



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.008574/2009-07
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.742 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TROPICAL VIAGENS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ERRO NA PERIODICIDADE DE APURAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. SIMILITUDE FÁTICA. Deve ser conhecido o recurso se o paradigma admitido não traz expresso que a autoridade fiscal demonstrou mensalmente as bases de cálculo apuradas, e permite cogitar que a determinação das parcelas mantidas no último mês do trimestre seria feita em liquidação do julgado.

IRPJ SOBRE LUCRO REAL ANUAL. LANÇAMENTO REFLEXO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PERIODICIDADE DE APURAÇÃO. AJUSTES NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. Se o sistema eletrônico de apuração de tributos replica nos autos de infração de Contribuição ao PIS e COFINS as mesmas datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, agrupando as bases mensais nessas datas, é possível afastar a nulidade dos lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS. Mas se a acusação fiscal é instruída, apenas, com a demonstração anual das bases de cálculo, não é possível ajustar a base de cálculo dos fatos geradores ocorridos em 31/12/2004 e 31/12/2005 aos valores das receitas auferidas em dezembro de 2004 e 2005, respectivamente. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Luís Henrique Marotti Toselli e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO – Relator.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (Suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1402-003.925, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 11 de junho de 2019, em que o Colegiado assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar as preliminares de nulidade e decadência; i.ii) reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 75%; ii) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir dos lançamentos de IRPJ e de CSLL nos montantes de R\$ 127.327,00 e R\$ 558.324,83 (valores tributáveis), anos-calendário de 2004 e 2005, respectivamente, vencidos os Conselheiros Evandro Correa Dias e Murillo Lo Visco, que davam provimento integral; iii) cancelar os lançamentos de PIS e de COFINS, vencidos o Relator e os Conselheiros Marco Rogério Borges e Junia Roberta Gouveia Sampaio que os mantinham relativamente aos meses de dezembro de 2004 e dezembro de 2005. Designado para redigir o voto vencedor em relação à matéria em que o Relator restou vencido, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no

artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Comprovada a insuficiência de recursos no disponível para efetuar os desenhos havidos, estampada está a presunção de omissão de receitas prevista no artigo 281, I, do RIR/1999, cabendo à contribuinte o ônus da prova de forma a desconstituir os lançamentos.

OMISSÃO DE RECEITAS .PIS/COFINS. APURAÇÃO ANUAL. VÍCIO NA APURAÇÃO.

Nos termos da legislação aplicável aos fatos geradores colhidos, a apuração e o vencimento da Contribuição ao PIS e da COFINS é mensal. Procedendo a Autoridade Fiscal à sua apuração anual em lançamento de ofício, revela-se viciada tal porção da exação, inclusive em confronto com o art. 142 do CTN, devendo ser integralmente cancelado o crédito tributário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITOS.

Sendo possível ao Fisco obter os informes e documentos necessário junto ao BACEN e estando as operações, ainda que parcialmente, devidamente registradas na escrituração da empresa, possibilitando a confecção dos lançamentos, não se mostra presente a tentativa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, de modo que incabível a exasperação da multa de ofício, mais não fosse, pelos próprios dizeres das Súmulas CARF nºs 14 e 25.

Assim, não comprovado o evidente intuito de fraude, reduz-se a multa de ofício ao patamar de 75%.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária quanto a três matérias distintas: (i) “possibilidade de retificação do lançamento”; (ii) “nulidade por vício formal”; e (iii) “*multa qualificada*”.

O r. despacho de admissibilidade de fls. 519 e seguintes admitiu parcialmente o Recurso Especial em relação à primeira matéria com base no acórdão paradigma n. 1302-00.163, nos seguintes termos:

6. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu pela **impossibilidade** de retificação do lançamento *[nos termos da legislação aplicável aos fatos geradores colhidos, a apuração e o vencimento da Contribuição ao PIS e da COFINS é mensal. Procedendo a Autoridade Fiscal à sua apuração anual em lançamento de ofício, revela-se viciada tal porção da exação, inclusive em confronto com o art. 142 do CTN, devendo ser integralmente cancelado o crédito tributário]*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-00.163, de 2010) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, pela **possibilidade** de retificação do lançamento *[o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração]*.

No mérito, na parte conhecida, sustenta que havendo excesso de lançamento, o correto seria a exclusão apenas deste excesso, e não de todo o crédito tributário lançado, pois uma parte desse lançamento mantém-se plenamente válida e exigível.

Acresce que o art. 145, I, do CTN afirma que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser **alterado** em virtude de [a] impugnação do sujeito passivo; [b] recurso de ofício; ou [c] iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Sustenta ainda que legislação preferiu a **revisão** do lançamento ao cancelamento/nulidade. E essa escolha está de acordo com o princípio da indisponibilidade do interesse público. Desse modo, o órgão julgador somente deve preferir o cancelamento/nulidade do lançamento à sua revisão caso esta seja impossível no mundo dos fatos ou em virtude de óbice jurídico intransponível, o que não parece ser o caso dos autos.

É em síntese o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso Especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

O acórdão n. 1302-00.163 apontado como paradigma para rediscussão da possibilidade de retificação do lançamento de PIS e COFINS foi objeto de escrutínio quando do julgamento do Processo n. 10480.723979/2013-19, consubstanciado no acórdão n.º 9101-006.162, de relatoria da agora ex-Conselheira Livia de Carli Germano:

Quanto à segunda matéria – “(2) o cancelamento da autuação do PIS e COFINS em razão de erro no período de apuração” --, a despeito da ausência de questionamento expresso acerca de sua admissibilidade, compreendo que o seu conhecimento merece análise mais detida.

No que tange ao cancelamento da autuação de PIS e COFINS, a Turma entendeu que o erro no período de apuração leva à nulidade do lançamento, após considerar que “a Fiscalização não discriminou mês a mês o valor dos descontos incondicionais não comprovados, o que, destaca-se, deveria ter sido feito, haja vista que o PIS e a COFINS são tributos apurados mensalmente” (grifamos).

Reproduzo trecho do acórdão recorrido na parte em que se decidiu a questão:

Ao analisar esta autuação, a 6ª Turma da DRJ/RJ1 estabeleceu que “A Cofins e PIS foram apurados sobre o valor global de R\$ 405.610,34 que, no auto de infração de IRPJ correspondeu à de nº 1. Em se tratando de IRPJ e CSLL está correta a periodicidade anual, mas na apuração do PIS e Cofins é necessário a demonstração mês a mês” – fl. 2590, concluindo que “afasto a cobrança dos valores lançados referentes ao PIS e Cofins (R\$ 6692,57 e R\$ 30.826,38 respectivamente)” – fl. 2590.

Em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/RJ1, a Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, se limitou a dizer que “(...) o cancelamento deve ser mantido, por erro na determinação da base de cálculo mensal” – fl. 2733.”

(...) No Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização aduziu que “Com relação aos descontos incondicionais, cujo valor informado foi de R\$ 418.385,06, foram comprovados apenas o correspondente às notas fiscais nº 5821; 6167 e 6118, nas quais encontram-se destacados os descontos incondicionais concedidos, totalizando o valor de R\$ 12.774,72” – fl. 89, concluindo que “(...) a fiscalizada deixou de comprovar o montante de R\$ 405.610,34 correspondentes a descontos incondicionais” – fl. 89.

Tendo em vista que os descontos incondicionais não comprovados correspondem ao valor total de R\$ 405.610,34, relativo ao período de 21/01/2008 a 31/10/2008 (a despeito de as datas estarem um pouco

erradas, conforme planilha feita no item IV, baseada nas informações contidas nas notas fiscais), é inconteste que a Fiscalização não discriminou mês a mês o valor dos descontos incondicionais não comprovados, o que, destaca-se, deveria ter sido feito, haja vista que o PIS e a COFINS são tributos apurados mensalmente.

Ante o exposto, mantenho a decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ/RJ1, que cancelou a autuação de PIS e COFINS, vez que o valor dos descontos incondicionais foi informado de forma global e, não, individualizado por mês.

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial ser “desnecessária a anulação do lançamento das contribuições do PIS e da COFINS, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, excluindo-se os eventuais valores indevidos, até mesmo em sede de execução do julgado, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável.”

Traz como paradigma o acórdão 1302-00.163, em cuja ementa se lê que “o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração”.

O voto vencedor de tal paradigma analisou caso em que a autuação de PIS/COFINS foi realizada em base trimestral, tendo a turma decidido manter a autuação para o mês de dezembro, ante a premissa de que a autoridade autuante havia discriminado mês a mês os valores de receitas tributáveis, veja-se:

(...) Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência.

No caso vertente, em que foi reconhecida, por unanimidade, a caducidade do direito de a Fazenda constituir créditos relativos aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2001, remanescem, apenas, os créditos tributários relativos às contribuições para o PIS e para COFINS do mês de DEZEMBRO de 2001, devendo-se, contudo, excluir-se das matérias tributáveis consignadas nos autos de infração as receitas correspondentes aos meses de outubro e novembro ali computadas.

Como se percebe, estamos diante de situações fáticas diversas. No caso dos autos, a Turma recorrida decidiu pela nulidade da autuação após verificar que a autoridade autuante não havia discriminado mês a mês os

valores das receitas, é dizer, a nulidade levou em conta a ausência de quantificação das bases de cálculo mensais. Já no paradigma a Turma julgadora validou a autuação em situação em que havia tal discriminação mensal.

Não é possível extrair, do raciocínio exposto no acórdão paradigma, qual teria sido a decisão daquela Turma caso estivesse diante da situação de fato do caso dos autos (isto é, de ausência de discriminação das bases de cálculo mensais). Neste sentido, compreendo que o paradigma não é apto a comprovar a divergência jurisprudencial, por ter tratado de situação de fato diversa da dos autos em questão.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional quanto a esta segunda matéria

Assim como naquele caso, no presente o auto de infração não discrimina a apuração da base de cálculo em bases mensais.

Assim, mantendo coerência com o voto proferido naquela oportunidade, entendo que não há similitude entre paradigma e acórdão recorrido apta à ensejar o manejo do Recurso Especial, razão pela qual dele não conheço.

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso da Fazenda Nacional.

Recurso Especial da Fazenda Nacional - Mérito

Caso vencido em relação ao conhecimento, entendo não assistir razão à recorrente.

Conforme bem pontua o acórdão recorrido:

Como consta de seu voto, já fora devidamente reconhecido pelo I. Relator o lapso na confecção do lançamento de ofício referente à apuração da Contribuição para o PIS e COFINS, procedida de maneira anual, quando a legislação vigente prevê seu vencimento e correspondente exigência pelo Fisco em sazonalidade mensal.

De fato, tal ocorrência conflita-se com o teor do art. 142 do CTN, especificamente no que tange ao dever da Autoridade Fiscal verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido.

Posto isso, é certo que quando na Autuação a Autoridade Fiscal aponta os meses de dezembro de 2004 e 2005 como momento (critério temporal) do vencimento do tributo exigido o faz de maneira apenas formal, concentrando todas as Contribuições devidas ao longo dos anos-calendário fiscalizado, no final do período anual.

Assim, é mera coincidência, fruto da técnica adotada para a exigência (equivocada) da Contribuição para o PIS e COFINS em período anual, a

referencia nos Autos de Infração dos meses de dezembro dos anos de 2004 e 2005.

Tal fato não é capaz de elidir, nem parcialmente, o vício na eleição critério temporal anual para a apuração da base de cálculo dos tributos devidos, a qual é totalmente viciada.

Uma vez que o critério empregado pela Fiscalização contraria a legislação que regula a incidência e a arrecadação de tais Contribuições, a exação tributária como um todo apresenta-se maculada.

Diante disso, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar integralmente as exigências de PIS e COFINS.

O mesmo posicionamento já encontrou guarida nesta turma, ainda que com diferente composição, quando do julgamento do processo n. 10932.000368/2006-12, acórdão n. 9101-003.748, julgado por unanimidade de votos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

ERRO NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.
VÍCIO MATERIAL.

Não é erro formal, mas erro material aquele que decorre do despreço à relevância do aspecto temporal da hipótese de incidência do PIS/PASEP e da COFINS, a redundar na apuração de base de cálculo anual e, conseqüentemente, na cobrança dos precitados tributos a partir da apreensão da realidade ampliada para além dos limites fixados em lei de direito material, assimilando-a ao longo de intervalo anual, quando se deveria compreendê-las nos extremos de cada mês do ano-calendário. Nesses casos, tais autos de infração não estão contaminados por meros vícios no procedimento ou na exteriorização do ato e, sim, por vícios insanáveis derivados da equivocada aplicação das normas de direito material que prescrevem o período de apuração e a base impositiva, o que não se compatibiliza com a possibilidade de convalidação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Peço vênha para transcrever voto condutor do aresto:

Na interposição do presente Recurso Especial, a recorrente reuniu os pressupostos de recorribilidade. Adotando as razões do Despacho de Admissibilidade, conheço do apelo fazendário.

Conforme acima explicado, o voto condutor do acórdão recorrido negou provimento a recurso de ofício contra a decisão de primeira

instância, que desconstituiu os lançamentos de ofício de PIS/PASEP e COFINS, em razão de erro na fixação do aspecto temporal do fato gerador, uma vez que a Fiscalização deixou de observar, na constituição dos respectivos créditos tributários, a periodicidade mensal das bases de cálculo das citadas contribuições.

Com efeito, a Fiscalização deixou consignado, em Termo de Constatação Fiscal às efls. 139/140, que pôde apurar, mediante documentação fornecida por diversas instituições financeiras, que a recorrida auferira receitas financeiras no montante de R\$ 350.782.127,20, ao longo de todo o ano-calendário de 2001. Dessa importância, a recorrida omitiu, na DIPJ correspondente, o registro de receitas financeiras no valor de R\$ 201.005.828,16, submetido à tributação do PIS/PASEP e da COFINS pelo Fisco, que considerou a infração ocorrida em 31/12/2001, tanto para o lançamento de PIS/PASEP como para o lançamento de COFINS, conforme evidenciam os autos de infração às efls. 142/149.

O erro constatado pelas autoridades julgadoras surgiu do desprezo à relevância do aspecto temporal da hipótese de incidência, a redundar na apuração de base de cálculo anual e, conseqüentemente, na cobrança dos precitados tributos a partir da apreensão da realidade ampliada para além dos limites fixados em lei, assimilando-a ao longo de intervalo anual, quando se deveria compreendê-la nos extremos de cada mês do ano-calendário. Como se pode ver – e é intuitivo – o desprezo ao aspecto temporal da hipótese de incidência invariavelmente compromete a apuração da base calculada.

Em singela anotação, Leandro Paulsen explica que “os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

No Direito Positivo, consta que vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato (artigo 2º, parágrafo único, letra “b”, da Lei nº 4.717/1965 - Lei da Ação Popular). Pode-se dizer que o vício formal, segundo uma concepção restrita, é aquele que se verifica no próprio documento que exterioriza o ato administrativo, ou, segundo uma concepção ampla, é a mera desobediência ao rito procedimental, como ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

“Encontram-se na doutrina duas concepções da forma como elemento do ato administrativo:

1. uma concepção restrita, que considera forma como exteriorização do ato, ou seja, o modo pelo qual se exterioriza; nesse sentido, fala-se

que o ato pode ter a forma escrita ou verbal, de decreto, portaria, resolução etc;

2. uma concepção ampla, que inclui no conceito de forma, não só a exteriorização do ato, mas todas as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato.

“... É verdade que, na concepção restrita de forma, considera-se cada ato isoladamente; e na concepção ampla, considera-se o ato dentro de cada procedimento. Neste último, existe, na realidade, uma sucessão de atos administrativos preparatórios da decisão final; cada ato deve ser analisado separadamente em seus cinco elementos; sujeito, objeto, forma, motivo e finalidade.

Aqui, atendo-me à importante circunstância de que as bases calculadas estão conectadas à prévia e errônea imputação de fatos captados no curso de uma abrangência temporal maior do que aquela que fora estabelecida em ato legal. Isso não é mero erro formal, mas erro derivado da incorreta aplicação das normas de direito material que prescrevem o período de apuração e a base imponível (sempre delimitada àquele período), que serve de apoio para a definição do quantum debeatur. No caso do PIS/PASEP, a norma afrontada pela Fiscalização é o artigo 2º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 1998, verbis:

(...)

Tais argumentos convergem para não reprovar a decisão recorrida, no tocante à questão aduzida, já que não se vislumbra defeito no instrumento ou no procedimento. Nas circunstâncias comentadas, o desprovimento do recurso de ofício, in casu, decorreu do erro na aplicação do direito material, por parte da autoridade fiscal, o que não se compatibiliza com a possibilidade de convalidação.

Ante o exposto, caso vencido em relação ao conhecimento, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que o paradigma indicado se prestava a caracterizar o dissídio jurisprudencial.

Trata-se, aqui, de exigências de tributos sobre o faturamento e lucro lançados nos anos-calendário 2004 e 2005, em face de omissão de receita presumida a partir de saldo credor de caixa. O Colegiado *a quo* assim decidiu no acórdão nº 1402-003.925:

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar as preliminares de nulidade e decadência; i.ii) reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 75%; ii) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir dos lançamentos de IRPJ e de CSLL nos montantes de R\$ 127.327,00 e R\$ 558.324,83 (valores tributáveis), anos-calendário de 2004 e 2005, respectivamente, vencidos os Conselheiros Evandro Correa Dias e Murillo Lo Visco, que davam provimento integral; iii) cancelar os lançamentos de PIS e de COFINS, vencidos o Relator e os Conselheiros Marco Rogério Borges e Junia Roberta Gouveia Sampaio que os mantinham relativamente aos meses de dezembro de 2004 e dezembro de 2005. Designado para redigir o voto vencedor em relação à matéria em que o Relator restou vencido, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

A PGFN opôs embargos de declaração arguindo contradição no cancelamento das exigências de Contribuição ao PIS e à COFINS *em virtude de erro na definição do critério temporal na apuração das contribuições cobradas, vez que argumento ligado a vício na metodologia aplicada para a determinação do tributo, ou seja, a violação do art. 142 do CTN, enseja a nulidade por vício formal do lançamento e não, o seu cancelamento*, mas seguiu-se sua rejeição em exame de admissibilidade por não se verificar *contradição entre as premissas adotadas pela ac. embargado e a sua conclusão*.

O recurso especial da PGFN teve parcial seguimento na matéria *possibilidade de retificação de lançamento*, com base no paradigma nº 1302-00.163.

No precedente nº 9101-006.162 este Colegiado, por maioria de votos³, negou conhecimento a recurso fazendário pautado no mesmo paradigma porque, nos termos do voto condutor da ex-Conselheira Lívia De Carli Germano:

Quanto à segunda matéria – “(2) o cancelamento da autuação do PIS e COFINS em razão de erro no período de apuração” –, a despeito da ausência de questionamento expresso acerca de sua admissibilidade, compreendo que o seu conhecimento merece análise mais detida.

No que tange ao cancelamento da autuação de PIS e COFINS, a Turma entendeu que o erro no período de apuração leva à nulidade do lançamento, após considerar que “a Fiscalização não discriminou mês a mês o valor dos descontos incondicionais não comprovados, o que, destaca-se, deveria ter sido feito, haja vista que o PIS e a COFINS são tributos apurados mensalmente” (grifamos).

Reproduzo trecho do acórdão recorrido na parte em que se decidiu a questão:

Ao analisar esta autuação, a 6ª Turma da DRJ/RJ1 estabeleceu que “A Cofins e PIS foram apurados sobre o valor global de R\$ 405.610,34 que, no auto de infração de IRPJ correspondeu à de nº 1. Em se tratando de IRPJ e CSLL está correta a periodicidade anual, mas na apuração do PIS e Cofins é necessário a

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

demonstração mês a mês” – fl. 2590, concluindo que “afasto a cobrança dos valores lançados referentes ao PIS e Cofins (R\$ 6692,57 e R\$ 30.826,38 respectivamente)” – fl. 2590.

Em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/RJ1, a Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, se limitou a dizer que “(...) o cancelamento deve ser mantido, por erro na determinação da base de cálculo mensal” – fl. 2733.”

(...)

No Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização aduziu que “Com relação aos descontos incondicionais, cujo valor informado foi de R\$ 418.385,06, foram comprovados apenas o correspondente às notas fiscais nº 5821; 6167 e 6118, nas quais encontram-se destacados os descontos incondicionais concedidos, totalizando o valor de R\$ 12.774,72” – fl. 89, concluindo que “(...) a fiscalizada deixou de comprovar o montante de R\$ 405.610,34 correspondentes a descontos incondicionais” – fl. 89.

Tendo em vista que os descontos incondicionais não comprovados correspondem ao valor total de R\$ 405.610,34, relativo ao período de 21/01/2008 a 31/10/2008 (a despeito de as datas estarem um pouco erradas, conforme planilha feita no item IV, baseada nas informações contidas nas notas fiscais), é incontestado que a Fiscalização não discriminou mês a mês o valor dos descontos incondicionais não comprovados, o que, destaca-se, deveria ter sido feito, haja vista que o PIS e a COFINS são tributos apurados mensalmente.

Ante o exposto, mantenho a decisão proferida pela 6ª Turma da DRJ/RJ1, que cancelou a autuação de PIS e COFINS, vez que o valor dos descontos incondicionais foi informado de forma global e, não, individualizado por mês.

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial ser “*desnecessária a anulação do lançamento das contribuições do PIS e da COFINS, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, excluindo-se os eventuais valores indevidos, até mesmo em sede de execução do julgado, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável.*”

Traz como paradigma o acórdão 1302-00.163, em cuja ementa se lê que “*o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração.*”

O voto vencedor de tal paradigma analisou caso em que a autuação de PIS/COFINS foi realizada em base trimestral, tendo a turma decidido manter a autuação para o mês de dezembro, ante a premissa de que a autoridade autuante havia discriminado mês a mês os valores de receitas tributáveis, veja-se:

(...)

Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência.

No caso vertente, em que foi reconhecida, por unanimidade, a caducidade do direito de a Fazenda constituir créditos relativos aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2001, remanescem, apenas, os créditos tributários relativos às contribuições para o PIS e para COFINS do mês de DEZEMBRO de 2001, devendo-se, contudo, excluir-se das matérias tributáveis consignadas nos autos de infração as receitas correspondentes aos meses de outubro e novembro ali computadas.

Como se percebe, estamos diante de situações fáticas diversas. No caso dos autos, a Turma recorrida decidiu pela nulidade da autuação após verificar que a autoridade autuante não havia discriminado mês a mês os valores das receitas, é dizer, a nulidade levou em conta a ausência de quantificação das bases de cálculo mensais. Já no paradigma a Turma julgadora validou a autuação em situação em que havia tal discriminação mensal.

Não é possível extrair, do raciocínio exposto no acórdão paradigma, qual teria sido a decisão daquela Turma caso estivesse diante da situação de fato do caso dos autos (isto é, de ausência de discriminação das bases de cálculo mensais). Neste sentido, compreendo que o paradigma não é apto a comprovar a divergência jurisprudencial, por ter tratado de situação de fato diversa da dos autos em questão.

Ante o exposto, **oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional quanto a esta segunda matéria.** (*destaques do original*)

Esta Conselheira declarou voto esclarecendo as razões para divergência quanto ao conhecimento da matéria neste ponto:

Quanto à matéria *cancelamento da autuação do PIS e COFINS em razão de erro no período de apuração*, o Colegiado *a quo* negou provimento a recurso de ofício por constatar que a glosa de R\$ 405.610,34 a título de descontos incondicionais deveria ter sido refletida mensalmente para fins de incidência daquelas contribuições. Observou-se que o montante glosado corresponderia a notas fiscais no período de 21/01/2008 a 31/10/2008 e que, embora a glosa no âmbito do IRPJ e da CSLL coubesse em 31/12/2008, no âmbito das contribuições sobre o faturamento a glosa deveria ser demonstrada mensalmente.

Distintamente do vislumbrado pela I. Relatora, nota-se às e-fls. 2988/2989 que os valores dos descontos glosados foram individualizados por data da nota fiscal questionada no curso do procedimento fiscal, estando também determinadas, no total de R\$ 418.385,06, originalmente questionado, as operações que restaram comprovadas (notas fiscais nº 5821; 6167 e 6118), permitindo alcançar o valor mensal das parcelas que compõem o total glosado de R\$ 405.610,34.

O dissídio jurisprudencial foi admitido em face do paradigma nº 1302-00.163, cujo voto condutor é claro no sentido de que foram expurgadas das bases de cálculo do último mês do trimestre os valores pertinentes aos dois primeiros meses do trimestre:

Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência.

No caso vertente, em que foi reconhecida, por unanimidade, a caducidade do direito de a Fazenda constituir créditos relativos aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 2001, remanescem, apenas, os créditos tributários relativos às contribuições para o PIS e para COFINS do mês de dezembro de 2001, devendo-se, contudo, excluir-se das matérias tributáveis consignadas nos autos de infração as receitas correspondentes aos meses de outubro e novembro ali computadas.”

O caso presente tem a peculiaridade de inexistir qualquer parcela da autuação que recaísse no mês indicado como fato gerador das exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS (dezembro/2008). Contudo, os acórdãos comparados divergem em ponto anterior, precisamente na necessidade de verificação da possibilidade de distinguir a base de cálculo correspondente para manutenção parcial da exigência.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

Assim, ainda que eventualmente coubesse negar provimento à pretensão fazendária naquele caso, esta Conselheira concluiu que deveria ser solucionado o dissídio jurisprudencial quanto à verificação de ser possível distinguir base de cálculo mensal pertinente ao período de apuração autuado.

Já no precedente nº 9101-006.569, este Colegiado à unanimidade⁴ negou conhecimento a recurso fazendário pautado no mesmo paradigma,

A divergência alegada diz respeito à possibilidade ou não dos lançamentos de PIS e COFINS realizados sobre base trimestral serem parcialmente acolhidos, de forma a manter a tributação do último mês do trimestre com base no valor a ele relativo.

Nesse ponto, porém, chama atenção a existência de uma circunstância fática que foi determinante para o desfecho do paradigma, mas que aqui não se faz presente, prejudicando o seguimento do Apelo.

Mais precisamente, o precedente trazido decidiu pela possibilidade de reajustamento dos últimos meses de cada trimestre em situação fática na qual a fiscalização já havia discriminado mês a mês os valores das receitas apuradas (ou seja, a base de cálculo).

Aqui, diferentemente, não houve essa discriminação, o que revela um cenário distinto que impede a comparabilidade dos Arestos para o fim pretendido pela Recorrente.

Nesse sentido, afasto a caracterização da divergência nesse particular.

Em verdade, o paradigma nº 1302-00.163 não traz expresso que lá haveria discriminação mensal das bases de cálculo acumuladas no último mês do trimestre. A decisão é tomada, por maioria de votos, com base no voto vencedor que determina a manutenção, apenas, dos valores pertinentes a dezembro do ano-calendário, mas sem afirmar que existia tal identificação nos autos. O relatório do paradigma nada diz acerca da discriminação mensal das receitas, o voto vencido cancela as exigências de Contribuição ao PIS e COFINS integralmente, em razão de sua constituição em bases trimestrais, e o voto vencedor, quando assevera que nos fatos geradores indicados no lançamento *estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência*, o faz hipoteticamente, sem indicar a existência desta constatação nos autos, determinando que fosse excluída *das matérias tributáveis consignadas nos autos de infração as receitas correspondentes aos meses de outubro e novembro ali computadas* sem especificá-las, permitindo cogitar que a determinação seria feita em liquidação do julgado.

Esclareça-se, inclusive, que a Contribuinte não tem razão na objeção que traz em contrarrazões, para afirmar que o paradigma somente decidiu como expresso em razão do reconhecimento da decadência do direito de lançar os valores lá devidos até novembro do ano-calendário fiscalizado. Esta circunstância foi determinante, sim, para afastar as exigências dos meses finais dos três primeiros trimestres do ano-calendário fiscalizado. Mas no quarto trimestre, a manutenção das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS referentes ao mês de dezembro evidencia divergência semelhante à presente no acórdão recorrido, mas com inversão de resultados, vez que lá restou vencido o Conselheiro Relator para o qual *o fato gerador das referidas contribuições é definido nas leis que os instituíram, como sendo mensal*, considerando

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

insubsistente o lançamento porque *olvidando a determinação legal, o autor do feito constituiu os créditos tributários considerando os fatos geradores como sendo trimestrais.*

No presente caso, o acórdão recorrido contou com os votos vencidos do relator, Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, e dos Conselheiros Marco Rogério Borges e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que mantinham o lançamento relativamente aos meses de dezembro de 2004 e dezembro de 2005. Em verdade, o voto vencido do acórdão recorrido evidencia que apenas em dezembro de 2004 subsistiria valor tributável:

Diferentemente do IRPJ e CSLL, as duas contribuições acima têm fatos geradores mensais, de modo que não poderia a Fiscalização ter imputado integralmente nos meses de dezembro de 2004 e 2005 a omissão de receitas que entendeu existir, ou seja, deveria ter pesquisado e se aprofundado na análise de forma a detectar os saldos credores mês a mês. Como não o fez e em sede de julgamento não é possível retificar o lançamento de forma imputar os valores omitidos a cada um dos períodos, só cabe manter (se confirmada a omissão) a acusação para os meses de dezembro de 2004 e 2005, partindo dos dados das planilhas antes reproduzidas:

1. ANO-CALENDÁRIO 2004

RECOMPOSIÇÃO DAS CONTAS DO DISPONÍVEL (CAIXA E BANCOS) - ANO-CALENDÁRIO 2004						
SALDO ANTERIOR	SAÍDAS DE RECURSOS		SALDOS CONTAS DO DISPONÍVEL NA DATA OPERAÇÃO			
1	2	3	4	5	6	7 = (1-3+4+5+6)
CTAS.DISPONÍVEL	DATA	VLRS. EM REAIS	CAIXA	BCO. REAL	BCO. BRASIL	SALDO DISPONÍVEL
	02/dez	72.528,68	- 4.229,45	9.076,32	601,08	- 67.080,73
- 67.080,73	03/dez	71.874,81	- 16.389,29	9.073,62	447,96	- 145.823,25
- 145.823,25	06/dez	58.492,71	- 12.779,40	10.093,62	426,94	- 206.574,80
- 206.574,80	10/dez	25.968,52	- 3.771,88	11.221,25	331,58	- 224.762,37
- 224.762,37	13/dez	62.239,56	- 10.045,30	12.538,94	376,42	- 284.131,87
- 284.131,87	20/dez	71.466,71	- 11.489,65	12.642,55	486,35	- 353.959,33
- 353.959,33	23/dez	54.345,16	- 39.008,68	13.365,84	595,55	- 433.351,78
- 433.351,78	28/dez	54.898,68	- 42.545,68	19.640,25	411,81	- 510.744,08

2. ANO-CALENDÁRIO 2005

RECOMPOSIÇÃO DAS CONTAS DO DISPONÍVEL (CAIXA E BANCOS) - ANO-CALENDÁRIO 2005						
SALDO ANTERIOR	SAÍDAS DE RECURSOS		SALDOS CONTAS DO DISPONÍVEL NA DATA OPERAÇÃO			
1	2	3	4	5	6	7 = (1-3+4+5+6)
CTAS.DISPONÍVEL	DATA	VLRS. EM REAIS	CAIXA	BCO. REAL	BCO. BRASIL	SALDO DISPONÍVEL
	14/dez	19.016,06	19.469,09	3.192,33	909,50	3.645,36
3.645,36	23/dez	13.829,33	15.517,26	1.261,80	226,56	6.595,09

[...]

Como a Fiscalização tomou os valores respectivos de R\$ 3.311.439,92 e R\$ 1.321.686,52, há que se DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário em relação ao PIS e à COFINS para afastar da tributação os montantes de R\$ 2.800.695,84 e R\$ 1.321.686,52 (integral), meses de dezembro de 2004 e 2005, respectivamente.

De toda a sorte, fato é que, com respeito a dezembro/2004, o recorrido traz contexto fático distinto dos precedentes citados e semelhante ao paradigma.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

No mérito, esta Conselheira recentemente se manifestou acerca da matéria nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-005.304:

Como relatado, a questão posta diz respeito à exoneração integral das exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS, formuladas em bases trimestrais. A PGFN pretende que seja restabelecida a parcela correspondente ao último mês dos trimestres autuados.

O Colegiado *a quo* cancelou as exigências sob os seguintes fundamentos:

A recorrente requer a aplicação do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN para a contagem do prazo decadencial, bem como o cancelamento da multa aplicada na forma qualificada, por não ter agido dolosamente, acrescentando às suas razões o fato de haver recolhido os tributos à época dos fatos geradores (Darf às e-fls.), ainda que parcialmente, invocando a seu favor o REsp STJ nº 973.733 e a Súmula Carf nº 14.

Antes de adentrar-se às questões suscitadas neste tópico pela recorrente, abre-se um parêntese aqui e deve-se apreciar matéria não questionada pela recorrente, porém que deva ser conhecida de ofício⁵, por tratar-se de matéria de ordem pública, haja vista cuidar dos pressupostos legais exigidos para a constituição dos lançamentos de tributos, no caso, das contribuições PIS e Cofins.

Os referidos lançamentos tributários não podem subsistir, pois os fatos geradores foram equivocadamente tidos, pela fiscalização, como ocorridos trimestralmente, sendo que para estas contribuições a norma tributária prevê a ocorrência mensal dos fatos geradores, nos termos das Leis nºs 9.718/98 (arts. 2º e 3º) c/c 10.637/02 (PIS) e 10.833/02 (Cofins). As exigências de ofício para as contribuições de PIS e Cofins realizadas ao arrepio da norma tributária quanto à periodicidade da ocorrência dos fatos geradores das contribuições não pode prevalecer e afronta o artigo 142 do CTN:

*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. (grifos não pertencem ao original)*

O vício constatado nos Autos de Infração acostados às e-fls. 186 a 190 (Cofins) e às e-fls. 197 a 201 (PIS) é de natureza material e não pode ser saneado, pelo que insubsistentes os lançamentos tributários para a exigência de PIS e Cofins.

Esta Conselheira, integrante daquele Colegiado, divergiu juntamente com o ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior desta decisão, votando por manter parcialmente as exigências. Contudo, um exame mais detalhado dos autos evidencia que outra deve ser a conclusão neste momento.

A PGFN defende a validade do lançamento e a exclusão, apenas, do excesso indevidamente exigido.

⁵ Código de Processo Civil (CPC)

Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)

(...)

IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

(...)

§ 3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos ns. IV, V e VI;(...)

O caso sob exame tem traços de semelhança com o analisado por esta Turma em 15 de março de 2017, conforme julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9101-002.608⁶, de cujo voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, extrai-se:

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

A apuração dos tributos está baseada em receitas de revenda de mercadorias que não haviam sido oferecidas à tributação, e que foram apuradas de acordo com os livros fiscais da contribuinte.

A apuração do IRPJ/CSLL se deu pelo lucro arbitrado, porque a escrituração mantida pela contribuinte era imprestável para determinação do lucro real, em virtude de erros e falhas que estão enumerados no Termo de Verificação Fiscal.

As mesmas receitas de revenda de mercadorias que serviram de base para a autuação de IRPJ/CSLL, também serviram de base para a exigência das contribuições PIS/COFINS.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial relativamente à nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS, por erro na periodicidade de apuração dessas contribuições.

O acórdão recorrido afastou a incidência de PIS e COFINS sob a justificativa de que os lançamentos se deram em bases trimestrais, quando o correto seriam bases mensais, havendo, portanto, erro jurídico, que inquinaria de nulidade por vício substancial o lançamento.

A PGFN pretende reverter essa decisão, indicando paradigma que, diante da mesma situação, ou seja, de erro na periodicidade de apuração de PIS e COFINS, não cancelou os lançamentos por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo.

O acórdão recorrido apresenta os seguintes fundamentos para o cancelamento dos lançamentos de PIS e COFINS:

[...]

Tanto o lançamento de PIS como o de Cofins se deram em bases trimestrais.

É o que se constata das fls. 19 a 21, 24 a 26.

O dislate aqui é juridicamente incontornável. Não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração.

Em suma, trata-se de eiva que inquina os lançamentos por vício substancial.

Por tal ordem de razão, dou provimento ao recurso sobre a questão de PIS e de Cofins.

O acórdão paradigma, por sua vez, ao tratar de autuação com o mesmo tipo de erro na apuração de PIS e COFINS, não cancelou os lançamentos por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo, de acordo com os meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador:

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e divergiram na matéria os Conselheiros André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra

Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência. (grifos acrescidos)

O entendimento lá manifestado foi no sentido de que, como o auto de infração apontava a ocorrência de fatos geradores em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005, e como realmente havia ocorrido fatos geradores nessas datas, era correto manter a autuação para esses meses (março, junho, setembro e dezembro), apenas ajustando a base de cálculo para que ela representasse o faturamento do mês indicado no auto de infração, e não do trimestre.

É isso o que a PGFN busca nos presentes autos.

Alguns aspectos são importantes para examinar a questão da nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS sob exame.

O primeiro deles, é que há uma tabela que acompanha os autos de infração, intitulada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA E LUCRO ARBITRADO ANO-CALENDÁRIO 2005", às fls. 40, e que discrimina a composição e o valor total da receita bruta mensal de vendas durante o referido ano.

Cabe observar também que a informação de períodos trimestrais ("trimestre 1", "trimestre 2", "trimestre 3" e "trimestre 4") só aparece nos autos de infração de IRPJ e CSLL.

A referência temporal que consta dos autos de infração de PIS e COFINS consiste apenas na indicação das datas de ocorrência dos fatos geradores, assim discriminadas: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005.

Não há dúvida de que ocorreram fatos geradores das contribuições PIS e COFINS em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005.

Também não há dúvida de que houve erro no lançamento de PIS e COFINS.

Mas esse erro consistiu em não indicar as datas de todos os fatos geradores ocorridos em 2005, especificamente as relativas aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005. E englobar as receitas desses meses nos fatos geradores ocorridos em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constaram dos autos de infração de PIS e COFINS).

O que ocorreu é que o sistema eletrônico de apuração de tributos replicou nos autos de infração de PIS e COFINS as mesmas datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, agrupando as bases mensais nessas datas.

O primeiro erro do lançamento foi não exigir as contribuições PIS e COFINS que seriam devidas em relação aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005.

E o segundo erro foi inflar equivocadamente a base de cálculo dos fatos geradores de PIS e COFINS ocorridos em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constam dos autos de infração de PIS e COFINS).

Com base nessas informações, penso que foi acertada a decisão contida no acórdão paradigma, de modo que ela deve ser reproduzida neste processo.

Como já mencionado, não há dúvida de que ocorreram fatos geradores das contribuições PIS e COFINS em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constam dos autos de infração dessas contribuições),

cabendo apenas ajustar a base de cálculo desses fatos geradores aos valores das receitas auferidas em março, junho, setembro e dezembro de 2005, respectivamente.

Há ainda um outro ponto que precisa ser examinado em relação aos lançamentos de PIS e COFINS.

É que o voto que orientou o acórdão recorrido, antes de declarar a nulidade do lançamento de PIS e COFINS (que agora está sendo afastada), examinou alegação da contribuinte de que boa parte das mercadorias por ela comercializadas estavam sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS.

Em seu voto, o relator do acórdão fez considerações sobre a comprovação dessa alegação, apresentou planilhas constantes de laudo que teria sido elaborado a partir das notas fiscais de entrada e de livros fiscais, e ainda adotou um critério para apuração da base tributável, defendendo a proporcionalização das saídas em relação às entradas.

Contudo, a análise dessa questão pelo colegiado acabou ficando prejudicada, uma vez que se decidiu naquela oportunidade pela nulidade integral do lançamento de PIS e COFINS.

Afastando-se agora a nulidade, e visando evitar supressão de instância, especialmente porque há aspectos relacionados a exame de prova, entendo que os autos devem retornar à fase anterior, para que essa questão referente às mercadorias sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS seja devidamente apreciada pelo colegiado de turma ordinária.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para afastar a nulidade do lançamento de PIS e COFINS, e determinar o retorno dos autos à fase anterior, para que a questão relativa às mercadorias sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS seja devidamente apreciada pelo colegiado de turma ordinária. *(destaques do original)*

Nestes autos, porém, a autoridade fiscal não apurou mensalmente as receitas omitidas, conforme se vê no demonstrativo que instrui o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às e-fls. 175/179. É certo que, no curso do procedimento fiscal, parte destas receitas foram detalhadas mensalmente, conforme demonstrativos de e-fls. 108 e 109, que detalham os montantes de R\$ 2.161.506,30 e de R\$ 658.524,98, consolidados trimestralmente à e-fl. 175, mas isto para questionamentos dirigidos à Contribuinte com vistas à confirmação destes valores, seguindo-se resposta com a juntada de documentos (e-fls. 111/174), além da consolidação trimestral para fins de determinação da base tributável. A afirmação, portanto, de que há detalhamento mensal daquelas receitas, demandaria a avaliação destes elementos e do critério de apuração, a impedir que, sem prejuízo à defesa do sujeito passivo, fossem determinados os valores que corresponderiam ao último mês de cada trimestre autuado.

Diversamente do exposto no precedente acima, na conclusão do procedimento fiscal, a autoridade lançadora não demonstrou a existência de receitas omitidas no último mês de cada trimestre, e seu erro não se limitou à informação acumulada das receitas do 1º e do 2º mês no último mês do trimestre na geração do auto de infração. O fiscal autuante adotou critério jurídico diverso do previsto na legislação para determinação da base tributável, razão pela qual não se pode, afirmar, aqui, que há mera improcedência desta majoração do último mês do trimestre, o que impede a correção do erro no contencioso administrativo na forma do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, para que o lançamento subsistente se amolde ao exigido no art. 142 do CTN.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN. *(destaques do original)*

Antes, no precedente nº 9101-005.143, esta Conselheira redigiu voto vencedor⁷ para dar provimento a recurso fazendário em circunstância distintas, porque:

Nestes autos, de forma semelhante, a autoridade fiscal apurou mensalmente as receitas omitidas, conforme consolidado nos demonstrativos de e-fls. 66/153 e 154/207, mas, por informar trimestralmente os valores apurados para fins de exigência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real trimestral, esta circunstância foi replicada nas exigências reflexas de Contribuição ao PIS e da COFINS, transportando-se para o 3º mês do trimestre as receitas correspondentes ao 1º e ao 2º meses do trimestre. Como bem exposto no precedente acima, não há dúvida que a autoridade fiscal demonstrou a existência de receitas omitidas no último mês de cada trimestre, assim como errou ao acumular as receitas do 1º e do 2º mês no último mês do trimestre. Assim, trata-se de mera improcedência desta majoração do último mês do trimestre, passível de correção no contencioso administrativo na forma do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, para que o lançamento subsistente se amolde ao exigido no art. 142 do CTN.

Não se trata, portanto, de aperfeiçoamento do lançamento tributário, pois em relação aos demais meses do trimestre, nenhuma exigência é possível. Há, apenas, redução da exigência por erro em sua quantificação, porque os valores exigidos a título de Contribuição ao PIS e de COFINS no terceiro mês do trimestre civil o foram em valores superiores aos efetivamente devidos.

Assim, reformulando o entendimento que orientou o voto proferido no acórdão recorrido, esta Conselheira conclui que, diante de uma exigência lançada a maior, deve o julgador reduzi-la ao valor correto, visto que sobre esse valor o lançamento tributário é válido e deve produzir os efeitos que lhe são próprios.

Observe-se, porém, que, como indicado na transcrição da decisão de 1ª instância ao norte, a Contribuinte alegara, em impugnação, *além das razões de defesa trazidas para o IRPJ, que deveria ter sido abatido o valor dos créditos de matéria prima e de insumos*. E tais argumentos não foram apreciados em razão do cancelamento integral das exigências. Assim, restabelecidas as parcelas correspondentes ao último mês de cada trimestre, deve-se prosseguir na apreciação da impugnação.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com retorno dos autos à DRJ de origem.

Nestes autos, também se tem a informação acumulada da receita presumidamente omitida no último dia da recomposição do Caixa, mas esta acumulação não resulta da soma de apurações mensais, e sim da sistemática de apuração específica do indício de presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de Caixa.

A autoridade fiscal inicialmente apurou a base tributável de R\$ 3.311.439,92 em 2004 e de R\$ 1.321.686,52 em 2005 mediante soma e subtração das entradas e saídas mensais do saldo anterior da conta Caixa, mas o Colegiado *a quo* acolheu o pedido de soma dos saldos das contas de Bancos à do Caixa, para aferição do saldo credor das contas de Disponível como indício da omissão de receitas. Reduziu, assim, o maior saldo credor do período fiscalizado para R\$ 3.184.112,92 em 2004 e R\$ 763.361,69 em 2005.

Em tais circunstâncias, para aferir a receita presumidamente omitida em dezembro de 2004 e em dezembro de 2005, o voto vencido do acórdão recorrido refez a recomposição das contas de Disponível, tomando novo saldo inicial e os movimentos diários de dezembro para

⁷ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram no mérito os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

apurar o maior saldo credor do período, que somente restou evidenciado em dezembro/2004, subsistindo saldo devedor em dezembro de 2005.

Não havia, portanto, uma demonstração apresentada à Contribuinte, pela autoridade fiscal, acerca do saldo credor de Caixa na apuração de dezembro de cada ano-calendário. Os elementos dos autos permitiram essa aferição, mediante aplicação dos mesmos critérios adotados pela autoridade lançadora para a autuação anual, mas o resultado desta recomposição é fato que somente é dado ao conhecimento da Contribuinte no julgamento do recurso voluntário.

Distintamente da primeira recomposição do saldo credor de Caixa como saldo credor de Disponíveis, decorrente de questionamento deduzido pela Contribuinte contra os critérios de cálculo da autoridade lançadora, e acolhido nos limites deste questionamento, sem qualquer inovação quanto aos demais itens de entradas e saídas, inclusive quanto à periodicidade, a recomposição para determinação do saldo credor de Disponíveis em dezembro importa em seleção dos itens que devem ser considerados no novo limite temporal, e assim inova em critério que a Contribuinte não teria a oportunidade de discutir administrativamente.

Sob esta ótica, portanto, não é possível destacar o valor apurado no voto vencido do acórdão recorrido como omissão de receita imputável à Contribuinte, para fins de apuração das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS no mês de dezembro/2004.

Estas as razões, portanto, para concordar com a conclusão do I. Relator e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial a PGFN na matéria “possibilidade de retificação do lançamento”.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA