



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

Processo n° 10283.720737/2007-51
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3301-001.846 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2013
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PHILIPS DA AMAZONIA INDUSTRIA ELETRONICA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 28/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 31/12/2004, 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005

LANÇAMENTO. DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO.

O auto de infração deve estar instruído com as provas do fato jurídico tributário, nos termos do artigo 9º, *caput*, do Decreto nº 70.235/1972. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência do fato jurídico tributário ou da prática de infração, como condição para que se realizem a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente.

(assinado digitalmente)

BERNARDO MOTTA MOREIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Real e Bernardo Motta Moreira.

Relatório

Trata-se Recurso de Ofício em face da decisão que julgou procedente a impugnação do contribuinte e exonerou o crédito tributário relacionado a auto de infração (fls. 14/22) lavrado para cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, do período de fevereiro/04 a março/05, acrescida multa de ofício e juros de mora.

De acordo com a autuação (fl. 16):

“Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, relativos à COFINS, consubstanciados, mormente, na desconsideração das receitas de subvenções auferidas pela empresa, em decorrência de fruição de benefício fiscal estadual, quando da elaboração das bases de cálculo da contribuição em tela. Com efeito, a fiscalização pode constatar durante o transcorrer do procedimento fiscal que a pessoa jurídica utilizou-se de benefício fiscal, de cunho regional, previsto na Lei Estadual nº 2.826, de 29/09/2003, constituído no aproveitamento de Crédito Estímulo no valor do débito apurado na conta gráfica do ICMS. Para a Receita Federal a fruição de tal benefício por parte das empresas domiciliadas na Zona Franca de Manaus, constitui subvenção, não importando se os valores economizados em função do incentivo fiscal possam ser classificados como subvenção para custeio ou para investimento. O que se leva em consideração é a receita auferida pela pessoa jurídica em decorrência de parte de sua obrigação tributária ter sido dispensada pelo Estado, implicando destarte, num ganho econômico-financeiro efetivo para a mesma”.

Irresignada, a ora Recorrida apresentou impugnação alegando, em síntese: a) que na Dacon e nas planilhas entregues pela Fiscalização para preenchimento não existiria linha própria para as receitas de subvenção relativas ao incentivo fiscal do ICMS; b) que teria incluído as receitas de subvenção relativas ao incentivo fiscal do ICMS na base de cálculo da COFINS, informando tais valores na linha “Outras Receitas” ; c) que as planilhas de fls. 191/192 e as cópias do livro Razão de fls. 123/137 comprovariam a alegação do item “b”; d) que, ainda que as parcelas de incentivo de ICMS não tivessem sido incluídas na apuração da base de cálculo da COFINS, a Fiscalização não poderia efetuar o lançamento em decorrência de decisão judicial; e) que, ainda que as parcelas de incentivo de ICMS não tivessem sido incluídas na apuração da base de cálculo da COFINS, não poderia haver o lançamento pelo fato de que tais parcelas não representariam ingresso de receitas, já tendo sido tributadas por comporem o preço das mercadorias. Por fim, pugnou pela improcedência do lançamento.

No primeiro exame do feito (fls. 242/245), o i. Relator da 3ª Turma da DRJ/BEL, ao argumento de que as alegações apresentadas pelo contribuinte de que teria incluído as receitas de subvenção relativas ao incentivo fiscal do ICMS na base de cálculo da COFINS, na linha “Outras Receitas”, necessitaria de uma comprovação mais segura, baixou o processo em diligência com os seguintes objetivos: a) verificar, por intermédio da análise dos

livros fiscais e de outros documentos que entender necessários, a alegação do contribuinte de que as receitas de subvenção relativas ao incentivo fiscal do ICMS teriam sido incluídas na base de cálculo da COFINS na linha “Outras Receitas”; b) apurar, utilizando os livros fiscais, os saldos das contas contábeis informadas pelo contribuinte como integrantes da linha “Outras Receitas”, conforme planilha de fls. 188/189; c) juntar aos autos toda a documentação que servir de suporte para as providências “a” e “b”; d) apresentar quaisquer outras informações e anexar outros documentos que se considere úteis ou necessários ao prosseguimento do julgamento do presente processo; e) consolidar em relatório circunstanciado as informações prestadas em atendimento à presente diligência, prestando os esclarecimentos solicitados, detalhando as providências adotadas bem como seus resultados, indicando a eventual apresentação de novos elementos e fazendo, se for o caso, referência às folhas do processo onde se encontrarem documentos a que se referir.

Em resposta (fls. 472/474), o Auditor Fiscal autuante elaborou o Relatório Fiscal, valendo trazer à baila os seguintes excertos:

10 – No tocante as “outras receitas”, verificou-se que os valores informados nos demonstrativos preenchidos pela diligenciada, não estão em consonância com o total das receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS, consignados na escrita comercial da diligenciada.

11 – Com efeito, restou constatado pelos registros contábeis da diligenciada, que em alguns meses os valores totais das “outras receitas” foram menores que os valores da subvenção, expressa na conta 7793000 - subvenção p/ custeio - Icms/outros. Foi o que ocorreu, por exemplo, nos meses de mar/2004 e jun/2004. Isso forçosamente leva a inferir que, nestes meses ou não foi computado o valor da subvenção nas receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS e foram consideradas apenas as outras receitas, ou apenas parte dela – subvenção – foi oferecida à tributação, deixando de lado as receitas, que deveriam compor as “outras receitas”, dos demonstrativos.

12 – Assim é que no mês de março/2004, a contabilidade apresenta como a crédito da conta 7793000 - subvenção p/ custeio - Icms/outros, o montante de R\$ 2.557.984,90, além de indicar crédito na conta de receita 9040000 - Aluguéis Rec/Outras Rec, 252.841,72. Estas contas, que somadas atingem o valor de R\$ 2.810826,62, deveriam integrar o montante das “outras receitas”, declarado no demonstrativo e no DACON do período, mas não constam dos mesmos, pois o valor informado nestes documentos apresentados pela diligenciada montam apenas a quantia de R\$ 2.413,114,34.

13 – No tocante ao mês de abril/2004, foi diferente, pois, malgrado o informado no demonstrativo e no DACON referente às “outras receitas”, ser de R\$ 4.566.606,46 o valor do benefício fiscal expresso na conta 7793000 - subvenção p/ custeio - Icms/outros, apresentar o valor de R\$ 4.263.969,25, a contabilidade mostra outras receitas que deveriam integrar as receitas tributáveis pelas contribuições em questão.

14 – De fato, a conta 9040000 - Aluguéis Rec/Outras Rec, indica um montante de receita no mês, no valor de R\$ 126.420,86, já a contas 920000 RPC Moeda Est-fisc-fin (hedge) apresenta o valor de R\$ 84.055,09, enquanto a conta 920001 Result, hedge-Oper, Não Liquid, o valor líquido de R\$ 642.363,00 (créditos menos débito no período). Estas duas últimas contas, que mostram os ganhos nas operações de Hedge no período, montam, somadas às receitas de aluguel, o total de outras receitas tributáveis no mês, pelo PIS e pela COFINS, no valor R\$ 852.838,95.

15 – Este valor, R\$ 852.838,95, supera a diferença entre o valor de R\$ 4.566.606,46, informado no demonstrativo e na DACON, e valor de R\$ 4.263.969,25, expresso na conta 7793000 - subvenção p/ custeio - Icms/outros, que monta R\$ 302.637,21, permitindo assim concluir, ter havido um valor de receita tributável, R\$ 550.201,74 (852.838,95 – 302.637,27), desconsiderado quando da apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

16 – Releva observar, em relação à tributação do hedge pelas contribuições em comento, que os ganhos auferidos nas operações envolvendo o mesmo, estavam sujeitos à tributação normal das exações fiscais, ficando desoneradas destas (alíquota zero) somente a partir de abril/2005, com o advento do Decreto n° 5.442/2005.

17 – Insta observar que as divergências apuradas se estendem também a outros períodos, citando-se os acima apenas como exemplos, implicando tais fatos na comprovação de nem todas as receitas auferidas da pessoa jurídica, foram devidamente oferecidas à tributação das contribuições.

A 3ª Turma da DRJ/BEL, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação, por entender que, mesmo após a diligência solicitada, a Autoridade Fiscal autuante não se desincumbiu do ônus de provar que o sujeito passivo cometeu o ilícito tributário que lhe é imputado, restando evidenciado nos autos a falta de prova, a cargo da Fiscalização, da desconsideração por parte empresa das receitas de subvenções auferidas por ela, em decorrência de fruição de benefício fiscal estadual, quando da elaboração das bases de cálculo da COFINS.

De acordo com o voto do i. Relator,

“embora o lançamento refira-se a 14 (quatorze) fatos geradores, a Autoridade Fiscal autuante reporta-se a apenas dois (março/2004 e abril/2004), sem, entretanto, apresentar elementos que permitam concluir que as receitas de subvenções relativas a esses dois meses não foram consideradas pela empresa no cálculo da contribuição. Inclusive em relação ao mês de abril concluiu [...] que apenas o valor de R\$ 550.201,74 de receita tributável foi desconsiderado quando da apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Relativamente ao mês de março/2004 constata-se que se equivocou a Autoridade Fiscal em relação ao valor da subvenção, quando afirma ‘a contabilidade apresenta como valores a crédito da conta 7793000 - subvenção p/ custeio - Icms/outros, o montante de R\$ 2.557.984,90’, pois o valor

correto é R\$ 2.298.706,24 (consta do livro razão) o que torna

incorreta, também, a conclusão de que a soma dos créditos das contas 7793000 (subvenção p/ custeio - Icms/outros) e 9040000 (Aluguéis Rec/Outras Rec) totaliza R\$ 2.810.826,62. Também não explicou a Autoridade Fiscal a que se refere o valor de R\$ 2.413.114,34, informado pela empresa no campo Outras Receitas do Dacon, pois assim concluiu em seu relatório fiscal: 'Estas contas, que somadas atingem o valor de R\$ 2.810.826,62, deveriam integrar o montante das 'outras receitas', declarado no demonstrativo e no DACON do período, mas não constam dos mesmos, pois o valor informado nestes documentos apresentados pela diligenciada montam apenas a quantia de R\$ 2.413.114,34'.

Quando ao mês de abril/2004 a Autoridade Fiscal após afirmar ser o valor informado no demonstrativo e no DACON referente às 'outras receitas', de R\$ 4.566.606,46 e o valor do benefício fiscal expresso na conta 7793000 - subvenção p/ custeio - Icms/outros ser de R\$ 4.263.969,25, não afirmou que este valor (R\$ 4.263.969,25) não fez parte da base de cálculo da contribuição, pois concluiu em relação a tal período da seguinte forma 'Este valor, R\$ 852.838,95, supera a diferença entre o valor de R\$ 4.566.606,46, informado no demonstrativo e na DACON, e o valor de R\$ 4.263.969,25, expresso na conta 7793000 - subvenção p/ custeio - Icms/outros, que monta R\$ 302.637,21, permitindo assim concluir, ter havido um valor de receita tributável, R\$ 550.201,74 (852.838,95 - 302.637,27), desconsiderado quando da apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS'.

Consta do Relatório Fiscal, também, o seguinte: 'Insta observar que as divergências apuradas se estendem também a outros períodos, citando-se os acima apenas como exemplos, implicando tais fatos na comprovação de nem todas as receitas auferidas da pessoa jurídica, foram devidamente oferecidas à tributação das contribuições'. Analisando-se a observação posta acima, infere-se que não foram todos os demais períodos objetos do lançamento que apresentaram divergências, mas alguns outros não citados pela Autoridade Fiscal.

A legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento 'deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito'.

Em face de o crédito tributário exonerado encontrar-se acima do limite de alçada, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, houve recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Bernardo Motta Moreira

Ouvi atentamente as palavras da Dra. Thais Fontoura Lipinski, patrona da Recorrida, proferidas da Tribuna.

Por atender à exigência relativas à alçada, merece conhecimento o recurso de ofício.

Do exame detido dos autos, considero que não merece reparos a decisão recorrida. A meu sentir, consoante decidido pela instância *a quo*, é dever inarredável do Fisco motivar, a contento, todos os atos administrativos postos a seu encargo pelo ordenamento jurídico.

Ressalto constituir tal encargo um dever jurídico, cuja fonte tem assento no mais elevado patamar normativo, o da Constituição da República Federativa do Brasil, como corolário dos princípios da legalidade e da tipicidade. Em suma, dever jurídico emergente da própria Carta Política (cf. art. 5º, II e XXXIX; art. 37, caput, e art. 93, X),¹ e não mero ônus processual da Fazenda Pública, enquanto parte num determinado e eventual contencioso administrativo fiscal. Ora, o dever de motivar o ato do lançamento tributário – bem o definiu exaustivamente a melhor doutrina – antecede mesmo a própria existência de eventual litígio nesta seara administrativa. A propósito do que acabo de afirmar, leia-se o escólio de ALBERTO XAVIER:²

*“Ao contrário do que entendia a antiga jurisprudência do Reichsfinanzhof e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por RAUSCHNING, BERGER e LOUVEAUX, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um **dever jurídico**. Trata-se, portanto, de um verdadeiro **encargo de prova** ou dever de investigação, que não se vê vantagem alguma em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus de prova objetivo (*objektive Beweislast*), ônus da probabilidade (*Vermutungslast*) ou situação, base ou condição da prova (*Beweislagen*).”* (Grifei).

¹O dever de motivação das decisões administrativas do Poder Judiciário, objeto da norma veiculada no art. 93, X, da CRFB, é, obviamente, por equivalência ou paridade, claramente extensível às autoridades do Poder Executivo, notadamente àquelas lotadas em órgãos da Fiscalização Tributária. Sobre o tema, leia-se a conhecida doutrina de LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, in *Mandado de Segurança*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 143;

No mesmo sentido, leia-se o autorizado magistério doutrinário de KLAUS TIPKE & JOACHIM LANG, AGUSTÍN GORDILLO, JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, PEDRO MACHETE, RUY BARBOSA NOGUEIRA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, PAULO BONILHA e AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, dentre outros tantos reputados juristas.

O flagrante descumprimento da obrigação de motivar o ato administrativo de lançamento importa na inescapável declaração de sua nulidade. Assim toda a mais autorizada doutrina, aqui e no estrangeiro. Nesta senda, leia-se novamente o magistério de ALBERTO XAVIER:³

“Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (Beweislosigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, (...).

(...)

*Um pressuposto do direito de ampla defesa, do princípio do contraditório e do direito de acesso ao Poder Judiciário consiste no dever de fundamentação expressa dos atos administrativos que afetem direitos e interesses legítimos dos particulares. Com efeito, só a externalização das razões de fato e de direito que conduzem a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão compreender a decisão e livremente optar entre aceitá-la ou impugná-la administrativa ou jurisdicionalmente. **Também só com essa externalização será possível ao órgão julgador controlar a validade do ato impugnado.** E daí que a Constituição de 1988 tenha estabelecido no inciso X do artigo 93 o dever de fundamentação das decisões administrativas do Poder Judiciário, dever este extensível às autoridades administrativas, por paridade de razão.*

Sendo pressuposto do exercício de direitos constitucionalmente assegurados, o dever de fundamentação tem também raiz constitucional, pelo que devem reputar-se inconstitucionais leis que eventualmente o dispensem ou restrinjam.

(...)

Nos atos vinculados – como é o caso do lançamento – a fundamentação contentar-se-á com a indicação dos pressupostos de fato e da lei aplicável, que constituem as premissas do raciocínio subsuntivo de aplicação da lei.

(...)

*Em certos atos, como o lançamento de ofício, a revisão do lançamento ou o lançamento por arbitramento, a fundamentação deve abranger a demonstração dos pressupostos de fato que os legitimam, bem como as **razões probatórias ou outras que conduziram a que tais atos fossem praticados da maneira que o foram.***

*Assim, um lançamento efetuado **sem fundamentação** ou com fundamentação insuficiente, pela não-exteriorização clara e precisa dos pressupostos de fato e da lei aplicável, **é nulo** por vício de forma.” (Grifei)*

Assim também a firme jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, *verbis*:

“FALTA DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. Em respeito à legalidade, verdade material e segurança jurídica não pode subsistir lançamento de crédito tributário quando não estiver devidamente demonstrada e provada a efetiva subsunção da realidade factual à hipótese descrita na lei como infração à legislação tributária. (...) Compete ao Fisco, ab initio, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática da infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa.” (Acórdão nº 103-20.594. Rec. nº 124.737, sessão de julgamento de 22/05/2001 – Grifei)

“IRPF – (...) – ART. 149 DO CTN – RENDIMENTOS APURADOS EM DECLARAÇÃO TRANSMITIDA VIA ‘INTERNET’ DE AUTORIA DESCONHECIDA. Compete à autoridade administrativa na atividade de lançamento ou revisão de ofício produzir elementos de prova com o fito de demonstrar a omissão ou inexatidão, por parte do contribuinte, no exercício do lançamento por homologação, a teor do art. 149, V, do CTN. A falta de comprovação inquina o lançamento de nulidade, pois a prova nesta atividade constitui requisito imanente à sua validade.

(...)

Deve ser rechaçado o lançamento que, sem produzir qualquer elemento de prova, procede à soma de rendimentos tributáveis informados em duas declarações transmitidas via internet, uma reconhecida pelo contribuinte, e outra de autoria desconhecida, e exige diferença do imposto que supostamente deixou-se de recolher” (Acórdão nº 102-44.536, de 10/11/2000, Rel. Conselheiro Mussi da Silva – Grifei).

Pois bem.

Na esteira do voto do i. Relator da 3ª Turma da DRJ/BEL fica claro, na análise aos autos, que não existe prova cabal dos fatos apontados pela Autoridade Fiscal, o que acaba impondo a necessidade de cancelamento do lançamento tributário e a procedência da insurgência do contribuinte.

A Recorrida alegou que teria incluído as receitas de subvenção relativas ao incentivo fiscal do ICMS na base de cálculo da COFINS, na linha “Outras Receitas”, e, tomando como exemplo o mês de fevereiro de 2004, na forma da tabela apresentada em sede de impugnação, verifica-se que o valor de R\$ 1.900.806,71 consta, efetivamente, da Dacon (fl. 141). Ademais, não resta dúvida acerca do valor referente ao benefício fiscal (R\$1.865.763,46), haja vista que este montante consta do livro Razão de fl. 40 e foi utilizado pela Fiscalização

para efetuar o lançamento. Mas não haveria a comprovação de que o valor do benefício fiscal se encontraria incluído, de fato, na linha de “Outras Receitas”, motivo que ensejou a diligência fiscal.

A resposta fiscal limitou-se a afirmar, genericamente, que existiriam supostas divergências entre os documentos contábeis e os valores declarados na Dacon, abrangendo não apenas a linha “Outras Receitas”. No sucinto relatório, o Fisco, ao invés de confrontar os documentos solicitados a fim de verificar a inclusão ou não das receitas de subvenção na linha “Outras Receitas”, se debruçou em análise de outras linhas, não se preocupando em elaborar uma planilha ou comentário conclusivo sobre o efetivo oferecimento à tributação das receitas de subvenção.

Some-se a isso o fato de que os exemplos de que se valeu a Autoridade Fiscal foram, inclusive, infundados, como ressaltou o i. Relator da DRJ. No que diz respeito ao mês de março/2004, por exemplo, a Fiscalização aduziu que o saldo mensal contábil da receita de subvenção montava em R\$ 2.557.984,90. Todavia, pela simples verificação do livro razão percebe-se que o valor correto é R\$ 2.298.706,24, o qual compôs a linha “Outras Receitas” da Dacon.

Por tudo isso, na esteira das considerações acima e pelos próprios fundamentos aduzidos na decisão recorrida, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, para reconhecer a improcedência do lançamento por ausência de prova do fato constitutivo do direito da Administração ao crédito tributário, com natureza jurídica de vício material daí resultante.

Bernardo Motta Moreira - Relator