



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

Processo nº 10283.720773/2010-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-002.113 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2013
Matéria PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇAS. ALÍQUOTA ZERO. LEI Nº 10.865/2004, ART. 28, VII.
Recorrentes DRJ BELÉM-PA
AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2005

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES DA ESCRITURA CONTÁBIL E OS DECLARADOS EM DCTF. EVASÃO.

Demonstrado pela fiscalização que o contribuinte declarou em DCTF valores inferiores aos constantes de sua contábil, resta caracterizada evasão em relação às diferenças encontradas, cujo lançamento de ofício é procedente.

FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL. FINAL DO MÊS. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA NO MEIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO DURANTE TODO O MÊS.

O período de apuração do PIS Faturamento é mensal, mas o fato gerador somente ocorre no último dia de cada mês, quando nasce a obrigação tributária e o valor da Contribuição é apurado levando-se em conta a alíquota em vigor nesse dia, a ser aplicada sobre a soma da receita bruta mensal. Reduzida a alíquota em qualquer dia do mês, aplica-se o percentual reduzido sobre a receita bruta mensal, descabendo fracionar o período de apuração em dias e utilizar, num único mês, a alíquota maior, antes da redução, e a menor, depois. Na hipótese do inc. VII do art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004,

introduzido pelo art. 44 da Lei nº 11.196 e que reduziu a zero as alíquotas do PIS e Cofins sobre a receita bruta mensal decorrente da venda das preparações compostas não alcoólicas nele referidas, a alíquota zero é aplicada sobre todo o faturamento mensal porque entrou em vigor a partir de 22 de novembro de 2005.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES DA ESCRITURA CONTÁBIL E OS DECLARADOS EM DCTF. EVASÃO.

Demonstrado pela fiscalização que o contribuinte declarou em DCTF valores inferiores aos constantes de sua contábil, resta caracterizada evasão em relação às diferenças encontradas, cujo lançamento de ofício é procedente.

FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL. FINAL DO MÊS. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA NO MEIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO DURANTE TODO O MÊS.

O período de apuração da Cofins é mensal, mas o fato gerador somente ocorre no último dia de cada mês, quando nasce a obrigação tributária e o valor da Contribuição é apurado levando-se em conta a alíquota em vigor nesse dia, a ser aplicada sobre a soma da receita bruta mensal. Reduzida a alíquota em qualquer dia do mês, aplica-se o percentual reduzido sobre a receita bruta mensal, descabendo fracionar o período de apuração em dias e utilizar, num único mês, a alíquota maior, antes da redução, e a menor, depois. Na hipótese do inc. VII do art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004, introduzido pelo art. 44 da Lei nº 11.196 e que reduziu a zero as alíquotas do PIS e Cofins sobre a receita bruta mensal decorrente da venda das preparações compostas não alcoólicas nele referidas, a alíquota zero é aplicada sobre todo o faturamento mensal porque entrou em vigor a partir de 22 de novembro de 2005.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário, nos termos do voto do Relator.

JÚLIO CESAR ALVES RAMOS - Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Adriana Oliveira de Ribeiro (Suplente), Odassi Guerzoni Filho, Ângela Sartori, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em

07/03/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 08/03/2013 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 15/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O processo trata de Autos de Infração relativos ao PIS Faturamento e à Cofins no regime não-cumulativo, cujos valores foram acompanhados de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Na descrição dos fatos e enquadramentos legais dos lançamentos, o autuante informa o seguinte (fls. 85/86 e 93/94):

1) Valor correspondente à insuficiência de recolhimento (...) apurada com base na receita bruta referente aos períodos de outubro/2005 a dezembro/2005, conforme demonstrativo anexo. Os créditos considerados na apuração estão demonstrados nas planilhas apresentadas à fiscalização pelo contribuinte, as quais foram verificadas por amostragem. A diferença apurada está demonstrada no "Demonstrativo de Apuração de Débitos de PIS/COFINS Insuficiência de Declaração/Recolhimento", no qual procedemos ao cotejo entre os valores apurados com base na escrita contábil e os valores declarados em DCTF. Conforme pode ser verificado nos demonstrativos e extratos de declarações, foram abatidos os débitos declarados em DCTF. Anexamos os extratos do razão das contas-contábeis concernentes às receitas de venda de concentrados e de rolas metálicas, que compõem a base de cálculo (...), obtidos por meio dos arquivos digitais entregues pela empresa fiscalizada.

Foram aplicados os seguintes dispositivos legais.....

(...)

2. Lei 10.865/2004:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)

VII - preparações compostas não alcoólicas, classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tipi, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos referidos no art. 49 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005);

(...)

Observações:

a) O referido inciso VII, do art. 28, da Lei 10.865/2004, foi incluído pela Lei nº 11.196, art.44. Nas disposições da referida Lei, no art. 132, verifica-se que o comando normativo estabelecido no art. 44 passou a ter vigência a partir da data da publicação da Lei, ou seja, a partir de 22/11/2005. Portanto, procedemos à aplicação da alíquota zero com relação às receitas de venda de concentrados produzidos pela fiscalizada, no período de 22/11/2005 a 30/11/2005, e no período de

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/03/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 07/03/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 08/03/2013 por JULIO CESAR A LVES RAMOS

Impresso em 15/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As fls. 99/100 contêm o “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE DÉBITOS DE PIS/COFINS - INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO”, com o cotejo entre os valores apurados com base na escrita contábil e os declarados em DCTF.

Impugnando os lançamentos, a contribuinte alega o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo:

a) A Autoridade Fiscal embasou o lançamento tributário em debate que lança débitos para os meses de outubro, novembro e dezembro na suposta ausência de tributação pela Impugnante de suas receitas de vendas de concentrados classificados no NCM nº 2106.90.10 'Ex'. 01, decorrentes de operações anteriores a 22.11.2005, momento em que entrou em vigor a nova redação do artigo 28 da Lei nº 10.835/2004, introduzida pelo artigo 44 da Lei nº 11.196/2005. Contudo, este argumento em nada permitiria o lançamento de um débito tributário para o mês de dezembro como realizado na autuação em contenda haja vista que segundo a própria D. Autoridade Fiscal a alíquota zero em debate seria aplicável a partir de 22.11.2005. Ou seja, claramente no mês de dezembro de 2005 as receitas da Impugnante a título de vendas de concentrados classificados no NCM nº 2106.90.10 'Ex'. 01 estariam sujeitas à alíquota zero da COFINS/PIS, não podendo, de maneira alguma, ensejar débitos tributários em tal período. O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 obriga o lançamento a observar o Princípio da Fundamentação dos atos administrativos, o qual, por sua vez, prima pelos Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa. Contudo, não se pode vislumbrar nem pela descrição dos fatos, tão pouco pela capitulação legal proposta pelo auto de infração em contenda, justificativa lógica e aceitável para serem lançados débitos contra a Impugnante no mês de dezembro de 2005. E isto, por si só, invalida esta autuação fiscal, uma vez que impossibilita a Impugnante de se defender contra as acusações perpetradas pela Autoridade Fiscal, convergindo claramente em uma ofensa aos Princípios da Fundamentação e da Ampla Defesa, guiadores tanto do lançamento tributário como do processo administrativo fiscal. Além disso, a ausência de uma justificativa lógica e razoável para o lançamento perpetrado pela Autoridade Fiscal no mês de dezembro de 2005, impede que o Colegiado possa ao menos verificar a validade e veracidade da autuação fiscal, o que lhes impossibilita de estabelecer uma cognição plausível para uma decisão de mérito. A inobservância do inciso II e IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 e, por decorrência, o descumprimento do Princípio da Fundamentação dos atos administrativos, claramente ocasiona na nulidade do lançamento tributado realizado, posto que maculado por vício material insanável que impede tanto o Impugnante de se defender, como o Colegiado de julgar. Refere julgados administrativos.

b) No que concerne ao crédito tributário relativo ao mês de novembro de 2005, a Autoridade Fiscal houve por adotar fato gerador para a COFINS/PIS desassociado daquele previsto pela legislação aplicável a estes tributos, fracionandoo sem qualquer preceito legal que pudesse embasar tal ato, infringindo não só a norma instituidora de referidas exações como também descumprindo o quanto disposto no artigo 142 do Código

Tributário Nacional. O raciocínio adotado pela Autoridade Fiscal partiu de premissa equivocada, uma vez que não se atentou para o correto aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária da COFINS/PIS, adotando para este momento diverso daquele previsto na legislação que versa sobre a matéria. Cita julgados administrativos.

c) Tendo em vista tratar-se de valores imateriais, que não justificam a investigação adicional e a impugnação administrativa (R\$ 1.474,92), opta a Impugnante por quitar os débitos relativos ao mês de outubro de 2005 descritos no auto de infração.

d) Entende a Impugnante que trouxe aos autos toda a comprovação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa e conseqüente demonstração das receitas não tributáveis e sujeitas a alíquota diferenciada. Contudo, caso este órgão julgador entenda necessário poderá, nos termos do artigo 18 do Decreto 70.235/72, determinar a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova, colocando-se a Impugnante, desde já, à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

A 3ª Turma da DRJ deu provimento parcial à Impugnação, para excluir da exigência o valor tributado levando-se em conta a receita entre os dias 1º e 21. A fiscalização apartou os valores da receita bruta a partir de 22/11/2005 e considerou como submetida a zero apenas a parcela a partir deste dia, enquanto a DRJ interpretou que em todo o mês a alíquota é zero. Segundo o acórdão recorrido, somente no final do mês é que nasce a obrigação tributária, por ser o período de apuração mensal.

Na parte do acórdão sob o título “**Do Mérito**”, observou que o mês de outubro de 2005 não integra o litígio, por ter a contribuinte quitado o débito respectivo, e que a então Impugnante abdicou de discutir (no mérito), a exigência referente ao mês de dezembro de 2005 (toda ela decorrente da diferença apurada pela fiscalização, entre a receita bruta escriturada e a declarada). Também observou não ter sido apresentada qualquer alegação quanto entre a receita bruta escriturada e a declarada no mês de novembro de 2005 (neste mês há, também, a infração em função da alíquota zero, aplicada pela fiscalização somente a partir de 22/11/2005).

No mais, a DRJ rejeitou a nulidade dos lançamentos, considerando que a autuação tomou como base a escrita contábil do sujeito passivo, a partir dos arquivos digitais por ela fornecidos, e os autos de infração atendem ao disposto nos arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, bem como negou a diligência cogitada ao final da Impugnação, por não terem sido expostos motivos concretos a justificá-la.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte repisa alegações da Impugnação referentes à parte mantida pela DRJ e contesta o acórdão da primeira instância, afirmando (fl. 444):

... apesar de ter considerado como fundamentada a autuação fiscal, não apontou em nenhum momento os exatos motivos pelos quais restou lavrado o auto de infração em debate, se limitando

apenas a afirmar que esta decorreu de inconsistência verificadas e supostamente comprovadas.

Ao final requer a reforma do acórdão da DRJ na parte desfavorável à contribuinte, com o consequente cancelamento integral das duas autuações, “tendo em vista a ausência de descrição e inconsistência de fundamentação que macula de vício material” os dois Autos de Infração.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator.

À remessa de ofício cabe negar provimento, já que a redução da alíquota em questão, ao entrar em vigor no dia 22 de novembro de 2005 – data de publicação da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, cujo art. 44 introduziu o inc. VII no art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004 -, é a alíquota eficaz na data do fato gerador da Contribuição.

O fato gerador somente ocorre ao final do período de apuração, que nas hipóteses do PIS e Cofins é mensal. Assim, o aspecto quantitativo da hipótese de incidência das duas Contribuições, dado pela base de cálculo (receita mensal, resultado da soma das receitas do primeiro ao último dia de cada mês) multiplicada pela alíquota, é apurado apenas no último dia do mês. É a alíquota em vigor na data de ocorrência do fato gerador – a do último dia do mês - que se deve ser aplicada, sendo que na hipótese de sua redução no meio do mês o percentual reduzido (trata-se de alíquota *ad valorem*) afeta a soma das receitas diárias, desde a do primeiro dia do mês, porque não se fraciona o período de apuração mensal.

Como antevisto pela DRJ, não se admite o fracionamento pretendido pela fiscalização. Ao separar a receita bruta em duas partes – até o dia 21 de novembro de 2005, tributada às alíquotas de 0,65% (PIS) e 3% (Cofins), e a partir do dia 22 do mesmo mês, sem Contribuição devida porque segundo o art. 132, VIII, da Lei nº 11.196, de 2005, a redução das alíquotas a zero entrou em vigor neste dia -, a autuação desprezou que a exigência é medida conforme a base de cálculo e alíquotas da data de ocorrência do fato gerador, sem possibilidade de fracionamento do período de apuração (como se fosse diária, hipótese que só ocorre noutras hipóteses, como a dos Impostos de Importação e Exportação).

O aspecto temporal da hipótese de incidência define “o momento exato em que se deve reputar ocorrida a hipótese de incidência”.¹ Somente nesse momento nasce a obrigação tributária, já que antes a hipótese de incidência esta não está completa.

Nas hipóteses da Cofins e do PIS só se tem obrigação tributária no último dia de cada mês, quando de completa o período de apuração. O valor da Contribuição, então, é apurado levando-se em conta a alíquota em vigor nesse dia, a ser aplicada sobre a soma da receita bruta mensal. Reduzida a alíquota em qualquer dia do mês, aplica-se o percentual reduzido sobre a receita bruta mensal, descabendo fracionar o período de apuração em dias e utilizar, num único mês, a alíquota maior, antes da redução, e a menor, depois.

O inc. VII do art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004, introduzido pelo art. 44 da Lei nº 11.196, reduziu a zero as alíquotas do PIS e Cofins sobre a receita bruta mensal

¹ Já escrevi sobre o tema. Ver ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de Assis. Sistema Constitucional Tributário – O Tributo e suas Espécies. Curitiba, Juruá Editora, 2001, p. 50. ASSIS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 07/03/2013 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 08/03/2013 por JULIO CESAR A LVES RAMOS

decorrente da venda das preparações compostas não alcoólicas classificadas no código 2106.90.10, Ex 01 da Tipi, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos referidos no art. 49 da Lei no 10.833, de 2003. Como essa redução a zero entrou em vigor a partir de 22 de novembro de 2005, atinge todo o faturamento mensal (desde o primeiro dia desse mês).

Pelos fundamentos acima, e considerar que a interpretação do acórdão recorrido não merece reparo, nego provimento ao Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

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

Também deve ser negado, por inexistir o cerceamento do direito de defesa vislumbrado pela Recorrente. Rejeito a de nulidade dos lançamentos levando em conta, inclusive, que os Autos de Infração atendem plenamente ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72: foram lavrados por servidor competente, possuem todos os elementos exigidos, identificam a matéria tributada e contêm os enquadramentos legais correlatos.

Ao contrário do argüido pela Recorrente, o Auditor-Fiscal é claro, ao informar que a infração por insuficiência de recolhimento, apurada a partir do confronto entre a receita bruta escriturada contabilmente e a declarada em DCTF, se dá nos três períodos de apuração (outubro, novembro e dezembro/2005). Somente a outra infração, por aplicação da alíquota zero somente a partir de 22 de novembro de 2005 (questão já enfrentada acima, favoravelmente à Recorrente, na remessa de ofício), é restrita a novembro.

Transcrevo o que o dois Autos informam, na parte da descrição dos fatos e enquadramentos legais (fls. 85/86 e 93/94, com negritos acrescentados):

Valor correspondente à insuficiência de recolhimento (...) apurada com base na receita bruta referente aos períodos de outubro/2005 a dezembro/2005, conforme demonstrativo anexo. Os créditos considerados na apuração estão demonstrados nas planilhas apresentadas à fiscalização pelo contribuinte, as quais foram verificadas por amostragem. A diferença apurada está demonstrada no "Demonstrativo de Apuração de Débitos de PIS/COFINS Insuficiência de Declaração/Recolhimento", no qual procedemos ao cotejo entre os valores apurados com base na escrita contábil e os valores declarados em DCTF.

Os demonstrativos mencionados acima, de fls 99/100 (102/103 na numeração do escaneamento), não deixam dúvida quanto à inexistência de tributação em função da questão alíquota em dezembro. É fácil observar que apenas no mês de nov/05 a fiscalização informou duas linhas para a receita com venda de concentrados: uma intitulada “Concentrados (Alíq dif - ZFM)”, para os dias de 1º a 21, com valores tributados às alíquotas de 0,65% (PIS) e 3% (Cofins), outra intitulada “Concentrados (alíq zero: 22/11 a 30/11)”, para os dias em que a fiscalização aplicou a alíquota zero. Em dez/05, por sua vez, exatamente por todo o período se submeter à alíquota zero, o demonstrativo **não** contém a linha “Concentrados (alíq dif –

ZFM)”, mas apenas a linha “Concentrados (alíq zero)”. Por outro lado, em out/05 há apenas a linha “Concentrados (alíq dif)”, já que inaplicável a alíquota zero.

Resta claro, então, segundos esses demonstrativos elaborados pela fiscalização, que no período de apuração de dezembro de 2005 toda a exigência decorre da diferença entre a receita bruta escriturada contabilmente e a declarada. A Recorrente, ao afirmar não ter compreendido a autuação em dezembro de 2005, parece não ter lido os citados demonstrativos.

Tivesse dado atenção a eles, poderia ter contestado objetivamente a apuração da fiscalização. Para tanto, bastaria ter informado quais valores não correspondem aos da escrita contábil ou aos declarados à Receita Federal. Sendo certo que a fiscalização apontou com precisão de onde extraiu os valores por ela considerados – por um lado, das rubricas contábeis relativas às receitas de venda de concentrados e de rolhas metálicas, que compõem a base de cálculo das duas Contribuições e foram obtidos por meio dos arquivos digitais, e por outro, dos montantes declarados em DCTF, como informado nos Autos de Infração, às fls. 85/86 e 93/94 – todos os números podiam ser contestados. Assim, inexiste a dificuldade de compreensão da autuação apontada nas peças impugnatória e recursal, não restando caracterizado prejuízo à defesa.

A DRJ observou com atenção os demonstrativos em tela. Tanto assim que o voto do acórdão recorrido os menciona expressamente (ver primeiro parágrafo da fl. 429) e foi deles que a DRJ extraiu, com facilidade, a base de cálculo correspondente às receitas de vendas de concentrados no período de 01 a 21/11/2005, sobre a qual aplicou as alíquotas de 0,65% e 3% para calcular os montantes exonerados do PIS e Cofins, respectivamente, no mês de novembro de 2005. Com a mesma simplicidade é possível extrair dos demonstrativos a base de cálculo tributada às alíquotas de 1,65% e 7,60%, próprias do regime não-cumulativos das duas Contribuições e, ainda, a não tributada em face da alíquota zero, esta nos meses de novembro e dezembro de 2005.

Destarte, restou demonstrado que o contribuinte declarou em DCTF valores inferiores aos constantes de sua escrita contábil, caracterizando evasão em relação às diferenças encontradas. Daí a procedência parcial dos lançamentos - em relação aos valores apurados com base nas diferenças em questão -, nos meses de novembro e dezembro de 2005 (os valores referentes a outubro, decorrentes exatamente da mesma infração foram pagos, não compõem o litígio porque foram pagos).

CONCLUSÕES

Pelo exposto, nego provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário.

Emanuel Carlos Dantas de Assis

Processo nº 10283.720773/2010-11
Acórdão n.º **3401-002.113**

S3-C4T1
Fl. 466

CÓPIA