela juntada posterior do referido laudo, mencionando o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Argúi que se não admitida a nulidade deve ser decretada a decadência em relação aos fatos geradores do 4º trimestre de 2008, invocando o art. 150, § 4º do CTN e jurisprudência administrativa. No mérito, se reporta a tudo o que foi dito na Impugnação inicial, com acréscimos de novos acórdãos do CARF tratando da não-cumulatividade do PIS e Cofins.

No item 3.1.b, sob o título “outros insumos glosados pela fiscalização - operações de industrialização por encomenda”, introduz alegação ausente da Impugnação inicial, afirmando que “verificou-se, também, a glosa de créditos relativos à rubrica ‘bens utilizados como insumos’ de valores referentes à despesas com operações de industrialização por encomenda (classificadas no CFOP 1124, 1125, 6125 e 5124)” e defendendo o direito ao crédito nessa hipótese.

Ao final da Manifestação de Impugnação Complementar, oposta ao resultado da diligência, requer:

- a nulidade dos lançamentos ou, em caso contrário, a decadência dos fatos geradores relativos ao ano de 2008 ou, ainda, a reforma com o reconhecimento do direito creditório e consequente cancelamento das autuações;*
- se não atendidos os pedidos anteriores, o afastamento de juros e multas, incluindo as isoladas, que se não canceladas devem se reduzidas ao percentual de 50% em virtude do equívoco reconhecido pela fiscalização;*

- caso mantidas as exigências, requer seja afastas a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício;

- a produção de provas, especialmente por meio de perícia e juntada de documentos, bem como a juntada futura de laudo em fase de elaboração por empresa de auditoria independente; e - a reunião deste processo com os 15 (quinze) processos de PER/DCOMP acima citados (inclui o presente), para julgamento conjunto, como já requerido na Impugnação inicial.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

Nos termos do art. 8º, § 4º, I, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não-cumulatividade do PIS e Cofins são insumos 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSPORTE DE MINÉRIO ENTRE MINAS E FÁBRICA. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

Despesas com fretes entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica não geram créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda nem se referirem à operação de venda (aplicação da Solução Cosit 26, de 2014).

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.

NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE DEDUÇÃO DOS DÉBITOS ANTES.

Os créditos apurados no sistema da não-cumulatividade do PIS e Cofins devem ser utilizados, inicialmente, na dedução dos débitos de cada uma dessas duas Contribuições no próprio período de apuração, sendo autorizado o ressarcimento e a compensação do saldo credor remanescente com débitos de outros tributos administrados pela Receita Federal, vencidos ou vincendos, após o encerramento de cada trimestre-calendário.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE PER/DCOMP CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Cada pedido de ressarcimento do saldo credor do PIS e Cofins não-cumulativos deve se referir a único trimestre, correspondente ao de apuração dos créditos, nos termos da IN SRF 600, de 2005, e seguintes, de modo que para ressarcimento e compensação de créditos extemporâneos deve ser retificado o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) do trimestre de apuração.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITO NÃO INFORMADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO DE 75% E JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Incidem sobre os saldos devedores remanescentes de compensação parcialmente não homologada, quando não declarados em DCTF, multa de ofício de setenta e cinco por cento e juros de mora com base na taxa Selic, nos termos da legislação de regência aplicável à hipótese de insuficiência de recolhimento.

RECOLHIMENTO A MENOR. INFRAÇÃO NÃO DOLOSA. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E DE JUROS DE MORA. IRRELEVÂNCIA DA BOA-FÉ

A falta de recolhimento do tributo e a ausência de declaração dos débitos à administração tributária autorizam o lançamento de ofício, acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, sendo irrelevante a boa fé do contribuinte por não se tratar de infração dolosa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

Nos termos do art. 8º, § 4º, I, da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não-cumulatividade do PIS e Cofins são insumos 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSPORTE DE MINÉRIO ENTRE MINAS E FÁBRICA. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

Despesas com fretes entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica não geram créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda nem se referirem à operação de venda (aplicação da Solução Cosit 26, de 2014).

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.

NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE DEDUÇÃO DOS DÉBITOS ANTES.

Os créditos apurados no sistema da não-cumulatividade do PIS e Cofins devem ser utilizados, inicialmente, na dedução dos débitos de cada uma dessas duas Contribuições no próprio período de apuração, sendo autorizado o ressarcimento e a compensação do saldo credor remanescente com débitos de outros tributos administrados pela Receita Federal, vencidos ou vincendos, após o encerramento de cada trimestre-calendário.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE PER/DCOMP CORRESPONDENTE AO TRIMESTRE-CALENDÁRIO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Cada pedido de ressarcimento do saldo credor do PIS e Cofins não-cumulativos deve se referir a único trimestre, correspondente ao de apuração dos créditos, nos termos da IN SRF 600, de 2005, e seguintes, de modo que para ressarcimento e compensação de créditos extemporâneos deve ser retificado o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) do trimestre de apuração.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITO NÃO INFORMADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO DE 75% E JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

Incidem sobre os saldos devedores remanescentes de compensação parcialmente não homologada, quando não

declarados em DCTF, multa de ofício de setenta e cinco por cento e juros de mora com base na taxa Selic, nos termos da legislação de regência aplicável à hipótese de insuficiência de recolhimento.

RECOLHIMENTO A MENOR. INFRAÇÃO NÃO DOLOSA. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E DE JUROS DE MORA. IRRELEVÂNCIA DA BOA-FÉ

A falta de recolhimento do tributo e a ausência de declaração dos débitos à administração tributária autorizam o lançamento de ofício, acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, sendo irrelevante a boa fé do contribuinte por não se tratar de infração dolosa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 15/06/2010, 18/06/2010, 09/08/2010

MULTA REGULAMENTAR. PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIDO OU INDEVIDO. REVOGAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa isolada sobre o valor do crédito objeto de Pedido de Ressarcimento indeferido ou indevido, instituída pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010, que incluiu os §§ 15 e 16 no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foi revogada pelo art. 56, I, da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, que se aplica aos lançamentos anteriores, cancelados, em virtude da retroatividade benigna estipulada no art. 106, II, "a", do CTN.

COMPENSAÇÃO. REGIME JURÍDICO. LEGISLAÇÃO DA DATA DE TRANSMISSÃO DA DCOMP.

O regime jurídico da compensação é o da data de utilização do direito creditório, e não o de nascimento desse direito, pelo que a multa regulamentar sobre o valor do débito com compensação não homologada, prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pela Lei nº 12.249, de 2010, é aplicável levando-se em conta as Declarações de Compensações transmitidas a partir de 14 de junho de 2010, quando publicada esta Lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

MATÉRIA AUSENTE DA IMPUGNAÇÃO. ADITAMENTO NA OPOSIÇÃO A DILIGÊNCIA DETERMINADA PELA DRJ. PRECLUSÃO.

É inadmissível a apreciação de alegação ausente da Impugnação, quando não constitui matéria de ordem pública e por isso não é conhecida de ofício. Aditada somente por ocasião de pronunciamento oposto ao resultado de diligência determinada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de

Julgamento, apresenta-se preclusa por extrapolar os limites da lide definida na Impugnação.

PRODUÇÃO DE PROVAS DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA PARA O ATRASO. PRECLUSÃO.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 não se admite a apresentação tardia de laudo de auditoria independente, que quando da realização de diligência determinada pela DRJ ainda se apresentava em elaboração e não tem justificativa para o atraso.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. NÃO SUBMISSÃO À PRECLUSÃO TEMPORAL.

Decadência constitui matéria de ordem pública a ser conhecida de ofício independentemente de alegação, pelo que pode levantada tardiamente sem submissão à preclusão temporal.

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

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 o enquadramento legal correlato.

ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de supostos erros cometidos pela fiscalização o ônus de apontá-los com clareza é do contribuinte, pelo que não se acolhe alegação genérica, desacompanhada de provas, de que teriam sido desprezados créditos da não-cumulatividade do PIS e Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 24/04/2015 (sexta-feira), conforme Termo de Abertura de Documento, fl. 5.672, apresenta em 26/05/2015 (terça-feira), fls. 5.675/5.823, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Inicialmente recompõe os fatos, repisando as matérias arguidas em sede de primeira instância, destacando:

a) que o acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, reconhecendo apenas o direito da recorrente quanto aos créditos apurados sobre os encargos de energia elétrica, cancelando as exigências das multas isoladas sobre os pedidos de ressarcimento indeferidos e reconhecendo a ausência da conduta qualificadora das multas

isoladas, aplicadas sobre os pedidos de compensação não deferidos, mantendo a imposição essa penalidade em seu patamar ordinário, à alíquota de 50%.

b) que deve ser cancelado também em relação ao restante dos créditos a que faz jus a recorrente, fato que impõe, consequentemente, a extinção de todas as multas exigidas e o reconhecimento das compensações realizadas com base nele, em virtude de que seus fundamentos não encontram esteio no ordenamento, nem tampouco no seio da jurisprudência administrativa, nos seguintes termos, em apertada síntese:

A nulidade do trabalho fiscal decorrente de investigação insuficiente dos fatos que ensejaram as glosas realizadas.

Argui que o lançamento possui um vício insanável de motivação acarretando prejuízo à defesa, tanto é que a DRJ entendeu por bem converter o julgamento em diligência para que a fiscalização apresentasse justamente as memórias de cálculo e planilhas de todos os créditos glosados. Esta circunstância, por si só, deveria ter sido suficiente para atestar o insanável vício de motivação que inquinou, desde o início, o trabalho fiscal.

Decadência quanto aos créditos referentes ao 4º trimestre de 2008

Argui a Recorrente:

Ainda que se ultrapasse a nulidade acima apontada - o que se admite apenas em caráter argumentativo - dela decorre outra questão prejudicial, abordada pela ora recorrente em sua impugnação complementar, apresentada em resposta à Informação Fiscal decorrente da determinação de realização de diligência nestes autos.

É que a diligência realizada nestes autos foi determinada claramente com o objetivo de sanar a precariedade das informações sobre as quais a fiscalização baseou as glosas.

Nessa ordem de ideias, a recorrente demonstrou, em sua impugnação complementar, que a complementação das autuações, tal como realizada, implica a ocorrência de um novo lançamento, conforme o parágrafo 3º, do art. 18, do Decreto n. 70235, segundo o qual havendo inovação do auto de infração originário deve ser lavrado um novo auto de infração ou deve ser emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se o prazo de impugnação.

E em virtude desse novo lançamento, tendo em vista que a intimação da Informação Fiscal - que houve por bem sanar os vícios constantes autos de infração impugnados - ocorreu em 16.1.2014, eventuais diferenças relativas à Contribuição ao PIS e à COFINS referentes aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008 já foram atingidos pela decadência.

E o parágrafo único do art. 149 do CTN é claro em autorizar a revisão do lançamento apenas enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Ocorre que a decisão a quo não acatou a alegação de decadência, referente ao 4º trimestre de 2008, por entender que "a diligência não produziu qualquer revisão dos lançamentos, tampouco os complementou" e que "apenas foram anexados aos autos demonstrativos que a 16ª Turma da DRJ/RJ1 solicitou, bem como prestados os esclarecimentos requeridos nos itens 5 a 7 do voto da Resolução pela diligência".

Ora, os demonstrativos trazidos extemporaneamente pela fiscalização que, no entendimento exarado no acórdão n. 11-48840, nada acrescentaram aos lançamentos, nem tampouco os complementaram, foram "apenas" planilhas relacionando "as notas fiscais vinculadas às despesas glosadas, informando nº, valor, data e prestador do serviço, totalizando mensalmente" em relação aos itens "Bens Utilizados como Insumos", "Serviços Utilizados como Insumos" e "Despesas com Energia Elétrica", do auto de infração, (itens 2, 3 e 4 do voto que determinou a diligência).

Já os esclarecimentos requeridos nos itens 5 a 7 do voto que determinou a realização da diligência, referem-se "apenas" ao seguinte:

(...)

Ora, como é possível que uma diligência que peça para as autoridades fiscais a identificação praticamente de todas as glosas por realizadas, simplesmente porque nos autos de infração estavam ausentes quaisquer elementos materiais acerca da maioria das glosas, como nos casos dos itens 2, 3, 4 e 5; e que peça esclarecimentos quanto à abrangência das glosas realizadas (item 6) e até sobre a natureza de determinadas despesas e mesmo se elas compõem ou não as glosas (item 7); como é possível, repita-se, que uma diligência com essa finalidade nada tenha acrescentado ou complementado o auto de infração original? Como é possível que não tenha havido vício de motivação?

Faltava, simplesmente, todo o arcabouço material das questões que envolviam prova e não estavam afetas a alegações exclusivamente de direito, como é o caso dos ajustes positivos em decorrência de apropriação de créditos extemporâneos e das penalidades impostas.

Vai daí que, por ser inquestionável que os presentes autos de infração não possuíam todos os elementos necessários para formação do ato administrativo (em especial, careciam de motivação), e que a constituição de tais créditos somente ocorreu no momento em que a recorrente teve acesso às informações de forma completa, há que se concluir que o termo final do prazo decadencial somente se deu com a ciência da recorrente dos atos realizados pela fiscalização, devidamente motivados, após terem sido sanadas eventuais incorreções ou omissões, o que ocorreu em 16.1.2014, caracterizando-se a decadência em relação às glosas referentes ao 4º trimestre de 2008, por aplicação conjunta do disposto nos art. 18, parágrafo 3º, c/c art. 59 do Decreto n. 70235/72, com o parágrafo único do art. 149 do CTN.

Neste sentido já se posicionou o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme se observa pela ementa do acórdão n. 106-14542, de 13.4.2005, transcrita, pela recorrente, em sua impugnação complementar.

De modo que, caso se ultrapasse a nulidade por vício de motivação - o que, face ao aqui demonstrado, admite-se apenas em homenagem ao princípio da eventualidade Fl. 5685 - deve, no mínimo, ser reconhecida a decadência quanto às glosas referentes ao 4º trimestre de 2008.

3. Do Direito

Pontua que as glosas fiscais tomaram por fundamentação o entendimento excessivamente restrito, e no mais das vezes simplesmente literal, que o fisco federal emprega na interpretação das hipóteses de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativas ultrapassado pela própria jurisprudência administrativa e em seguida passa a discorrer especificamente sobre as glosas que pretende reverter.

Bens e Serviços utilizados como insumos

Nesse item discorre sobre os quatro tipos de despesas com frete, todas hipóteses de crédito autorizadas pela legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos, destacando que a Informação Fiscal deixa expresso que a glosa dos valores registrados sob as rubricas "bens utilizados como insumos" e "serviços utilizados como insumos" referem-se, tão somente, a fretes contratados que não se referem especificamente ao frete de venda, isto é, que não estejam enquadrados no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833, aplicável igualmente à Contribuição ao PIS por força do disposto no inciso II do art. 15 do referido diploma legal.

Ressalta que em assim sendo, impõe-se o cancelamento de todas as glosas feitas pela fiscalização com base tão somente no pressuposto de que os gastos com transporte de fl. 5.690 matérias-primas não se enquadram nem na hipótese de crédito sobre insumos, nem da previsão de crédito sobre o frete, supostamente limitado às operações de venda direta aos adquirentes.

Em primeiro lugar, repise-se que a recorrente arcou com o ônus do frete relativo ao transporte de matérias-primas e outros insumos, sendo pacífico que tais valores integram-se ao custo dos referidos insumos, gerando direito ao crédito.

No caso da recorrente, a bauxita é matéria-prima essencial para o processo de produção do alumínio ao qual se dedica. Ora, o serviço de transporte de bens entre os estabelecimentos industriais e unidades de produção da pessoa jurídica, quando o produto ainda está em fase de industrialização, constitui custo de produção, na medida em que esse deslocamento se revela necessário à concretização do processo produtivo e, por esta razão, enquadram-se no conceito legal de insumo. O mesmo se diga quanto ao transporte de matérias-primas adquiridas de terceiros para serem usados como insumos.(grifei)

O próprio Sr. AFRFB, relator do voto vencedor no acórdão aqui recorrido, reconhece o direito de crédito da recorrente e só não

reverteu essas glosas por estar vinculado ao entendimento equivocado da RFB sobre o conceito de "insumo".

Seja como for, a jurisprudência dominante do CARF entende que em tal hipótese de crédito, o valor dos fretes de matérias-primas compõe o custo do insumo adquirido, estando, portanto, abrangida pelo inciso II do art. 3º das Leis n. 10637 e 10833.

Exemplo desse entendimento pode ser visto no acórdão n. 3403-02718, de 29.1.2014, em que assim se manifestou acerca das hipóteses de crédito sobre frete, cujo trecho a seguir transcrito a recorrente colaciona a título exemplificativo:

Despesas com energia elétrica

Em relação a esse item da autuação, o acórdão 11-48840 admitiu os créditos referentes a todos os encargos pelo uso dos sistemas de distribuição e transmissão de energia elétrica, por entender que integram o custo da energia elétrica, enquadrando-se na previsão do inciso III, do art. 3º, das Leis n. 10637 e 10833.

*No entanto, quanto a este item da autuação, **em que pese o acórdão ora recorrido ter reconhecido a maior parte do crédito pleiteado pela recorrente, manteve ainda as seguintes glosas:***

(i) dos valores não comprovados com a apresentação das correspondentes notas fiscais;

(ii) dos valores referentes ao ICMS-ST, constante nas dez Notas Fiscais emitidas por BAESA ENERGÉTICA BARRA GRANDE S/A (nºs 565,580, 597, 15, 44, 139, 210, 262, 313 e 371), relativas aos meses de outubro de 2008 a julho de 2009; e

(iii) "no mês de dezembro de 2009, R\$ 5.434.386,06, resultado da soma de duas glosas: 'ESTORNO PIS S/ARREND. MACHADINHO', base de cálculo dos créditos no valor de R\$ 729.003,03, e lançamento 'PIS/COFINS | 5300168265 \ PIS S/ARREND. MACHADINHO', base de cálculo no valor de R\$ 4.705.383,03, este desconsiderado pela fiscalização por não se referir à aquisição de energia elétrica e em função de a documentação apresentada pelo interessado ter se limitado a correios eletrônicos enviados entre o contribuinte e o grupo MAESA, conforme se depreende do arquivo de NOTAS FISCAIS - Anexo 5 (ver planilha INTIMAÇÃO FISCAL - MPF-D Nº. 08.1.80.00-2011-00023-9, DEZEMBRO/2009, e no Anexo 5 dessa Intimação, alinha correspondente ao documento nº 5300168265, data da Nota Fiscal 31.12.2009)".

*Ocorre que, **em relação ao item (iii) acima, parece ter ocorrido algum equívoco.** Isto porque, uma breve consulta ao TVF que instruiu os presentes autos, no item em que se analisam os valores de créditos tomados, pela recorrente, sobre despesas de contraprestações de arrendamento mercantil (itens 63 e 64), pode-se ler o seguinte:*

"63. Após análise da composição dos créditos informados para a rubrica em questão, foram selecionados para comprovação documental, devido à sua relevância, os lançamentos com a

descrição "Arrendamento Machadinho". Os valores em questão se referem à construção da Usina Hidrelétrica Machadinho, como esclarece o interessado.

64. Para tanto, o contribuinte foi intimado a apresentar o respectivo contrato de arrendamento mercantil acompanhado das faturas e comprovantes de pagamentos relacionados ao contrato. A documentação requerida foi apresentada a contento, de modo que os valores informados em DACON foram integralmente aceitos por esta Fiscalização". (destaques da recorrente)

Enganou-se a DRJ, ao analisar este item, incluindo-o na glosa atinente às despesas com energia elétrica. Até porque o Mandado de Procedimento Fiscal que instruiu estes autos de infração recebeu o número MPF n. 08.1.90.00-2012-02724-2, e não o número de MPF mencionado pelo acórdão n. 11-48840, no trecho acima transcrito.

Ocorre que, como tais valores foram considerados pela DRJ, quando da recomposição do direito creditório decorrente do reconhecimento do direito ao crédito com os encargos de energia elétrica, deve ser reformada esta parte específica do acórdão n. 1148840, a fim de que o direito creditório deferido não seja diminuído por valores que a própria fiscalização já havia reconhecido como de direito da recorrente.

Ajustes positivos de créditos

o acórdão recorrido manteve o entendimento da fiscalização de que para que haja apropriação de créditos extemporâneos, deve o contribuinte retificar o seu DACON e DCTF do período.

Segundo o entendimento manifestado pela decisão a quo, após a edição da IN SRF n. 600, de 28.12.2005, passou a ser obrigatória a utilização de pedido específico de ressarcimento para cada trimestre, o que impõe a retificação do DACON para que seja autorizado o aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS, mas que "antes desta Instrução Normativa diversos trimestres podiam ser acumulados num único pedido".

E como as glosas em tela foram realizadas posteriormente à edição da IN SRF n. 600, era imperativa a retificação do DACON para que a requerente pudesse aproveitar seus créditos extemporâneos.

...por via transversa, a fundamentação do acórdão n. 11-48840 é um reconhecimento expresso do quanto alegou a recorrente em sua defesa. Isto porque, além de demonstrar que o aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS é corolário do princípio da legalidade, a recorrente apontou que não há nenhum dispositivo legal impedindo que o crédito não apropriado num determinado mês, deixe de sê-lo em meses subsequentes. Muito pelo contrário: o artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei n. 10637/02 Fl. 5694 (assim como da Lei n. 10833/03) é

categorico ao afirmar que "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes".

Mas, não só. A recorrente também consignou que, além de não haver qualquer impedimento ao aproveitamento extemporâneo dos créditos, igualmente não há qualquer dispositivo de lei que imponha o procedimento de retificação do DACTON e da DCTF para franquear o direito aos créditos extemporâneos.(grifei)

Nem mesmo a instrução normativa que regula o DACTON (atualmente, Instrução Normativa da RFB n. 1015, de 5.3.2010) condiciona o aproveitamento de créditos extemporâneos à prévia retificação de declarações. Na verdade, esta norma fazendária autoriza a retificação do DACTON e da DCTF para fins de alteração do valor dos créditos, mas, em momento algum, trata de créditos extemporâneos⁷.

(...)

O que os diplomas exigem é que cada pedido de ressarcimento refira-se a um único trimestre-calendario, o que é completamente distinto da afirmação feita no acórdão recorrido de que dessas regras deflui a exigência de retificação prévia do DACTON e da DCTF dos contribuintes. Quer dizer, além de não constar em texto de lei, a exigência posta pelas autoridades fiscais, confirmada pela decisão a quo é fruto de interpretação equivocada de normas de status infralegal, que sequer teriam competência para impor uma condição restritiva de direitos, sem base em lei.

Ademais, exigir a retificação prévia de declarações é medida que, além de não constar da lei, tampouco das normas infra-legais, decorre de excesso de formalismo, que restringe o direito à apropriação dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, em detrimento do princípio da legalidade, que norteia a apuração desta contribuição, e também do alcance do interesse público.

Ademais, a jurisprudência dominante no CARF também comunga com o entendimento adotado pela recorrente, conforme ilustra a ementa do acórdão n. 3202001456, de 28.1.2015. Confira-se:

Outros insumos glosados pela fiscalização: gastos com manutenção, análises laboratoriais e operações de industrialização por encomenda.

Estes dois itens comungam a circunstância de revelarem a pobreza e a precariedade, aqui já apontada, dos trabalhos fiscais. Com efeito, haja vista que o teor da maioria das acusações fiscais só pôde ser minimamente compreendido após a recorrente tomar conhecimento dos novos documentos e planilhas elaborados durante a diligência, Fl. 5697 antes que esta fosse determinada a recorrente teve que supor o teor de muitas glosas. E apenas após ser intimada quanto ao seu resultado, é que a recorrente identificou as operações de industrialização por encomenda, classificadas nos CFOPs acima listados.

Igualmente, após ser intimada do resultado da diligência determinada nestes autos, pela análise das planilhas de glosas que acompanharam a Informação Fiscal, a recorrente verificou haver glosa de créditos relativos à rubrica "bens utilizados como insumos" de valores referentes a despesas com operações de industrialização por encomenda (classificadas no CFOP 1124, 1125, 6125 e 5124), apresentando suas razões de defesa.

Tal circunstância deveria apenas reforçar a compreensão dos julgadores de 1ª instância quanto ao manifesto prejuízo que sofreu a recorrente, não apenas quanto à fruição do seu direito, mas como também, muito fortemente, em seu direito de defesa. Jamais deveria servir para reforçar essa situação adversa.

Seja como for, conforme afirmado pelas próprias autoridades fiscais na Informação Fiscal produzida, e reafirmado no acórdão aqui combatido, todas as glosas referentes à bens ou serviços utilizados com insumos limitam-se aos serviços de transporte de matérias-primas (bauxita), contratados pela recorrente, em relação aos quais já se demonstrou cabalmente a improcedência das glosas.

De modo que a recorrente deixa de apresentar qualquer alegação de defesa quanto a estes dois pontos, por entendê-los prejudicados face ao quanto dispôs a respeito o acórdão ora recorrido. (grifei)

Não obstante, caso este D. colegiado assim não entenda, a recorrente pede vénia para que sejam consideradas todas as suas razões de defesa expostas em sua impugnação e impugnação complementar, e que sejam igualmente considerados os documentos por ela colacionados a esse respeito.

Recomposição da base de cálculo dos créditos. Exclusão do IPI da base de cálculo dos créditos e devolução de vendas

Em relação a este item da autuação, de acordo com a fiscalização, "os valores informados na rubrica Bens Utilizados como Insumos e Devoluções de Vendas em que houve a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) tiveram a sua base de cálculo dos créditos recomposta, desconsiderando a parcela referente ao imposto em questão, em função do mesmo ser recuperável para pessoa jurídica".

Apesar de concordar com o raciocínio da fiscalização, no sentido de que o IPI, quando recuperável, não deve compor o cálculo dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, a recorrente demonstrou, trazendo exemplos concretos, baseados em notas fiscais suas, que isso não ocorreu na hipótese destes autos.

E mais uma vez apontou o manifesto prejuízo ao seu direito de defesa porque a fiscalização não logrou demonstrar quais as notas fiscais em que, supostamente, a recorrente teria tomado crédito sobre o valor do IPI e do ICMS-ST indevidamente.

Sobreveio a Informação Fiscal produzida durante a diligência e a resposta da fiscalização, citada no despacho decisório, foi que "A exclusão do IPI recuperável e do ICMS por substituição se deu apenas nas operações de Bens Utilizados como Insumos e Devoluções de Vendas em que o contribuinte efetivamente escriturou os referidos impostos na EFD e nos arquivos Sintegra".

Com base nesse trecho, acima transcrito, o acórdão recorrido entendeu que a recorrente não havia logrado comprovar suas alegações, ou tampouco teria rebatido a resposta das autoridades fiscais, em sua impugnação complementar. Assim, concluiu reputando as alegações de defesa da recorrente como genéricas e desacompanhadas de provas, entendendo ser ônus da recorrente comprovar os erros cometidos pela fiscalização.

Esse mesmo entendimento foi manifestado conjuntamente para as alegações de defesa da recorrente quanto ao item "Devolução de Vendas", em relação ao qual a recorrente apontou o fato de que a fiscalização não compreendeu o procedimento por ela adotado, considerando, para fins de apuração de crédito das contribuições em comento, apenas as operações cujos CFOP são específicos de devolução de vendas, desconsiderando aqueles relativos a "outras entradas".

E explicou que, quando a recorrente realiza a venda de um produto, ela emite uma nota fiscal cuja natureza da operação é registrada como "venda produção do estabelecimento", sendo tal montante incluído em seu faturamento e, desta forma, oferecido à tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

Mas que, por vezes, quando o cliente solicita o cancelamento da venda em questão, a recorrente emite uma outra nota fiscal cuja natureza da operação é de "outras entradas de mercadorias/prestação de serviços não especificada", informando a "entrada" da mercadoria em seu estabelecimento, vinculando-a à nota fiscal emitida anteriormente, apurando créditos de PIS e COFINS, em virtude do oferecimento de tais valores à tributação, nos termos do disposto no inciso VIII do art. 3º, das Leis ns. 10833 e 10637.

Para comprovar suas alegações, a recorrente colacionou aos autos, novamente, as duas notas fiscais, relativas a duas operações em que procedera dessa forma, e que já haviam sido trazidas aos autos, a título meramente exemplificativo de suas alegações, quando da interposição de sua primeira impugnação.

O que afirmou o acórdão recorrido, a esse respeito, é o exemplo típico da chamada prova diabólica: a fiscalização glosa direitos da recorrente, não aponta quais foram as operações glosadas (justamente numa das hipóteses de crédito que dependem de comprovação material de valores envolvidos), quando o faz, faz de maneira incerta e vacilante, e cabe à recorrente provar que a fiscalização estava errada?

Mais uma vez, parece ter o acórdão recorrido incorrido numa inversão de valores quanto aos direitos e deveres das partes numa relação tributária. Principalmente quando foram as alegações e documentos, trazidos aos autos pela recorrente, que

não foram analisados, sendo que sua colação aos autos se deu em número reduzido e, portanto, em caráter propositadamente exemplificativo, exatamente pela dificuldade em entender o teor e o alcance das acusações fiscais, face à precariedade do TVF e o evidente vício de motivação presente nestes autos de infração.

Assim, a recorrente reafirma todas as suas alegações de defesa quanto a este item da autuação, pedindo o reconhecimento da impropriedade do trabalho fiscal e a improcedência das glosas realizadas.

O descabimento dos juros de mora e das multas aplicadas.

Foi visto que todos os créditos originários apurados pela recorrente vêm sendo aceitos pelas próprias autoridades fiscais, o que se verifica, por exemplo, em diversas soluções de consulta ou de divergência (inclusive COSIT), tal como em relação às despesas com frete na aquisição de insumos, no direito ao crédito sobre os encargos de energia elétrica, ou no aproveitamento extemporâneo de créditos, sem a exigência de retificação das declarações, por exemplo.

Por essa razão, a recorrente alegou em sua defesa que ainda que se entendesse pela inexistência do direito creditório nestas situações sobre as quais o fisco já se pronunciou favoravelmente ao creditamento, em hipótese alguma, poderia ser cobrada com acréscimos legais atinentes a juros e multa a não homologação das compensações de débitos com aqueles créditos, bem como não pode ser aplicada a multa isolada, uma vez que a recorrente agiu em cumprimento a essas práticas reiteradas, que são verdadeiras normas complementares das leis tributárias, descabendo, neste caso, a imposição de penalidades e a cobrança de juros, nos termos do art. 100, inciso III, e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Tal alegação não foi apreciada pela DRJ/REC por entender que a questão não integrou o litígio, uma vez ausente dos autos de infração. Ocorre que, em virtude do indeferimento de grande parte do seu direito creditório e a consequente não homologação das compensações com ele realizadas, fatalmente a recorrente, se persistir essa situação, será cobrada dos créditos tributários compensados "indevidamente", sobre os quais será exigida a multa de ofício e juros de mora sobre aqueles valores.

Assim, a recorrente pede que sejam consideradas como integrantes deste recurso, todas as suas alegações de defesa a esse respeito, o que reforça trazendo à baila exemplos de posicionamentos também esposados pela administração tributária federal e que, por terem sido por ela seguidos, atraem a incidência do art. 100, inciso III, do CTN.

A inaplicabilidade da multa isolada

Apesar de o acórdão recorrido também ter determinado o cancelamento da aplicação do percentual qualificado de 100% às multas isoladas cobradas das compensações não

homologadas, pela manifesta ausência de conduta dolosa a justificar a qualificadora¹⁰, o SR. AFRFB, relator do caso, manteve, no entanto, a aplicação da multa isolada, no patamar de 50%, conforme prevista no parágrafo 17, do art. 74 da Lei n. 9430, na redação dada pela Lei n. 13097, de 19.5.2005

Quanto à multa isolada que permaneceu exigida sobre os débitos não compensados, a recorrente reitera sua discordância quanto ao entendimento sobre o tema, na forma consubstanciada no acórdão recorrido.]

É que a recorrente alegou a inaplicabilidade das multas isoladas ao caos presente, resumidamente, porque (i) não há qualquer ilícito tributário insito à conduta de pedir ressarcimento de créditos para usá-los em compensação, nem tampouco no fato de serem estas compensações negadas. Ao contrário, trata-se de legítimo exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica; (ii) violação aos princípios de petição, razoabilidade e proporcionalidade, com a aplicação dessas multas isoladamente; e (iii) ferimento do princípio da irretroatividade das leis penais, uma vez que a publicação da Lei n. 12249, que inseriu os malfadados parágrafos 15, 15 e 17 ao art. 74 da Lei n. 9430, se deu em 14.6.2010, portanto, em data posterior à ocorrência da maioria dos créditos em discussão nestes autos.

Ocorre que o acórdão recorrido não afastou a aplicação da multa isolada sobre as compensações não homologadas. Em relação às alegações resumidas nos itens (i) e (ii) acima, nada disse o acórdão recorrido, pelo que a recorrente pede vênias para que sejam considerados também neste recurso as alegações de defesa já constantes em suas defesas.

Conforme demonstrado em sua impugnação, a multa isolada imposta não é aplicável ao presente caso, eis que as declarações de compensação não homologadas, originários da penalidade imposta no presente processo, estão baseadas na autorização contida nos parágrafos 2º, dos art. 5º e 6º, respectivamente, das Leis n. 10637/02 e 10833/03.

Dessa forma, a recorrente, em relação às DCOMPs n. 01005.01441.150610.1.3.09-5535 e 14598.17828.180610.1.3.09-7630, tendo apurado saldo credor de créditos da COFINS no 1º trimestre de 2010 e apresentado pedido de ressarcimento desses créditos (PER n. 02152.28646.170510.1.1.09-5202), posteriormente apresentou declarações de compensação, utilizando b crédito objeto do mencionado pedido para compensar outros débitos que detinha junta à RFB conforme a previsão legal.

(...)

Ocorre que a aplicação da multa isolada para os casos de indeferimento do pedido apresentado pelo contribuinte perante a Fiscalização, seja de ressarcimento, seja de compensação de tributos, é medida desproporcional e, portanto, desprovida de qualquer validade jurídica.

Pedido

Em face de todo o exposto, a recorrente requer que, pelos fundamentos apontados, o presente recurso seja conhecido e integralmente provido, para o fim de reformar parcialmente o v. acórdão recorrido, determinando-se o cancelamento das glosas sobre os créditos de PIS e COFINS a que faz jus, com a consequente homologação integral das compensações com ele realizadas.

Através da petição de fls.5.832/5.841 solicita a juntada de 16 (dezesseis) laudos técnicos, elaborados junto a empresa de auditoria independente - BDO RCS Auditores Independentes - para analisar a regularidade dos créditos questionados em cada um dos processos administrativos de ressarcimento, vinculados ao presente processo.

Destaca que as razões das glosas efetuadas em cada um dos pedidos de ressarcimento, cumulados com pedidos de compensação, possuem os mesmos fundamentos do presente caso e são relativos às mesmas operações/notas fiscais analisadas nos referidos laudos, portanto, a juntada dos presentes laudos técnicos é essencial para a completa compreensão da natureza dos valores glosados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

RECURSO DE OFÍCIO

DO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS

Do conceito de insumo

Ante a situação fática dos autos e a argumentação trazida pela Recorrente quanto à natureza dos serviços objeto das glosas que ora se discute, antes de adentrarmos no exame das respectivas glosas, à luz da legislação de regência, faz-se mister discorrer-se sobre o conceito de insumo, tema já recorrente no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cujas teses abrangem desde a aplicação mais restrita, nos exatos termos da legislação do IPI quanto ao conceito mais alargado de custos e despesas, de aplicação segundo a legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299), trazendo-se à colação decisão recente desta E. turma, nos termos do Acórdão nº 3302-003.096, 15 de março de 2016, cujos excertos do voto condutor, no tocante ao conceito em exame, pela minudência e quase exauriência do tema abaixo reproduzo:

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 elasticados.

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. (grifei)

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.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

Solução de Divergência nº 14/2007:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins **EMENTA:** Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Solução de Divergência nº 35/2008:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

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 Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 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. NÃOCUMULATIVIDADE.

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 NÃOCUMULATIVOS.

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/fábril, 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 do 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.

Dos dispêndios com os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica

Assim, em face das considerações acerca do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, a exegese que se extrai das prescrições dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 quanto à possibilidade de crédito (...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) corresponde à terceira posição interpretativa, ou seja, nem tão restritiva como o conceito utilizado pela legislação do IPI, nem tão ampla como o conceito utilizado pela legislação do Imposto de Renda, correspondendo portanto à identificação dos seguintes critérios, na análise do caso concreto: a) bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, ou seja, bens ou serviços **que tenham relação de pertinência com a produção, fabricação ou prestação de serviço**, ainda que não tenham contato direto; b) bens ou serviços que não **tenham seu aproveitamento vedado pela lei**.

Para melhor compreensão sobre a natureza do referido encargo, esclarece o contribuinte em sua peça impugnatória, na forma do relatório da decisão de piso:

□ *Quanto às glosas relativas a encargos por uso do sistema de transmissão e de distribuição de energia, esclareça-se, inicialmente, que é equivocada a afirmação de que os créditos em análise correspondem a benefícios fiscais, uma vez que, tanto as receitas das pessoas jurídicas, como os créditos apurados são componentes da base de cálculo, considerando a sistemática não-cumulativa, adotada pela legislação;*

□ □ □ *Não se tratando de benefício fiscal, não se aplica o art. 111 do CTN;*

□ □ □ *A impugnante está obrigada a utilizar energia elétrica em larga escala, sob pena de comprometer seu processo produtivo. Assim, acabou recebendo autorização para atuar como autoprodutora de energia elétrica, definida em regulamento como “a pessoa física ou jurídica ou empresas reunidas em consórcio que recebam concessão ou autorização para produzir energia elétrica destinada ao seu uso exclusivo” (art. 2º-II do Decreto nº 2.003/96);*

□ □ □ *Desta forma, além de ser consumidora livre de energia elétrica, a impugnante também é considerada autoprodutora. Ocorre que, como as unidades geradoras de energia elétrica estão situadas em locais distantes dos estabelecimentos industriais da impugnante, faz-se necessário o uso de linhas de transmissão de alta tensão de titularidade de concessionárias de serviço de transmissão de energia elétrica;*

□ □ *No uso deste sistema, ora a impugnante se apresenta como autoprodutora que coloca a energia elétrica na rede de transmissão (art. 13 do Decreto nº 2.003/1996), ora como consumidora livre, adquirente de energia elétrica;*

□ □ □ *Pelo uso dos sistemas de transmissão, a impugnante incorre em determinados gastos, denominados “Encargos de Uso do Sistema de Transmissão”, os quais são calculados, quer em função da energia elétrica por ela colocada no Sistema Interligado Nacional – SIN, quer em conformidade com o valor por ela consumido em seus estabelecimentos industriais na qualidade de consumidora livre (doc. anexo);*

□ □ *Sendo a energia elétrica imprescindível ao processo produtivo da impugnante, já que, sem ela, não se concretiza a eletrólise necessária à obtenção do alumínio, imprescindível também é o serviço de transmissão de energia elétrica, porque sem ele a energia elétrica não é conduzida, isto é, não chega aos estabelecimentos industriais da impugnante;*

□ □ □ *Assim, é inegável que os gastos em questão se encaixam no conceito de insumo previsto na legislação;*

□ □ □ *Transcrevem-se trechos de parecer elaborado por Marco Aurélio Greco sobre a questão;*

□ □ □ *Além dos encargos citados, a impugnante também está obrigada, por lei, a pagar os seguintes encargos ligados ao setor*

energético, que compõem o custo da energia elétrica, razão pela qual foram apropriados como crédito, mas glosados pela fiscalização, sem qualquer justificativa: (i) CCC (Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis) do Sistema Isolado; (ii) PROINFRA (Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica); e (iii) CDE (Conta de Desenvolvimento Energético);

□ □ □ Tais encargos visam viabilizar o fornecimento da energia elétrica, consumida pela impugnante, compondo, por conseguinte, o custo do correspondente serviço, a ser considerado na apuração do crédito em análise;

□ □ □ Por fim, cabe observar que em nenhum momento a Fiscalização elenca quais notas fiscais deixaram de ser apresentadas, encontrando-se a impugnante impossibilitada de sanar tal vício, reforçando a nulidade das autuações;

Nesse sentido, pela primorosa análise técnico-interpretativa efetuada pela primeira instância a qual se alinha com a interpretação defendida por essa relatora, conforme fundamentos acima despendidos acerca do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, precipuamente quanto à efetividade do conceito de insumo extraído da legislação, adoto como razão de decidir, os fundamentos da decisão de piso referente à glosa em destaque, com amparo no artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, cujos excertos do voto estão a seguir transcritos, na parte de interesse:

ENERGIA ELÉTRICA: DIREITO AO CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS COM TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO

Como informado no item 16 do Termo de Verificação Fiscal, em 27/09/2011 o contribuinte foi intimado a apresentar “memoriais específicos para energia elétrica, separando a energia elétrica dos encargos setoriais específicos”. A intimação referida, datada de 26/09/2011, requer no seu item 3 o seguinte (negrito acrescentado):

3. A apresentação de memorial descritivo de cálculo específico para a rubrica “Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de vapor “ referente à totalidade do período fiscalizado, separando, mensalmente, os lançamentos fiscais relativos à compra de energia - elétrica ou térmica - propriamente dita dos lançamentos referentes a encargos de uso do sistema de transmissão ou distribuição ou referentes a quaisquer outros encargos ou custos indiretos, necessários ou não, à aquisição da energia;

Na resposta, datada de 13/10/2011, o contribuinte apresentou arquivo magnético contendo o memorial descritivo específico para as despesas com energia elétrica (ver item 17 do TVF).

A fiscalização computou na base de cálculo os valores da energia elétrica apenas, glosando os encargos pelo uso do sistema de transmissão e de distribuição sem separar um a um estes encargos. Esclareceu o seguinte, no TVF:

54. *Antes de qualquer análise de mérito acerca da possibilidade de apuração de créditos calculados sobre os dispêndios supracitados, é necessário tecer alguns esclarecimentos relacionados à natureza dos referidos dispêndios e, no caso dos encargos, de seus contratos de regência.*

55. *Em relação à aquisição de energia elétrica propriamente dita, é hipótese direta de enquadramento no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e, portanto, possibilita a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS por expressa permissão legal, não havendo muito o que ponderar sobre o tema.*

56. *Por outro lado, os dispêndios com encargos por uso do sistema de transmissão e de distribuição se referem a pagamentos efetuados por pessoas jurídicas adquirentes de energia elétrica a concessionários responsáveis pelos sistemas de transmissão e distribuição em decorrência da disponibilização de suas linhas de transmissão e distribuição para que a energia elétrica adquirida seja conduzida até os estabelecimentos do sujeito passivo. Os encargos são, inclusive, regidos por contrato próprio, firmado com pessoa jurídica distinta, com objeto próprio, que não se assemelha nem se equipara à “venda de energia elétrica”. Vale frisar: os referidos encargos não se referem à aquisição de energia elétrica e sim à disponibilização de um serviço de acordo com a demanda contratada.*

57. *O direito ao creditamento se restringe às hipóteses expressamente previstas em lei, uma vez que o benefício fiscal representa excepcionalidade da norma jurídica tributária que estabelece a imposição do tributo do qual resulta o nascimento do crédito tributário. Assim, não havendo norma expressa que desta forma estabeleça, não há que se falar em direito ao mencionado benefício fiscal, vez que é hipótese de interpretação restritiva e não extensiva, de acordo com os termos do disposto no art. 111, inciso I do Código Tributário Nacional.*

58. *Assim, não há como se admitir o cálculo de créditos sobre encargos de uso dos sistemas de transmissão e de distribuição por falta de compatibilidade com a hipótese prevista em lei e, por isso, os valores informados sob esse fundamento devem ser integralmente glosados. Devem ser igualmente desconsiderados os valores para os quais não houve apresentação de notas fiscais.*

59. *No intuito de mensurar, dentro do universo dos lançamentos referentes a despesas com energia elétrica, o valor dos encargos de uso dos sistemas de transmissão e de distribuição, o sujeito passivo foi intimado a apresentar memoriais descritivos específicos para a rubrica em questão, separando os referidos encargos das despesas de energia elétrica propriamente ditas.*

60. *Com base nas planilhas apresentadas, que se encontram em anexo físico vinculado ao processo nº 12585.000379/2011-74, foram efetuadas as glosas pertinentes, retirando da base de cálculo dos créditos os valores referentes aos encargos supramencionados.*

61. Foram retirados também da base de cálculo dos créditos os valores correspondentes ao ICMS por Substituição Tributária (ICMS-ST) destacados nas notas fiscais nº 565, 580, 597, 15, 44, 139, 210, 262, 313 e 371, emitidas por BAESA ENERGÉTICA BARRA GRANDE S/A – CNPJ 04.781.143/0001-39, conforme explanação presente neste termo sob o título “Da Recomposição da Base de Cálculo dos Créditos”.

62. Os valores encontrados por esta Fiscalização, consideradas as glosas supracitadas, encontram-se no documento digital “Documentos Diversos - Outros - Energia Elétrica”. Essas planilhas foram obtidas a partir dos memoriais específicos do interessado, desconsiderando os encargos setoriais e os lançamentos para os quais não houve comprovação documental. Abateu-se também o valor do ICMS-ST destacado nas notas fiscais mencionadas anteriormente.

(...)

Ao contrário da fiscalização, interpreto que também em relação aos valores de transmissão e distribuição da energia elétrica devem ser reconhecidos os créditos. (grifei).

Atento à redação do inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, e levando em conta não se tratar de benefício fiscal, considero que todos os gastos com energia elétrica, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e depois transmitida e distribuída para consumo nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito.

Não há, no inc. III em comento, a limitação vista pela fiscalização. Penso que se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria) devia deixar expressa tal limitação. Ou então diria que na hipótese de produção própria de energia elétrica os créditos não seriam admitidos, em vez de adotar a redação mais abrangente do inc. III (“energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”). Mas o certo é que não há, na legislação que rege a não-cumulatividade do PIS e Cofins, qualquer vedação a que, em vez da aquisição direta da energia elétrica, o contribuinte prefira contratar a transmissão e distribuição, que certamente serão mais baratas. (grifei).

A corroborar a interpretação aqui adotada, o Acórdão nº 02-42.372, da 1ª Turma da DRJ em Belo Horizonte, prolatado em 04 de fevereiro de 2013, relatora a Julgadora Geovana de Moura Muniz, unânime, cuja ementa transcrevo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Na apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins não-cumulativas, podem ser descontados créditos das despesas e custos relativos à energia elétrica adquirida de pessoa jurídica domiciliada no país, incluindo-se os gastos com transmissão e distribuição de energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.

Por comungar dos seus fundamentos e a situação daquele ser semelhante à destes autos (aqui há, além da transmissão, que começa na usina de produção, a distribuição posterior até os estabelecimentos do contribuinte), os adoto sem modificação (negritos acrescentados):

SOBRE AS GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO GASTOS RELATIVOS A ENERGIA ELÉTRICA

A reclamante comprovou, mediante as notas fiscais apresentadas, que os gastos com transmissão de energia se relacionam não somente à energia autoproduzida, como também à energia adquirida de terceiros.

*No entanto, numa leitura atenta das fls. 07 a 11 do Relatório Fiscal, verifica-se que **o motivo da glosa foi o fato de se tratar de gastos relativos à transmissão**, por se tratar de transporte da energia elétrica, embora tenha havido, de fato, o equívoco de se afirmar que tal energia transportada seria a produzida pelo contribuinte.*

Primeiramente, no que diz respeito à legislação citada pela reclamante em seu favor, há que se esclarecer que resultam improficuas as decisões referidas, porque, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Ademais, a Solução de consulta nº 94/2004 se refere à equiparação da atividade de transmissão de energia elétrica ao transporte de carga para fins de aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta correspondente na apuração do lucro presumido, e não para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da Cofins.

Analisemos a questão, portanto, à luz dos atos normativos que tratam da matéria.

No que diz respeito aos insumos, conforme já dito antes, não abrange as despesas com energia elétrica, uma vez que o legislador concedeu-lhe item próprio, apartado do inciso II do art. 3º, que trata dos insumos em ambas as leis que regem a matéria.

Se, em relação aos insumos, a legislação dispõe que devem ser serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao regulamentar a matéria, dispôs que podem ser descontados créditos das

despesas e custos incorridos no mês, relativos à energia elétrica consumida nos estabelecimentos de pessoa jurídica.

De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatoria formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada.

Destaco que o contribuinte não tem como atividade o serviço de distribuição de energia, pois a produz, transmite e distribui para si. Na transmissão e distribuição são utilizados os serviços prestados pelas concessionárias desses serviços públicos, mas não se pode confundir a situação da Companhia Brasileira de Alumínio com a hipótese de uma distribuidora de energia elétrica (ou de transmissora). Numa distribuidora de energia elétrica a sua receita corresponde ao preço da energia (mercadoria) somado ao preço da distribuição (serviço público prestado mediante concessão), pelo que caberia decidir se os encargos pelo uso do sistema de distribuição, como a quota da Reserva Global de Reversão, (RGR) admitem crédito ou não. 17 No caso deste processo tais encargos compõem o preço pago pelo serviço de distribuição recebido pelo contribuinte, de modo semelhante ao que acontece quando qualquer cliente (residente, comercial ou industrial) adquire a energia elétrica gerada pela Chesf18, por exemplo. A circunstância de a Companhia Brasileira de Alumínio produzir, ela própria, parte da energia que consome, utilizando em seguida os serviços de transmissão e distribuição prestados pelas concessionárias do setor elétrico brasileiro, não tem importância para fins dos créditos de PIS e Cofins porque os encargos do setor estão embutidos no custo da energia elétrica, apesar de poderem ser discriminados e contratados separadamente. Outrossim, é

impossível a utilização da energia elétrica sem assunção dos custos com a transmissão e distribuição. (grifei).

Na situação deste processo o contribuinte assume todos os encargos com a transmissão e a distribuição da energia elétrica, dentre eles o CCC (Conta de Consumo de Combustíveis Fósseis) do Sistema Isolado, o PROINFRA (Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica) e a CDE (Conta de Desenvolvimento Energético), e não há possibilidade reavê-los. Por integrarem o custo da energia elétrica, sendo indissociável do preço pago pelo serviço de sua distribuição, geram créditos, a teor do que dispõe o inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (e não com base na norma extraída do inc. II do mesmo artigo, já que o inc. III é mais específico e por isso cabe aplicar o princípio da especialidade: lex specialis derogat lex generalis). 19(grifei).

Tais encargos, obrigatórios, não são ressarcíveis para quem produz a energia elétrica e a consome. É mais uma razão para não excluí-los, como acontece com os valores correspondentes ao ICMS por Substituição Tributária ou o IPI, estes recuperáveis, o primeiro pelo substituto tributário do Imposto Estadual, o segundo pelo contribuinte do Imposto Federal. (grifei).

Destarte, cabe reconhecer os créditos sobre os encargos de transmissão e distribuição da energia elétrica. (grifei).

De relevo destacar que a matéria *sub examine* encontra precedentes neste E. Conselho conforme acórdão nº **3802-004.258 de 19/03/2015**, cujos excertos na parte de interesse a seguir se transcreve:

Quanto às despesas acessórias com energia elétrica

Extraí-se do relatório de auditoria fiscal (fls. 214/215) que a própria fiscalização já reconheceu o direito creditório calculado em relação ao custo com energia elétrica ("consumo, demanda e encargo de aquisição de energia elétrica, inclusive emergencial"), tendo glosado, contudo, os montantes correspondentes a "parcelamento, correção monetária, multa, iluminação pública e juros de mora". O sujeito passivo, por seu turno, defende que estas também deveriam ter sido consideradas.

Ante os fundamentos acima, mantém-se a decisão de piso no tocante a esse item de apreciação.

Das multas isoladas relativas aos Pedidos de Ressarcimentos

Destaca a decisão de piso:

O Auto de Infração das multas isoladas contempla quatro penalidades, a saber:

- duas relativas a Pedidos de Ressarcimento (PER), lançadas com pressuposto no § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430;***
- duas relativas a Declarações de Compensação (DCOMP), lançadas com base no § 17 do mesmo artigo.***

Os §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, juntamente com o § 16, foram incluídos pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, tendo entrado em vigor na data de publicação desta, em 14/06/2010. A redação é a seguinte, incluindo as dos §§ 15 e 16, atualmente revogados conforme informado abaixo:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002)

(...)§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)§15.Aplica-se o disposto no § 6º nos casos em que a compensação seja considerada não declarada.

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)(Revogado pelo art. 56, I, da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014)

§16.Nos casos previstos no §12, o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa..

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)(Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014)

§17.O valor de que trata o inciso VII do §3º poderá ser reduzido ou restabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda.(Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.(Redação dada pela Medida Provisória nº 656, de 2014)

Tendo os §§ 15 e 16 sido revogado pelo art. 56, I, da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, as duas multas sobre o valores dos créditos dos PER devem ser canceladas.

Isto, por força da retroatividade benigna estipulada no art. 106, II, "a", do CTN, pelo qual a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração.

Demonstrou a decisão de piso a superveniência da legislação que revogou os §§ 15 e 16 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme art. 56, I, da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, aplicando o instituto da retroatividade benigna, por força do ¹artigo 106, II, "a", do CTN.

Após sucessivas alterações nos §§ 15, 16 do já referido artigo 74, conforme Medida Provisória nº 656, de 2014, Lei nº 13.097, de 2015, Medida Provisória nº 668, de 2015, atualmente vige a Lei nº 13.137, de 2015, cuja artigo 27, II, revoga expressamente os §§ 15, 16 do artigo 74 do diploma legal em destaque.

As remissões legais acima referidas demonstram a aplicação ao caso do instituto da retroatividade benigna, assim não há reparos na decisão de piso.

Das multas isoladas relativas às Declarações de Compensação

Esclarece a Informação Fiscal de fl.5.361/5.373

INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA QUALIFICADA - INEXISTÊNCIA DE QUALIFICADORA E ERRO DE PREENCHIMENTO

Esclarece-se que a multa isolada acabou por ser aplicada em sua modalidade qualificada em decorrência de mero erro de preenchimento do software gerador do Auto de Infração, o e-Safira. Por essa razão, não foi aposta no processo qualquer motivação para suposta aplicação da qualificadora. (grifei).

De fato, não foi identificada nenhuma conduta ilícita por parte do contribuinte que importe na aplicação da multa isolada com a qualificadora prevista no § 16 e no fim do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, durante o exame fiscal, de modo que não há razão para aplicação da qualificadora.

(...)

Por essa razão, considerando que o sujeito passivo não praticou ato ilícito consistente na apresentação de pedido de ressarcimento baseado em falsidade ou com informações falsas, reiteramos a correção do valor da multa isolada para seu valor normal, à 50% dos créditos indeferidos nos pedidos de ressarcimento ou declarações de compensação.

Sobre as referidas multas, transcreve-se excertos da decisão de piso:

Quanto às duas multas isoladas sobre o débito objeto de DCOMP não homologadas, são mantidas com supedâneo no §

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

(...).

17 em comento, mas têm seus valores reduzidos à metade. A redação deste dispositivo foi modificada pelo art. 56, I, da recente MP nº 656, de modo a deixar expresso o percentual de 50% para a situação destes autos, que não comporta a qualificação para 100% inicialmente posta erroneamente no Auto de Infração. Como relatado, na diligência a própria fiscalização verificou ter havido erro na elaboração do lançamento, afastou a possibilidade de dolo e propôs a redução das duas multas lançadas com base nas DCOMP transmitidas em 15/06/2010 e 18/06/2010, a primeira no montante de R\$ 138.717,48, a segunda, de 1.387.160,93. (grifei).

(...)

O demonstrativo do crédito tributário exonerado no Auto de Infração das multas regulamentares é o seguinte (em Reais):

AI MULTAS REGULAMENTARES ISOLADAS - VALORES MANTIDOS E EXONERADOS				
	PER 09/08/10	PER 09/08/10	DCOMP 15/06/10	DCOMP 18/06/10
	COFINS 2T 2010	PIS 2T 2010	COFINS 1T2010	COFINS 1T2010
VLR AI BC MULTA	2.448.491,73	531.585,47	138.717,48	1.387.160,93
REDUÇÃO P/ 50%			69.358,74	693.580,47
VLR MANTIDO	0,00	0,00	69.358,74	693.580,47
VLR EXONERADO	2.448.491,73	531.585,47	69.358,74	693.580,47

Dos excertos acima verifica-se que não há reparos na decisão de piso, negando-se portanto provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A fundamentação a seguir quanto às preliminares e mérito prende-se às questões pontualmente destacadas na peça recursal.

PRELIMINARES

Inexistência de nulidade

Entre os argumentos aduzidos na peça recursal estão a preliminar de nulidade, por ausência de motivação do Auto de Infração, quanto às glosas questionadas existindo assim um prejuízo à defesa.

Restou demonstrado no presente voto as circunstâncias fáticas que motivaram a autuação, bem como a matéria tributável sob apreciação do julgador, ademais verifica-se que a recorrente foi regularmente cientificado, o que lhes oportunizou o exercício do contraditório e da ampla defesa, princípios constitucionais, corolários do devido processo legal, que possibilitam ao interessados arguir suas razões de defesa bem como lhe facultam a contraprova,

por todos os meios de prova admitidos em direito, *ex vi* do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim, constata-se que a recorrente pode exercer plenamente seu amplo direito de defesa, haja vista que desde a peça impugnatória, manifestação de inconformidade após a diligência solicitada pela DRJ, bem como no Recurso Voluntário a recorrente expôs minudentemente suas razões de defesa demonstrando plena compreensão dos fatos arrolados no auto de infração bem como a legislação que lhe dá suporte.

Assim, os Autos de Infração estão formalizados com observância das normas legais, tanto do ponto de vista material e processual, cumprindo portanto a fiscalização o seu mister visto que atendeu às disposições do artigos ²9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e os requisitos do ³artigo 142 do CTN, não se vislumbrando qualquer vício que comprometa a validade dos lançamentos, uma vez que foram atendidas todas as garantias processuais, nos termos do ⁴art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, além das disposições específicas dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ante os fundamentos expostos, depreende-se que o cerceamento de defesa alegado na peça recursal não pode ser acolhido, uma vez que ao sujeitos passivos foi assegurada a ampla defesa através da ciência do auto de infração que lhes possibilitou assim exercê-la através da peça impugnatória, peça processual que tem o condão de instaurar a fase litigiosa do procedimento, permitindo aos autuados oferecerem ao fisco por todos os meios de prova admitidos em direito, elementos que comprovem suas alegações.

Diante dos fundamentos acima constata-se que não há reparos no feito fiscal, tampouco na decisão de piso.

Decadência quanto aos créditos referentes ao 4º trimestre de 2008

Alega a Recorrente a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no 4º trimestre de 2008, visto que em função da complementação das autuações realizada pela fiscalização, como resultado da diligência determinada nestes autos, configurou-se novo lançamento, nos termos do § 3º, do art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorrekções.

² Art. 9.o. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁴ O art. 5º, LV, da Constituição Federal assim dispõe:

"Art. 5º.(...):

LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;" (grifei).

omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993).

Para a análise da matéria importa ressaltar, que tendo em vista a natureza da obrigação tributária, *ex lege*, o CTN estabeleceu os requisitos essenciais ao lançamento, que é a formalização do crédito, *ex vi* do art. 142 do mesmo diploma legal, *litteris*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Adotando-se o método sistemático de interpretação, pelo qual nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que se insere, colimando-se o preceito do art. 142 do CTN, em relação ao § 3º, do art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, verifica-se que no caso em exame não houve um novo lançamento, já que os requisitos essenciais não foram modificados pela diligência, visto que esta atingiu seu mister de esclarecer os pontos que foram passíveis de dúvidas pelo julgador de piso, o qual usou da prerrogativa conferida pelo caput do artigo 18 para solicitá-la.

Estabelecidos os parâmetros interpretativos verifica-se que não houve inovação ou alteração da fundamentação legal nem agravamento da exigência no sentido de majoração do *quantum* devido. Houve sim com relação ao lançamento das multas o esclarecimento quanto ao erro na qualificação, ensejando um valor menor de lançamento, como já analisado no recurso de ofício, fato que não tem o condão de alterar o prazo decadencial, uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 06/05/2013, logo considerando que o fato gerador mais antigo ocorreu em 30/10/2008, constata-se que foi lavrado no curso do prazo decadencial, tendo a ciência do resultado da diligência o fim de ensejar a garantia do contraditório e ampla defesa quanto ao seu resultado e não a inauguração do termo *a quo* do prazo decadencial, visto que o resultado da diligência não se reveste de novo lançamento como já enfatizado.

Da petição para juntada de laudo técnico

Protesta o impugnante pela juntada de laudos técnicos junto à empresa de auditoria independente - BDO RCS Auditores Independentes - para analisar a regularidade dos créditos questionados em cada um dos processos administrativos de ressarcimento, vinculados ao presente processo.

A juntada posterior ao momento impugnatório, de provas ao processo somente encontra amparo se comprovadas às condições impostas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Por oportuno registre-se que o processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, prescreve em seu art. 9º que *[a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito]*.

Já o art. 16, III, do citado diploma legal estabelece que a impugnação mencionará *[os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir]*.

Conforme já relatado nos autos o contribuinte teve 3 (três) oportunidades processuais para apresentar a prova de suas alegações, na impugnação, na manifestação de inconformidade após a diligência ou no recurso voluntário se demonstrada uma das hipóteses excepcionais disciplinadas nas alíneas de "a" a "c" do artigo 16, logo, a petição ora apresentada, após o recurso voluntário, para a juntada dos referidos laudos sem demonstrar a excepcionalidade exigida implica preclusão probatória neste momento processual.

MÉRITO

Após as considerações acima sobre o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, notadamente quanto ao conceito de insumo, passa-se à análise das glosas, especificamente destacadas na peça recursal.

GLOSAS DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – OPERAÇÕES DE FRETES DE TRANSFERÊNCIA

Com relação aos fretes do minério (bauxita) das minas à fábrica, constata-se o seguinte:

- Informação Fiscal de fl.5.364:

...na rubrica em questão, foram glosadas exclusivamente as operações que, segundo a descrição apresentada pelo sujeito passivo em suas memórias de cálculo, referiam-se a despesas com fretes internos à pessoa jurídica. As operações têm como descrição “Frete – Bauxita”, “Frete – Fábrica”, “Frete – Mirai”, “Frete – Itamarati” e “Frete – Poços de Caldas”, diferentemente do que alega o sujeito passivo, de que há operações relativas à manutenção, análises laboratoriais, etc (Resposta item 6).

(...)

A despeito das demais técnicas interpretativas existentes, o legislador, aqui, não deixou dúvidas ao especificar que o frete passível de creditamento é aquele **incorrido na operação de venda**, pois se de outra forma desejasse, bastava, para ampliar o alcance da norma, a omissão de sua parte final, em que especifica a operação na qual se permite a apuração de créditos.

- Decisão de piso, fls.5.575/5.661:

FRETES DO MINÉRIO (BAUXITA) DAS MINAS À FÁBRICA: IMPROCEDÊNCIA DO CRÉDITO, POR NÃO SE REFERIR À OPERAÇÃO DE VENDA

Embora pessoalmente interprete que os transportes de insumos, produtos intermediários e produtos acabados devam gerar créditos, deve prevalecer neste julgamento a interpretação da Cosit representada pela Solução de Consulta Cosit nº 226, de 20 de agosto de 2014, antecedida das Soluções de Divergência nºs 26, de 30 de maio de 2008, e 02, de 24 de janeiro de 2011. Segundo essa interpretação consolidada no âmbito da RFB, o transporte interno de insumos, produtos acabados ou em elaboração não geram créditos do PIS e Cofins não-cumulativos, por “não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias” (ementa da SC Cosit nº 226, de 2014). Por isso não assiste razão ao contribuinte.

No presente processo, a fiscalização identificou fretes entre os estabelecimentos do contribuinte (das minas à fábrica), glosando os créditos respectivos por interpretar que diante do **inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente seriam admissíveis créditos nas operações de vendas** (ver, no relatório, item DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS). (grifei).

- Recurso Voluntário, fls. 5.675/5.721:

3.1. Bens e Serviços utilizados como insumos.

Em relação aos itens “Bens utilizados como insumos” e “Serviços utilizados como insumos”, no Termo de Verificação Fiscal a fiscalização questionou a apropriação de crédito das contribuições em foco sobre as despesas de frete incorridas pela recorrente.

Isso porque, no entender da fiscalização, tais despesas não se enquadrariam no conceito de insumos, bem como não seriam relativas à hipótese de frete em operações de vendas, que seria a única hipótese de crédito sobre fretes permitida pela legislação.

Tal entendimento foi reforçado na Informação Fiscal, que complementou os autos de infração ora combatidos. No trecho a seguir transcrito, a fiscalização deixa expresso que a glosa dos valores registrados sob as rubricas "bens utilizados como insumos" e "serviços utilizados como insumos" referem-se, tão somente, a fretes contratados que não se referem especificamente ao frete de venda, isto é, que não estejam enquadrados no inciso IX, do art. 3º da Lei n. 10833, aplicável igualmente à Contribuição ao PIS por força do disposto no inciso II do art. 15 do referido diploma legal.

Assim, a despeito dos argumentos trazidos pela recorrente em relação a todas as suas despesas de frete, conforme decidiu o acórdão recorrido, a questão dos créditos apurados sobre os bens e serviços utilizados como insumos limita-se apenas à questão do transporte de matérias-primas do estabelecimento produtor até as fábricas da recorrente, no caso, o direito ao crédito sobre os fretes no transporte da bauxita, por ela adquirida, das minas em que é extraída, até as suas fábricas.

Em assim sendo, impõe-se o cancelamento de todas as glosas feitas pela fiscalização com base tão somente no pressuposto de que os gastos com transporte de matérias-primas não se enquadram nem na hipótese de crédito sobre insumos, nem da previsão de crédito sobre o frete, supostamente limitado às operações de venda direta aos adquirentes.

Em primeiro lugar, repise-se que a recorrente arcou com o ônus do frete relativo ao transporte de matérias-primas e outros insumos, sendo pacífico que tais valores integram-se ao custo dos referidos insumos, gerando direito ao crédito.

No caso da recorrente, a bauxita é matéria-prima essencial para o processo de produção do alumínio ao qual se dedica. Ora, o serviço de transporte de bens entre os estabelecimentos industriais e unidades de produção da pessoa jurídica, quando o produto ainda está em fase de industrialização, constitui custo de produção, na medida em que esse deslocamento se revela necessário à concretização do processo produtivo e, por esta razão, enquadram-se no conceito legal de insumo. O mesmo se diga quanto ao transporte de matérias-primas adquiridas de terceiros para serem usados como insumos.(grifei).

Amparada no escopo interpretativo da legislação de regência como discorrido de forma preambular, entendo assistir razão à recorrente visto que os fretes nas aquisições de insumo, enquadram-se como custo de aquisição, tal qual, no presente caso os fretes do minério (bauxita) das minas à fábrica, que têm a natureza de custo, por se tratarem de serviços aplicados na produção do alumínio, portanto serviços que têm relação de pertinência com a produção.

Na esteira desse raciocínio, decidiu recentemente essa colenda turma de julgamento, conforme acórdão nº 3302-003.148, nos termos a seguir ementados, na parte de interesse:

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Dos ajustes positivos de créditos

Quanto aos créditos extemporâneos aproveitados pelo contribuinte sem contudo retificar o DACON E DCTF no período em que foram gerados, não assiste razão à recorrente conforme a seguir se fundamenta na legislação de regência e no suporte fático demonstrado nos seguintes atos processuais:

- Termo de Verificação Fiscal- TVF, fls.4.276/4.290:

DOS AJUSTES POSITIVOS DE CRÉDITOS

74.Os valores pleiteados a título de “Ajustes Positivos de Créditos” referem-se, preponderantemente, segundo os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, a créditos extemporâneos calculados em relação a despesas com materiais de manutenção e serviços aplicados na produção incorridas no período compreendido entre março de 2004 e dezembro de 2009 e em relação a aquisições de ativos imobilizados realizadas entre outubro de 2006 e julho de 2009, conforme planilha a seguir.

Mês da Apuração dos Créditos	Crédito Extemporâneo PIS/PASEP	Crédito Extemporâneo COFINS	Descrição dos Créditos	Período de Referência dos Créditos
Dezembro de 2008	R\$ 1.122.272,75	R\$ 4.110.057,00	Materiais de manutenção e serviços aplicados na produção	Março de 2004 a Julho de 2005
Março de 2009	R\$ 1.124.824,96	R\$ 5.181.011,92	Materiais de manutenção e serviços aplicados na produção	Julho de 2005 a Março de 2007
Outubro de 2009	R\$ 1.104.982,37	R\$ 5.089.615,75	Importação de ativo imobilizado	Outubro de 2006 a Julho de 2009
Fevereiro de 2010	R\$ 1.250.131,61	R\$ 5.758.181,95	Materiais de manutenção e serviços aplicados na produção	Março de 2007 a Fevereiro de 2009
Maio de 2010	R\$ 393.925,28	R\$ 1.814.443,71	Materiais de manutenção e serviços aplicados na produção	Fevereiro de 2009 a Dezembro de 2009
Junho de 2010	R\$ 1.119.753,96	R\$ 5.157.654,63	Ativo Imobilizado	Não esclarecido pelo contribuinte

(...)

78. Do caput do art. 10, acima transcrito, depreende-se que a alteração das informações prestadas em DICON, o que engloba a apuração de créditos extemporâneos (§ 1º), deve ser efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador e não com a simples escrituração em demonstrativo posterior, como pretende o interessado. Ademais, faz-se necessária a retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) correspondente ao período em questão, como reza o § 5º do art. 10 da IN RFB nº 1.015, de 2010.

79. Tem-se, assim, **que a apropriação extemporânea de créditos, ainda que admitida, se limita às hipóteses e aos procedimentos previstos pela legislação tributária, não podendo ser efetuada pelo sujeito passivo sem observância das formalidades existentes.** (grifei).

- Recurso Voluntário, fls. 5675/5721:

No que toca a este item da autuação, o acórdão recorrido manteve o entendimento da fiscalização de que para que haja apropriação de créditos extemporâneos, deve o contribuinte retificar o seu DICON e DCTF do período

(...)

Tampouco os dispositivos citados pelo acórdão recorrido para fundamentar sua negativa ao aproveitamento dos créditos extemporâneos (inciso I, do parágrafo 3º, do art. 22 da IN SRF n. 600, atualmente inciso I, do parágrafo 2º, do art. 28, da IN RFB n. 900, de 30.12.2008) fazem qualquer exigência nesse sentido.

(....)

Como visto, não há nenhuma palavra a respeito da necessidade de o contribuinte retificar suas declarações como condição para o aproveitamento extemporâneo de seus créditos. O que os diplomas exigem é que cada pedido de ressarcimento refira-se a um único trimestre-calendário, o que é completamente distinto da afirmação feita no acórdão recorrido de que dessas regras deflui a exigência de retificação prévia do DICON e da DCTF dos contribuintes. Quer dizer, além de não constar em texto de lei, a exigência posta pelas autoridades fiscais, confirmada pela decisão a quo é fruto de interpretação equivocada de normas de status infralegal, que sequer teriam competência para impor uma condição restritiva de direitos, sem base em lei.

Ademais, exigir a retificação prévia de declarações é medida que, além de não constar da lei, tampouco das normas infra-legais, decorre de excesso de formalismo, que restringe o direito à apropriação dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, em detrimento do princípio da legalidade, que norteia a apuração desta contribuição, e também do alcance do interesse público.

Constata-se do TVF que o fundamento para o ajuste positivo de créditos não foi exatamente a vedação à utilização dos créditos extemporâneos, mas sim a operacionalização destes, uma vez que exige a legislação o cumprimento de requisitos para

tal, como a retificação do DACON e da DCTF, matéria principal da peça recursal quanto ao assunto em exame.

Embora a legislação infralegal expressamente condicione a utilização dos créditos extemporâneos a alteração das informações prestadas em DACON, mediante apresentação de demonstrativo retificador, o que engloba a apuração de créditos extemporâneos, como destaca a Informação Fiscal de fl.5.364 no item correspondente, esse condicionante não se trata de um mero formalismo, tampouco de uma interpretação desarrazoada da legislação de regência, mas visa exatamente preservar a norma material estampada no ⁵artigo 3º, §§ 1º e 4º, da Lei nº 10.833, de 2003 c/c o ⁶artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005, haja vista que o sistema de apuração de créditos no regime não-cumulativo, disciplinado nas normas legais de regência impõe que estes sejam determinados pela aplicação das alíquotas **sobre o valor das operações ocorridas no respectivo mês**, sendo portanto este o escopo legal, pois dada a repercussão em outros tributos federais, faz-se premente a perfeita identificação quanto à utilização dos créditos para dedução das contribuições devidas, compensação de débitos próprios ou o ressarcimento em espécie.

Dispõe apropriadamente a Informação Fiscal de fl.5.364:

*Da leitura da norma supra, fica evidente que o legislador pretendeu eleger o regime de competência para apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições. Isso porque deixa claro em seu caput que os créditos serão determinados pela aplicação das alíquotas sobre o valor das operações **ocorridas no mês (bens adquiridos no mês, despesas e encargos incorridos no mês e bens devolvidos no mês)**.*

*Nem mesmo a disposição contida no §4º da mesma norma deve gerar confusão acerca do assunto, uma vez que permite que créditos **não aproveitados** em determinado mês poderão sê-los nos meses subsequentes.*

⁵ Lei nº 10.833, de 2003
Art. 3º (...)

§ 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;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput , incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput , incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput , devolvidos no mês.

(...)

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

⁶ Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

*Atente-se para o fato de que a norma não usa o termo **não apropriados** e, sim, o termo **não aproveitados**, ou seja, trata-se de créditos apurados e apropriados no mês da ocorrência das operações das quais tem origem e que **não puderam ser aproveitados** no mesmo mês.*

Esclareça-se por oportuno, que a interpretação de uma norma jurídica pressupõe a utilização dos métodos estabelecidos pela hermenêutica para que se apreenda o verdadeiro significado do comando legal. Entre esses métodos, destaca-se a interpretação sistemática da legislação, uma vez que dado o arcabouço legal das normas tributárias, há normas que são ínsitas ao ordenamento jurídico tributário, visto que a exigência de um tributo, quando constatada sua incidência é um direito indisponível do Estado, tendo a autoridade tributária o Poder-Dever de exigi-lo, sendo portanto desnecessário repeti-las quando a realidade fática já demonstrou que há uma exigência tributária, prevista em lei envolvida no respectivo período.

Nesse sentido já decidiu essa colenda turma de julgamento:

Acórdão nº 3302003.155, de 27/04/2016:

*CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON.
RETIFICAÇÕES.COMPROVAÇÃO.*

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Acórdão nº 3302-003.189, de 17/05/2016:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

*REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO.CRÉDITOS
EXTEMPORÂNEOS. DACON. RETIFICAÇÃO.
OBRIGATORIEDADE.*

O aproveitamento de créditos extemporâneo no Sistema Não Cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original.

Há também outros precedentes neste E. Conselho:

Acórdão nº 3403-002.717, de 29/01/2014:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-
calendário:2007, 2008*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS
EXTEMPORÂNEOS.RETIFICAÇÕES.COMPROVAÇÃO.*

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

*CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO.
CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON.
RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.*

Os créditos da não cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

***RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS
(EXCLUSÃO DO IPI NO CÁLCULO DOS CRÉDITOS) E DEVOLUÇÃO DE VENDAS:
IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES, POR AUSÊNCIA DE PROVAS***

Com relação às matérias **Devoluções de Vendas e Recomposição da base de cálculo dos créditos** reproduz-se a seguir os quesitos objeto da Resolução/DRJ e a Informação Fiscal respectiva ao item sob apreciação.

Devoluções de Vendas

Quesito Resolução/DRJ:

5 - Relativamente ao item “Devoluções de Vendas”, anexar planilha relacionando as notas fiscais que compõem o demonstrativo de fls. 3.782/3.783, totalizando mensalmente, esclarecendo se a razão da diferença entre a base de cálculo dos créditos apurada pela Fiscalização (Coluna A-B-C) e aquela apurada pelo contribuinte é unicamente a exclusão do valor do IPI e do ICMS-ST.

- Informação Fiscal de fl.5.364:

A base de cálculo encontrada pela Fiscalização para a rubrica em questão foi apurada identificando-se, no âmbito da EFD e dos arquivos Sintegra, todas as operações de devoluções de vendas, abatendo-se das mesmas, quando incidentes, o ICMS por substituição e o IPI, recuperável, além das glosas específicas relativas as notas fiscais nº 37186, 9892, 23179 e 1111, não apresentadas pelo sujeito passivo.

Da mesma forma como ocorreu no exame dos Bens Utilizados como Insumos, em função de termos utilizado a EFD e os arquivos Sintegra para análise das Devoluções de Vendas, elaboramos planilhas com todas as operações consideradas como Devoluções de Vendas (por nota fiscal e com consolidação mensal), que foram envelopadas/encapsuladas em arquivo pdf (Recibo SVA, fl. 5316), acompanhadas da planilha anexada originalmente à época do exame dos ressarcimentos e compensações com a totalização da base de cálculo encontrada. Elaboramos também planilhas com as operações glosadas, referentes às notas fiscais nº 37186, 9892, 23179 e 1111, não apresentadas pelo sujeito passivo. Todos esses arquivos também foram gravados em mídia DVD para remessa a esta DRJ/RJ, acompanhados dos arquivos da EFD e Sintegra, fontes de dados para análise desta rubrica. (grifei).

Questiona a recorrente especificamente com relação às seguintes notas fiscais:

(i) nota fiscal n. 016902 de devolução de venda (doe. anexo) e a planilha anexa (doe. anexo), relativa ao mês de outubro de 2008: a recorrente apropriou o respectivo crédito sobre o valor de R\$76.677,78, e não de R\$ 80.511,66, como seria se o IPI tivesse integrado a apuração dos créditos da contribuição em apreço;

e (ii) nota fiscal n. 006146 de devolução de venda (doe. anexo) e a planilha anexa (doe. anexo), relativa ao mês de maio de 2010: a recorrente apropriou o respectivo crédito sobre o valor de R\$240.746,85, e não de R\$ 250.376,72, como seria se o IPI tivesse integrado a apuração dos créditos das contribuições em apreço".

Constata-se dos arquivos encapsulados em pdf (Recibo SVA, fl. 5316):

i) com relação à nota fiscal NF - 016902 a seguinte informação, **linha 62** com:

DEVOLUCAO DE VENDAS SUJEITAS A INCIDÊNCIA NAO-CUMULATIVA-10/2008-16902-60.425.857/0001-85-<N/D>-1202-DEVOLUCAO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS-80.511,67-0,00-⁷3.833,89-76.677,78

ii) com relação à nota fiscal NF - 6146 - não há referência à citada NF.

Recomposição da base de cálculo dos créditos

Quesito Resolução/DRJ:

6 - Relativamente ao item "Recomposição da Base de Cálculo dos Créditos", informar se a recomposição da base de cálculo dos créditos relativos a "Bens Utilizados como Insumos" e "Devoluções de Vendas", por meio da exclusão do IPI e do

⁷ Valor do IPI.

ICMS-ST, se deu em relação à totalidade das notas fiscais consideradas. Em caso negativo, relacionar as notas fiscais em relação às quais o contribuinte havia incluído aqueles impostos na apuração dos créditos, totalizando mensalmente.

- Informação Fiscal de fl.5.364:

A exclusão do IPI recuperável e do ICMS por substituição se deu apenas nas operações de Bens Utilizados como Insumos e Devoluções de Vendas em que o contribuinte efetivamente escriturou os referidos impostos na EFD e nos arquivos Síntegra.

Nesse sentido, elaboramos as planilhas das operações de Aquisição de Bens Utilizados como Insumos e de Devoluções de Vendas (por nota fiscal e com consolidação mensal) em que foram identificadas a escrituração de pelo menos um dos impostos incidentes sobre a referida operação. Esses arquivos foram envelopados/encapsulados em arquivo pdf (Recibo SVA, fl. 5317) e gravados em mídia DVD para remessa a esta DRJ/RJ.(grifei).

Pela pertinência da análise reproduzo excertos da decisão de piso:

Relativamente à glosa vinculada à incidência do IPI, a Impugnante concorda que tal imposto, quando recuperável, não deve compor os créditos em análise. Porém, afirma não ter computado nos créditos apurados o valor do IPI, apresentando como prova, “a título exemplificativo”, cópias de duas notas fiscais (nos processos nºs 12585.000392/2010-42, 12585.000396/2010-21, 12585.000400/2010-51 e 12585.000402/2010-40 é apresentada cópia de apenas uma).

(...)

Como na Manifestação de Inconformidade Complementar, oposta ao resultado da diligência, a informação acima não é refutada, tampouco o contribuinte comprova como a fiscalização teria computado indevidamente as duas Notas Fiscais citadas, mais uma vez por ausência de provas não lhe cabe dar razão.

Quanto ao item 3.3 da Impugnação Complementar, sob o título “Devolução de vendas”, a alegação, ausente da Impugnação inicial, é no sentido de que “parece que fiscalização não se atentou para o procedimento adotado pela impugnante, considerando, para fins de apuração de crédito da contribuição em comento, apenas as operações cujos CFOP são específicos de devolução de vendas, desconsiderando aqueles relativos a ‘outras entradas’”.^

O que foi dito ao final do tópico OUTROS INSUMOS GLOSADOS deste voto, quando rejeitada a alegação de que haveria dentre as glosas gastos ligados à manutenção, análises laboratoriais etc, cabe também aqui: o ônus de provar erros que teriam sido cometidos pela fiscalização é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica, desacompanhada de provas.(grifei).

Verifica-se assim que a recorrente não conseguiu refutar as informações consignadas pela fiscalização.

Energia elétrica: direito ao crédito sobre dispêndios com transmissão e distribuição

Destaca a decisão de piso:

Os valores desta rubrica sobre os quais os créditos continuam não admitidos são os seguintes:

a) lançamentos para os quais não houve comprovação documental, conforme planilha NOTAS FISCAIS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE;

b) retirada do ICMS por Substituição Tributária nas dez Notas Fiscais emitidas por BAESA ENERGÉTICA BARRA GRANDE S/A, de nºs 565, 580, 597, 15, 44, 139, 210, 262, 313 e 371, relativas aos meses de outubro de 2008 a julho de 2009 como informado ao final da planilha INTIMAÇÃO FISCAL - MPF-D Nº. 08.1.80.00-2011-00023-9 (glosa não foi contestada, sendo fundamentada pelo Auditor-Fiscal no item sob o título RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS);e

c) no mês de dezembro de 2009, R\$ 5.434.386,06, resultado da soma de duas glosas: “ESTORNO PIS S/ARREND.MACHADINHO”, base de cálculo dos créditos no valor de R\$ 729.003,03, e lançamento “PIS COFINS | 5300168265 | PIS S/ ARREND. MACHADINHO”, base de cálculo no valor de R\$ 4.705.383,03, este desconsiderado pela fiscalização por não se referir à aquisição de energia elétrica e em função de a documentação apresentada pelo interessado ter se limitado a correios eletrônicos enviados entre o contribuinte e o grupo MAESA, conforme se depreende do arquivo de NOTAS FISCAIS – Anexo 5 (ver planilha INTIMAÇÃO FISCAL - MPF-D Nº. 08.1.80.00-2011-00023-9, DEZEMBRO/2009, e no Anexo 5 dessa Intimação, a linha correspondente ao documento nº 5300168265, data da Nota Fiscal 31.12.2009).

Para quantificar o crédito adicional a ser reconhecido sobre os encargos de transmissão e distribuição da energia elétrica (a ser acrescido aos montantes reconhecidos no Despachos Decisórios dos quinze processos dos PER/DCOMP), mantendo-se a glosa em relação aos três itens acima, inicialmente demonstro abaixo os montantes da glosa na rubrica “04. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a forma de vapor”, da PLANILHA GERAL DE CRÉDITOS. A coluna à direita (GLOSA cf. Despacho Decisório) totaliza, em cada mês, a base de cálculo

dos créditos da transmissão e distribuição da energia e dos itens “a”, “b” e “c” acima:

Com relação ao questionamento do contribuinte quanto ao suposto equívoco da DRJ na análise da alínea "c" acima transcrita, invoca para justificar sua tese os seguintes argumentos:

i) a redação dos itens 863 e 64 do TVF sobre "... valores de créditos tomados, pela recorrente, sobre despesas de contraprestações de arrendamento mercantil (itens 63 e 64);

ii) Enganou-se a DRJ, ao analisar este item, incluindo-o na glosa atinente às despesas com energia elétrica. Até porque o Mandado de Procedimento Fiscal que instruiu estes autos de infração recebeu o número MPF n. 08.1.90.00-2012-02724-2, e não o número de MPF mencionado pelo acórdão n. 11-48840, no trecho acima transcrito (grifei)

Verifica-se não assistir razão à recorrente pelos fundamentos a seguir.

Na Informação Fiscal de fl.5.364 demonstra a fiscalização:

GLOSAS DE ENERGIA ELÉTRICA – ENCARGOS SETORIAIS E ICMS-ST

*No que diz respeito às glosas efetuadas para a rubrica em questão, **ressalta-se que as mesmas referiram-se tão-somente aos pagamentos dos encargos setoriais aplicáveis ao contribuinte.** (grifei)*

Ademais, foram abatidos da base de cálculo dos créditos os valores correspondentes ao ICMS por Substituição Tributária (ICMS-ST) destacados nas notas fiscais nº 565, 580, 597, 15, 44, 139, 210, 262, 313 e 371, emitidas por BAESA ENERGÉTICA BARRA GRANDE S/A – CNPJ 04.781.143/0001-39.

Assim, elaboramos planilhas com todas as operações admitidas e glosadas de Despesas com Energia Elétrica (por nota fiscal e com consolidação mensal), que foram envelopadas/encapsuladas em arquivo pdf (Recibo SVA, fl. 5315), acompanhadas das cópias das notas fiscais em que houve a inclusão na base de cálculo de créditos das contribuições do ICMS por substituição tributária, além da planilha anexada originalmente à época do exame dos ressarcimentos e compensações com a totalização da base de cálculo encontrada, bem como as memórias de cálculo específicas de energia elétrica

⁸ DAS DESPESAS DE CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

63. Após análise da composição dos créditos informados para a rubrica em questão, foram selecionados para comprovação documental, devido à sua relevância, os lançamentos com a descrição “Arrendamento Machadinho”. Os valores em questão se referem à construção da Usina Hidrelétrica Machadinho, como esclarece o interessado.

64. Para tanto, o contribuinte foi intimado a apresentar o respectivo contrato de arrendamento mercantil acompanhado das faturas e comprovantes de pagamentos relacionados ao contrato. A documentação requerida foi apresentada a contento, de modo que os valores informados em DACON foram integralmente aceitos por esta Fiscalização.

apresentadas pelo sujeito passivo, em que constam a segregação das despesas de energia elétrica (fornecimento e encargos).

Diante da informação acima, verifica-se dos arquivos encapsulados em pdf (Recibo SVA, fl. 5315), **linhas 6975 e 6976** que os valores correspondem exatamente aos valores não considerados pela decisão de piso com os fundamentos apresentados à alínea "c" **verificando-se ainda no referido arquivo encapsulado à linha 6978** a seguinte informação:

Obs: Os lançamentos “PIS COFINS | 5300168265 | PIS S/ ARREND. MACHADINHO DEZ/09 | 18/12/2009 | 28/12/2009 | R\$ 4.705.383,03” e “ |5300149794|ESTORNO PIS S/ARREND.MACHADINHO JUN09|10/12/2009|10/12/2009|R\$-729.003,03” foram desconsiderados em função de não se referirem à aquisição de energia elétrica e de a documentação apresentada pelo interessado ter se limitado a correios eletrônicos enviados entre o contribuinte e o grupo MAESA, conforme se depreende do arquivo de NOTAS FISCAIS – ANEXO 5 – pg 199 a 204.(grifei).

Com relação à divergência nos números dos MPF, também não assiste razão à recorrente. Vejamos.

O MPF nº 08.1.80.00-2011-00023-9, de 24/03/2011, citado no TVF e AC/DRJ foi emitido para análise dos PER conforme descrição a seguir:

*VERIFICAÇÃO DE
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO DE
TRIBUTOS COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO: 4º
TRIMESTRE DE 2008 AO 2º TRIMESTRE DE 2010;*

*PIS NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO: 4º TRIMESTRE DE
2008 AO 2º TRIMESTRE DE 2010;*

Em decorrência da Diligência para análise dos PER foi emitido o MPF(F) nº 08.1.90.00-2012-02724-2, de 14/06/12, citado no recurso voluntário, para lavratura do AI. Está portanto correto o nº do MPF citado pelo AC/DRJ.

Dos Juros de Mora

Quanto à incidência dos juros de mora, está prevista no artigo 161 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."(grifei).

Os juros de mora, *ex vi* do art. 161 retrotranscrito, incidem quando da insuficiência ou do retardo do pagamento do crédito tributário, qualquer que seja a intenção da contribuinte ou o motivo do atraso, visto que a natureza cogente da norma tributária estabelece **seja qual for o motivo determinante da falta**.

Assim, sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme disciplina o parágrafo único do art. 142 do CTN, cumpre ao agente público, no caso em espécie, ao Auditor-Fiscal, desempenhá-la na forma e nas condições estabelecidas por lei. Nesse mister, foram aplicados aos débitos objeto da presente lide o percentual de juros de mora com escopo na legislação específica.

Da multa de ofício

Incidem sobre os saldos devedores remanescentes de compensação parcialmente não homologada, quando não declarados em DCTF, multa de ofício de setenta e cinco por cento, por força art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Da incidência de juros sobre a multa de ofício

Com relação aos juros moratórios sobre a multa de ofício, observe-se a dicção dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional - CTN:

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

...

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, **converte-se em obrigação principal** relativamente à penalidade pecuniária.*

...

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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

Dos dispositivos acima transcritos constata-se que a obrigação tributária concebida pelo CTN surge com a ocorrência do fato gerado, no entanto, os elementos da relação jurídico-tributária só se encontram delineados por meio de ato administrativo, denominado de lançamento, quando então surge o crédito tributário.

Com efeito, é importante ressaltar nos termos das disposições do artigo 139 acima transcrito que o legislador fez questão de diferenciar obrigação tributária do crédito tributário, apesar deste decorrer daquela e ambos terem a mesma natureza.

Segundo ⁹Paulo de Barros Carvalho:

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ª ed - São Paulo: saraiva, 2009, p.400.

crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento. O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma.

Nesse sentido cabe transcrever as disposições do art. 161 do CTN:

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

Com efeito, a interpretação que se pode inferir do art. 161 acima transcrito encontra eco nos artigos precedentes do CTN já transcritos de modo a sinalizar que a norma insculpida no referido artigo não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Assim, na esteira desse raciocínio deduz-se que o crédito tributário abriga tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, uma vez que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

A matéria nuclear *sub examine* tem sido objeto de discussão recorrente nesse E. Conselho, de modo que adoto como fundamento decisório o voto proferido no Acórdão nº **9303-002.400, de 15/08/2013**, com escopo no artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, cuja ementa e excertos do voto estão a seguir transcritos, na parte de interesse:

EMENTA

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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

EXCERTOS DO VOTO

A matéria trazida à apreciação deste colegiado restringe-se à incidência de juros de mora sobre multa de ofício não paga na data de seu vencimento.

A decisão recorrida afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir esse entendimento não merece prosperar, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre os créditos tributários não pagos no vencimento, aí incluídos aqueles decorrentes de penalidades, senão vejamos.

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

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Paralelamente, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, indubitavelmente, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Conforme palavras do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

“Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, o que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro. “Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica é que a penalidade é crédito tributário.(sic).

Passamos agora a verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

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

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

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.(grifei).

Feitas essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

A jurisprudência ainda pode ser demonstrada através dos seguintes acórdãos:

Acórdão nº 9101-001.863, de 30/01/2014:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

Ementa:

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Acórdão nº 2301-004.441, de 27/02/2016:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício constitui juntamente com o tributo atualizado até a data do lançamento o crédito tributário e está sujeito à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

É digno de realce que o entendimento do STJ acerca da matéria conforme ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ante o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos serviços utilizados como insumos, nas operações de fretes de transferência do minério (bauxita) das minas à fábrica.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar