



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

Processo nº 10380.729798/2013-24
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1302-000.621 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 12 de junho de 2018
Assunto COFINS
Recorrentes SUZLON ENERGIA EÓLICA DO BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se o presente processo administrativo de autuação lavrada em face do Recorrente, Suzlon Energia Eólica do Brasil Ltda., em que o agente fiscal constituiu, de forma reflexa, créditos tributários de COFINS, depois de terem sido constadas supostas infrações à legislação tributária. O período de apuração objeto da autuação é de 01/01/2008 a 31/05/2010.

Além deste processo, foram lavrados mais dois Autos de Infração em face do contribuinte em questão e que têm como base os mesmos fatos e fundamentos destes autos.

O primeiro deles (processo nº 10380.729795/2013-91), cuja a discussão, inclusive já se encerrou no âmbito desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, constituiu créditos de IRPJ e CSLL em face do mesmo contribuinte.

O outro processo lavrado é o de nº 10380.729799/2013-79 e constituiu créditos tributários referentes à contribuição ao PIS, sendo distribuído a este julgador para que fossem proferidas decisões conjuntas, evitando-se, assim, entendimentos diferentes sobre a mesma matéria em discussão.

O processo de IRPJ e CSLL tramitou perante a 1ª Turma, 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, sendo negado provimento aos Recursos Voluntário e de Ofício por aquele colegiado. O Recurso Especial apresentado pelo contribuinte teve o seu seguimento negado, nos termos de Despacho proferido em 23 de Novembro de 2017, sendo os autos remetidos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem.

Como os fatos e fundamentos do presente processo são idênticos ao processo principal, pede-se venia para reproduzir o relatório do acórdão nº 1301-001.828, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, nos autos do processo de nº 10380.729795/2013-91, uma vez que sintetiza toda a discussão ora travada:

Cuida-se de Recurso Voluntário e de Ofício, manuseados contra decisão proferida pela 13ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP.

De acordo com o que disposto no presente processo administrativo, em desfavor da contribuinte acima identificada foram lavrados Autos de Infração relativos aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, atinentes ao IRPJ e demais reflexos, incluindo o principal, multa qualificada de 150% e juros de mora.

Ainda de acordo com as peças do presente processo, a ação fiscal iniciou-se com o Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 318/325), requisitando-se a apresentação ou disponibilização dos Livros e documentos típicos, outros documentos requisitando diversos esclarecimentos acerca de sua escrituração, tudo devidamente suportado por documentos hábeis e idôneos.

Segundo registrou-se, não havendo atendimento, lavraram-se novos Termos (fls. 326/327) e a partir de 13/09/2013 a fiscalizada passou a prestar as informações que entendia cabíveis (fls. 330 e 333/341), havendo, desta data e até o encerramento da Ação Fiscal em 24/10/2013 (fls. 1063/1064), com a lavratura dos autos de infração, diversos Termos de autoria do Fisco e respostas da contribuinte, acompanhadas de documentos (fls. 342/895).

Anotou-se ainda (fls. 896/925) que o contribuinte juntou o LALUR (fls. 926/1058), cópias das DIPJ do período fiscalizado (fls. 1059/1062), cópia do SAPLI que controla, em âmbito interno da Receita Federal, os valores dos prejuízos acumulados (IRPJ) e bases negativas de CSLL.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 60/79), a Fiscalização relatou o resumo de todo o procedimento levado a efeito, inclusive as respostas e manifestações feitas pela fiscalizada, discorrendo sobre as irregularidades apuradas, descrevendo o objeto da ação fiscal e a atividade econômica da autuada, para explicitar que a contribuinte opera no setor de tecnologia de energia alternativa (eólica), fornecendo aerogeradores e que sua atividade operacional pode ser resumida em importação, venda e serviços de instalação dos equipamentos nos parques eólicos indicados por seus clientes,

asseverando ainda que “à vista das dimensões dos equipamentos (...) as importações eram feitas sob encomenda prévia”, de tal modo que “não existia na operacionalidade ordinária da empresa, a importação de partes e peças (...) que compusessem estoques descompromissados, fora das encomendas préacertadas”, e que, “diante dessas peculiaridades restou fácil concluir que as operações de venda e instalação de parques eólicos se compreendem nos denominados pela legislação tributária de “negócios de longo prazo”, com prazos de execução progressivos, quase sempre superiores a um exercício”.

Ainda segundo a Fiscalização: i) que, “neste peculiar contexto de atividade operacional (...) o Fisco já vinha monitorando a evolução anual da **SUZLON ENERGIA EÓLICA DO BRASIL LTDA**”; que, “no monitoramento visualizado ano a ano, este órgão fiscal já vinha observando discrepâncias relevantes”; que, “enquanto de um lado, conservava-se ausente um nível condizente de recolhimento de tributos, comparando-se com a evolução de suas atividades operacionais, de outro lado, causava espécie o volume de créditos fiscais que o contribuinte indicava-se como titular”; que, “criada em 2006, a empresa é integralmente controlada por grupo estrangeiro indicado como **SUZLON WIND ENERGY A/S** (...)

também e simultaneamente, sua própria e única **fornecedora** dos aerogeradores importados que a empresa brasileira adquire e vende”; que, “esta circunstância dupla de relação comercial deve ser muito bem compreendida, tratada e monitorada pelo Fisco”; que, “foi nessa concepção peculiar que a **SUZLON ENERGIA EÓLICA DO BRASIL LTDA** assina Contratos (...) com seus Clientes (...) para venda e instalação de quase duas centenas de máquinas Aerogeradoras nos diversos parques eólicos designados pelos adquirentes”, e que, “o total dos contratos (...) ultrapassava a cifra de R\$ 1.300.000.000,00 (...) a serem pagos ao longo dos anos de 2007 a 2009, conforme o progresso da execução”.

Diz ter recebido, via Ouvidoria da RFB, denúncia anônima contra a fiscalizada relatando a ocorrência de irregularidades contábeis e fiscais, assevera que tal denúncia teve efeito apenas informativo daquilo que o Fisco já sabia sobre a empresa, que não fora utilizada como prova a fundamentar o lançamento de ofício, refere-se a entendimento da Corte Suprema acerca do assunto e prossegue: ii) que, “colocadas estas questões, (...) cabe descrever a realidade contábil e fiscal da empresa (...) encontrada por esta Fiscalização ao longo dos procedimentos de auditoria contábil-fiscal realizados nos seus arquivos e livros da escrituração”; iii) que, “ao adentrar no corpo orgânico da contabilidade da SUZLON esta auditoria se certificou do fato de que era evidente a presença de **graves anormalidades** nas conduta da empresa (...) desde o ano de 2006 até o último ano do período fiscalizado (2010)”; iv) que, “convinha averiguar (...) **a) se o proceder contábil da SUZLON teria provocado evidentes prejuízos à Fazenda Pública; b) se o proceder contábil da SUZLON ao longo dos anos considerados (...) pautou-se por conduta voluntária e consciente, no sentido de auferir vantagens ilícitas em prejuízo do Tesouro Nacional**”; v) que, “restou claro, de imediato, que a atividade operacional da SUZLON se enquadrava na disciplina legal de tributação dos Contratos de Longo Prazo (...) superior a um

ano, a preço certo”, e que, “para tal conclusão foram solicitados todos os contratos assinados com os Clientes, que envolvessem o fornecimento e instalação de geradores eólicos entre os anos de 2006 e 2010”; vi) que, “como os contratos dessa natureza se enquadram em uma regra própria de apuração (...)

restou constatada uma conduta desidiosa e de absoluto abandono voluntário e consciente das normas legais que disciplinam a Apuração de Resultados dos Contratos de Longo Prazo”.

Ainda de acordo com a Fiscalização, referindo-se à legislação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS: vii) que, “em verdade, o que se viu (...) foi a utilização de **um critério contábil-fiscal** para registro dos custos totais dos Contratos de Longo Prazo e dos seus respectivos preços totais, **sem qualquer autorização legal para tal**”; viii) que, “a empresa ora autuada resolveu, por conta e risco próprio, enveredar no cálculo de seus resultados e na forma de conceber suas bases de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS, para **um critério acumulado geral** apenas nos anos-calendário de **2009 e 2010, ignorando** de forma voluntária e consciente, os impactos que deveria reconhecer **desde o anocalendário de 2007**, quando, de um lado, já incorria – inapelavelmente – em custos apropriados relativos a fornecimento de bens e/ou serviços referentes ao cumprimento dos contratos assinados com seus Clientes, e, de outro, em faturamento por conta do igual cumprimento desses contratos”; ix) que, “somente uma visão do planejamento tributário com natureza visível de evasão fiscal que a empresa tentou implantar com quase sucesso – note que o ano de 2007 já se encontra inapelavelmente decaído (...) pode explicar os detalhes dos resultados que a **SUZLON ENERGIA EÓLICA DO BRASIL LTDA** tinha em mente de auferir na realidade, de forma consciente e astuciosa” (Termo de Verificação Fiscal – fls. 65).

Após destacar que a contribuinte tinha solicitado sua incursão como titular de benefício fiscal na área da SUDENE (redução de 75% do IRPJ), prosseguiu: x) que, “no afã de nada recolher ao Tesouro Nacional, restava a busca de estratégia para neutralizar qualquer incidência de tributo sobre os 25% remanescentes do benefício da empresa”, e que, “a técnica para tal foi “fabricar” prejuízos fiscais de modo que não houvesse, a priori, base de cálculo positiva para aquelas exações”; xi) que, “como os contratos (...) datam de setembro de 2006 e outubro de 2007 coube à empresa enveredar pelo **risco de ignorar** as apurações parciais (ano a ano em que houvesse custo incorrido) e de ignorar igualmente os faturamentos e/ou recebimentos de Clientes ao longo da execução dos projetos”; xii) que, “acumulou o resultado geral dos Contratos celebrados com seus Clientes apenas para os anos de 2009 e 2010”, e, “com dois detalhes cruciais: a) em 2009, reconhecendo parte da receita total dos Contratos de Longo Prazo “fabrica” prejuízo fiscal, já com olho no que viria a fazer (de forma irregular) no ano seguinte, ao mesmo tempo em que não reconhece qualquer base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS; b) já em 2010, ano em que foi deferido o Ato Declaratório de Redução de 75% do IRPJ, descarrega todo o remanescente dos totais dos Contratos de Longo Prazo, de forma que se fizesse incluir essa receita no incentivo, que apenas vigeria a partir do anocalendário de 2010”.

Na mesma toada, seguiu a Fiscalização afirmando que, com este procedimento, a autuada, “já tendo até 31.12.2009, recebido e cumprido cerca de 99,99% de todos os Contrato de Longo Prazo (...) pretendeu dar efeito retroativo indevido ao incentivo fiscal, cujo direito a usufruto só adquirira em 01.01.2010”, pontua que a SUZLON tinha os benefícios do Programa REIDI, que concede suspensão de PIS e COFINS nos casos indicados e que, ainda assim, os preços originários que deveriam ser recebidos de seus Clientes mantinham-se com as referidas contribuições embutidas, sem que, entretanto, houvesse recolhimentos de mencionadas contribuições ao Tesouro Nacional.

Asseverou que foi “diante desta realidade (...) que esta auditoria promove todos os lançamentos de acerto da situação”; que, para esta providência, “tentou, por reiteradas vezes (...) obter os dados necessários para que pudesse fazer os cálculos das apurações e discriminação das bases de cálculo dos tributos e contribuições não recolhidos ao Tesouro Nacional”, e que, mesmo com a conduta dificultosa da empresa, não fornecendo os dados requeridos pela Autoridade Tributária, ainda assim, “nada disso constituiu-se em obstáculo para o encerramento da auditoria com os resultados fiscais expostos nos Autos de Infração ora lavrados”, destacando que, “de posse dos dois dados fundamentais (o preço total dos Contratos de Longo Prazo e os custos totais registrados acumuladamente nos anos de 2009 e 2010, pela própria empresa, com seus próprios números e cifras) foi possível ao Fisco conhecer os custos incorridos ao longo dos anos de 2007 e 2010 (com base nos principais custos de importação, conforme DI’s), de modo que pudesse montar, com base na legislação específica que rege a matéria, sua própria Planilha de Apuração dos Resultados dos Contratos de Longo Prazo (desde o ano de 2007 até o início do ano de 2010, quando os projetos foram definitivamente entregues e encerrados)” (Termo de Verificação Fiscal – fls. 67).

Diz ainda que, “como há recebimentos dos Clientes desde o ano de 2007, as bases de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS foram retiradas da escrituração da SUZLON em batimento com os valores informados pelos Clientes, através das diversas diligências empreendidas em cada um deles”.

Esclareceu a Fiscalização que as planilhas com os cálculos estão anexadas ao Termo de Verificação e continua discorrendo que, “como essa auditoria tinha como foco principal o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, CSLL e demais contribuições sociais, foi promovida uma averiguação geral na escrituração do contribuinte”, e que, diante de tal cenário, “esta fiscalização enveredou pela análise minuciosa do Passivo registrado como Empréstimo em 31.12.2009, lançado como Obrigação por Empréstimo contraído junto ao BANCO ABC BRASIL S/A.”. Expõe, a respeito, ser intrigante o fato de a fiscalizada não ter registros, em sua contabilidade, de conta corrente junto a tal instituição financeira.

Na sequência, pontuou ter igualmente buscado esclarecimentos acerca da dedutibilidade do valor de R\$ 1.500.000,00 levado a débito da Conta de Despesas Financeiras/Descontos Concedidos em 14.10.2009, que foi encerrada contra Resultado do Exercício, montante que, por ter

sido escriturado pela autuada como “Desconto Concedido **Condicionalmente**”, deveria ser tido como “dedução da Receita Bruta para apuração da Receita Líquida, para posterior Adição ao Lucro Líquido para efeito de apuração do Lucro Real”; que, “por não ser desconto **incondicional**, essa adição obrigatória não pode ser neutralizada pela simples desalocação do valor em **conta direta de Despesa Financeira**”, e que, “se há a indedutibilidade legal, impossível a dedutibilidade por transposição de classificação contábil”.

Seguiu na acusação tratando das “Multas Contratuais”, expondo: xiii) que, “desde o Termo de Início de Fiscalização (...) essa auditoria aborda a questão das MULTAS CONTRATUAIS debitadas pela SUZLON (...) à Conta de Custos e de Despesas Operacionais nos anos de 2009 (R\$ 28.711.100,00, na **Conta 012058/ 512090128000 CUSTOS GERAIS NA PRODUÇÃO/DESPESAS COM MULTAS CONTRATUAIS** e R\$ 39.787.086,85, na **Conta 013455/ 531090163000 DESPESAS GERAIS/MULTAS CONTRATUAIS**) e 2010 (R\$ 6.795.197,50, na **Conta 013455/ 531090166000 DESPESAS GERAIS/MULTAS CONTRATUAIS**) e encerradas contra Resultados dos Exercícios respectivos”; xiv) que, “as indagações corriam por dois fundamentos (...): a) cumprimento dos requisitos para a dedutibilidade”, e , “b) caracterização de despesas operacionais possíveis , porém incursas no qualificativo de “Despesas Recuperáveis”, previstas na legislação do Imposto de Renda e dos demais tributos e contribuições sociais”; xv) que, “a dialética processual instaurada junto ao contribuinte permitiu ao Fisco conhecer o “fato gerador específico” dessas multas contratuais”, e que, segundo a SUZLON, sua origem adviria de cláusula prevista nos Contratos assinados com seus Clientes e que “as multas eram mensuradas conforme os montantes diários de atraso na entrega dos bens e serviços”.

Após afirmar que “os documentos que totalizam as MULTAS CONTRATUAIS dos anos de 2009 e 2010 não foram fornecidos ao Fisco pela SUZLON”, prosseguiu a Autoridade Tributária (Termo de Verificação Fiscal – fl. 70), fazendo as devidas ponderações.

Na sequência, a Fiscalização tratou da apuração dos resultados dos Contratos de Longo Prazo, “efetivados conforme os preceitos do artigo 407 do RIR/99 e IN SRF nº 021/79”, explicitando que “a empresa resolveu quedar-se silente sobre a conduta adotada”, tendo ignorado os pedidos da Fiscalização para apresentar “as Planilhas de apuração dos custos incorridos ano a ano, das receitas reconhecidas ano a ano e de todos os demais dados necessários para a construção das tabelas indicativas referentes ao Lucro Bruto de cada período de apuração”.

Adiante, depois de destacar que “os valores do Lucro Bruto levados à tributação em cada ano são exatamente aqueles assentados na última coluna do Quadro de nº 03”; que, “na metodologia apresentada pela SUZLON (...) **não há apuração de resultado** em 2007 e em 2008”, e que, “em 2009 ela resolve levantar DRE de modo a “**fabricar**” o prejuízo fiscal e a base de cálculo da CSLL para **usufruto** desses valores negativos no ano de 2010, quando então **descarrega** quase todo

o valor total dos contratos de longo prazo”, a Fiscalização enfatiza (Termo de Verificação Fiscal – fls. 73).

Aditivamente assinalou que, “cabe deixar registrado que a estratégia da SUZLON (...) para cumular os valores em 2009 e 2010 necessitou a contabilização de todo o custo incorrido nos anos de 2007 e 2008 em conta de ESTOQUE, o que constitui irregularidade na sistemática de apuração dos resultados com contratos de longo prazo”; que, “em 2009, essa prática se repetiu quase que integralmente”, e “já em 2010, os ESTOQUES são “esvaziados”. Para acrescentar que, “com estas explicações o Fisco desnuda a conduta da empresa e a caracteriza como prática concernente à presença do evidente intuito de fraude, dado o conjunto de circunstâncias já enumeradas”. E prosseguir acusando que “como consequência de todos estes cálculos de ofício que levaram aos Quadros de nº 01 a 03, foi necessário refazer as DRE’s dos anos calendário de 2008, 2009 e 2010, de modo que restassem individualizados o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL em cada um deles”, registrando a não apresentação do LALUR relativo ao ano calendário 2010.

Passou a Fiscalização a tratar das irregularidades que entendeu presentes relativamente ao PIS e à COFINS, destacando, em síntese, que a autuada “deveria ter apurado as bases as bases de cálculo das referidas contribuições e recolhido nas datas próprias os valores das exações mensais, conforme apropriasse faturamento em decorrência de custos incorridos”, e que, “como desde o ano calendário de 2007 já havia custos incorridos, os valores recebidos dos Clientes/adquirentes das usinas eólicas foram tomados como faturamento no mês em que percebidos, dado que representativos de receitas pela execução progressiva do fornecimento de bens e serviços previstos nos Contratos assinados pelas partes”.

Comentou sobre o Programa de Benefícios do REIDI e encerra afirmando ser imperativo o lançamento de ofício para constituição dos créditos tributários do PIS e da COFINS, com observância do regime da NãoCumulatividade, procedimento que deve ser adotado também em relação a eventuais créditos legitimamente escriturados, observada a legislação de regência. Detalhou as razões de fato e direito que levaram à qualificação da multa de ofício, elevando-a ao patamar de 150%, reportase aos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, faz retrospectiva do procedimento fiscalizatório.

Os autos de infração relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram lavrados (fls. 2 a 57), com Termo de Encerramento (fls. 1063/1064). A ciência da contribuinte está encartada às fls. 58 a 59, tendo apresentado Impugnação (fls. 1069/1145), juntando documentos apensados às fls. 1156 a 3764.

Posteriormente, após o término do prazo de impugnação, juntou novos documentos em 22/01/2014 (fls. 3821/4200) e em 03/02/2014 (fls. 4203/4244). Na sua peça de defesa, depois de fazer um breve resumo dos fatos, referir-se às irregularidades apontadas pelo Fisco, clamar pela nulidade do processo administrativo “por não conter (...) os requisitos mínimos indispensáveis para a validade de uma acusação”, rebater o teor do Termo de Verificação Fiscal de que não teria

apresentado documentos, que a Fiscalização não observou “procedimentos primários” durante a ação fiscal, que a Autoridade Tributária reportouse diretamente a seus clientes, o que implicaria em cerceamento do direito de defesa, que houve violação às disposições do artigo 142, do CTN, “em razão da ausência completa de critérios objetivos e previstos em lei na determinação das exigências tributárias (...) especialmente, no que tange a forma utilizada de alocação dos custos incorridos em cada ano, utilizado (...) para fins de apurar o lucro bruto relativo aos contratos “supostamente” de longo prazo”, que não se deduziram os créditos de PIS e COFINS quando dos lançamentos de tais exações e que houve inobservância dos benefícios do REIDI e dos recolhimentos efetuados pela impugnante, a defesa discorreu longamente sobre cada item apontado como irregular pelo Fisco, destacando, preambularmente que a Fiscalização “resolveu de forma absolutamente discricionária “criar” a sua própria planilha de apuração de resultados, desconsiderando as demonstrações contábeis da Impugnante, pois as entendeu como ilegais (...)”; que, “se de fato não foi entregue a documentação suficiente para apurar de forma correta o crédito tributário em questão, não cabia à administração criar um procedimento único e sob encomenda para a impugnante (...)”, e que, “portanto, se os registros contábeis fossem imprestáveis conforme relatado pela douda fiscalização, o único procedimento cabível a ser adotado seria o arbitramento, o que de fato não aconteceu” (impugnação – fls. 1076/1077).

*A seguir, pontuou que informações que deram suporte aos lançamentos foram obtidas junto a terceiros, muitas das quais não foram juntadas aos autos, em desrespeito ao artigo 9º do PAF (que transcreve), assenta que o “desconhecimento da documentação utilizada pela autoridade para motivar os seus fundamentos (...) “obriga” a Impugnante a fazer um exercício de “adivinhação” (...) incabível num processo administrativo onde a busca da **verdade material** é princípio”, concluindo ter havido cerceamento ao seu legítimo direito de defesa, sendo, “portanto, inquestionável a **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM TELA**” (transcreve jurisprudência a respeito).*

*Pontuou, após reproduzir o artigo 142, do CTN, que “a fiscalização claramente olvidouse de determinar de forma diligente, legítima e dentro **dos parâmetros legais** o montante dos tributos lançados (...) na medida em que os valores apurados (...) não contemplam os requisitos de certeza e liquidez, indispensáveis ao lançamento de um tributo”, e que, “adotou critérios subjetivos e discricionários, **sem qualquer embasamento legal**, para identificar a “suposta” alocação dos custos (...) para fins de apurar o lucro bruto dos contratos firmados (...) e não considerou (...) valores já recolhidos a título de estimativas mensais (...) assim como (...) ignorou o direito à utilização do benefício fiscal concedido pela SUDENE no exercício de 2010”. Diz que em relação à apuração do PIS e da COFINS a Fiscalização adotou a apuração “com base no regime de caixa, **NÃO PREVISTO EM LEI**, uma vez que a base de cálculo destas contribuições é a receita auferida e, não, o simples recebimento a título de adiantamentos de clientes”, além de ter havido “desconsideração de créditos apurados com base na sistemática das Leis nº 10.632/2002 e 10.833/2003”.*

No mais, sustentou que o Fisco, sem previsão legal e em uma segregação subjetiva, alocou os custos incorridos da impugnante para “inferir o montante do lucro bruto do período”, tomando como base os “principais custos de importação informados nas Declarações de Importação (DI)”, o que seria inadmissível posto que “estes valores **não podem** ser considerados como custos em consentâneo com as melhores práticas contábeis”, quando “o custo somente é reconhecido (...) no momento da venda do bem, enquanto isto trata se meramente de ativo, ou melhor, estoque”. Pontua que seus custos só são reconhecidos nas suas contas contábeis “quando da venda dos fatos geradores”, momento em que “é observado o princípio do confronto das receitas com as despesas correspondentes”. Critica a forma de apuração adotada pelo Fisco, que diz ter sido “realizada com base em critérios subjetivos, definidos de forma unilateral e sem qualquer embasamento em lei”, ignorando os documentos da empresa e registrando valores em duplicidade. Traz quadros com os quais pretende demonstrar a impropriedade do trabalho fiscal (impugnação – fls. 1083/1084) e prossegue discursando que os lançamentos não trazem qualquer método que permita identificar a composição do crédito tributário, e que teria havido afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade, violando, por conseguinte, os artigos 2º e 50, da Lei nº 9.784/1999 (que reproduz).

Reportouse à doutrina e segue afirmando que, mediante um exercício de apuração estimada, demonstrará “de forma definitiva a completa insubsistência do cálculo feito (...) para apuração de IRPJ e CSLL, através do procedimento comumente conhecido como “método POC (Percentage of Completion)” aplicável aos contratos de longo prazo”, documento que nominou de “Doc. 07”, insurgindo-se contra a ação do Fisco que teria desconsiderado os valores recolhidos a título de estimativa mensal nos anos de 2009 e 2010, sendo R\$ 31.935.165,19 como IRPJ e R\$ 11.829.990,42 de CSLL.

Alegou não ter ocorrido dedução nos lançamentos de IRPJ, dos valores referentes ao IRRF constantes nos balancetes de 2009 e 2010, somando R\$ 883.553,98 (Doc.

12), reproduz jurisprudência do CARF e finaliza o tópico ponderando que a Fiscalização não levou em conta na apuração do IRPJ 2010, o benefício fiscal da SUDENE (Doc. 10), ao tempo que incluiu indevidamente nos lançamentos montantes relativos a provisões realizadas a título de garantia (R\$ 8.841.581,81) e outras despesas (R\$ 18.808.294,20), já oferecidas à tributação, como demonstrará na sequência.

Destacou o regime de apuração das contribuições do PIS e da COFINS (não cumulativo) e afirma que o Fisco desprezou os créditos a que teria direito, maculando os lançamentos. Ressalta possuir créditos acumulados de R\$ 50.531.577,04 de COFINS e R\$ 10.970.577,04 de PIS (Doc. 11), conforme informado nos balancetes mensais e DACON's (Docs. 12 e 13), valores que, se considerados pela Fiscalização, reduziriam substancialmente os lançamentos (junta demonstrativo – Doc. 14). Acentua que tal procedimento leva à nulidade dos autos de infração, reportase a jurisprudência, legislação e doutrina e finaliza (impugnação– fl. 1092).

Quanto ao mérito, dividiu sua Impugnação para tratar inicialmente acerca da “legalidade e legitimidade da operação de empréstimo bancário firmando com o Banco ABC, iniciando ao afirmar que a omissão de receitas considerada pelo Fisco no valor de R\$ 19.643.545,00, relativa à obrigação por empréstimo junto ao Banco ABC Brasil S/A e que seria suportada pelo artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, é incabível, como incabíveis seriam as glosas das despesas de IOF e financeiras vinculadas a tal operação. Para comprovar o alegado, depois de lembrar que “os auditores fiscais não demonstraram nenhum interesse em compreender uma simples operação de empréstimo, comumente praticada pelas empresas”, a defesa passou a descrever detalhadamente a operação.

Segue referindo-se a dispositivos do Código Civil, trata da validade dos atos jurídicos, diz inexistir proibição a que se faça empréstimo junto a instituição financeira na qual não mantenha conta corrente, socorre-se de doutrina, acrescenta que a prova que traz aos autos demonstra a correta e efetiva realização da operação (Cédula de Crédito Bancário nº 517709 e outros – Doc. 22), que, conseqüentemente, o IOF e despesas vinculadas à referida operação são necessárias e úteis, portanto dedutíveis.

Ponderou ser impossível compreender a sentença formulada pelo Fisco acerca do tema “Desconto Concedido Condicionalmente”, visto que a Autoridade Fiscal parece desconhecer o termo da locução “desalocar”, implicando em conclusões indevidas, especialmente em relação a uma suposta não apresentação de documentos por parte da impugnante, o que não ocorreu.

*Reportase aos anexos nominados de “Doc. 23”, descreve as operações que realizou com clientes seus (impugnação – fls. 1098/1099) e que as partes “comprometeram-se a aceitar uma redução no preço final de cada contrato”, estando-se diante de uma situação em que o desconto registrado seria decorrência apenas de redução da garantia oferecida pela vendedora (autuada), do tipo conhecido como “performance bond”, isto é, surgiu “**única e exclusivamente de acordo comercial, em circunstâncias negociais, sem vinculação a qualquer procedimento ou obrigação posterior do seu cliente para garantir**”, como, por exemplo, “**desconto pelo pagamento antecipado de futura**”.*

Concluiu, após registrar a legislação sobre a matéria (RIR/1999 e IN – SRF nº 390/2004) e jurisprudência do CARF, que “se o débito da despesa ocorreu em uma conta incorreta, continua sendo um débito a conta de resultado, o que reduz conseqüentemente o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL”, e que, “uma mera classificação incorreta não tipifica a infração do art. 299 do RIR, muito menos a sua glosa, por isso, não tendo havido a efetiva motivação da glosa, ou a comprovação da inexistência da necessidade, utilidade, ou mesmo da documentação de suporte, não restará ao d. Julgador outra alternativa senão cancelar essa glosa, o que desde já requer a Impugnante”.

Na seqüência tratou da “inexigibilidade dos tributos sobre despesas não recuperadas”, comentando sobre a indevida conclusão do Fisco no sentido de não ter havido contabilização, como recuperação de custos, das multas contratuais que originalmente a impugnante arcou

perante seus clientes e em relação às quais não teria buscado se ressarcir junto à sua única fornecedora de equipamentos no exterior e que é sua controladora.

Aduz que “a divergência apontada pelo Fisco reside apenas na suposição, ilação de que – por se tratar de multa pelo atraso da entrega dos bens – esse descumprimento seria de responsabilidade exclusiva da sua fornecedora, a Suzlon Wind Energy S/A, contra a qual deveria a Impugnante pleitear o ressarcimento”, tendo havido, ainda na opinião dos Agentes Fiscais, “omissão no agir e negligência na conduta da SULZLON (...) BRASIL em buscar junto a sua fornecedora/controladora, a recuperação dos encargos sofridos por força das multas contratuais devidas aos Clientes no Brasil”.

Mencionou ainda, que: “à exaustão, a fiscalização foi clara ao reconhecer que a Impugnante NÃO recebeu (recuperou) os valores das multas contratuais pagas em razão do atraso na sua execução”, e que, “se a Impugnante NUNCA recuperou os encargos sofridos por força das multas contratuais, NUNCA houve o ingresso de receitas, o que pó si só afasta a imprópria conclusão de que houvera OMISSÃO DE RECEITAS”.

Pontua que o artigo 392, II, do RIR/1999 (que transcreve) define que “deverão ser computadas na determinação do lucro operacional as recuperações e devoluções de custos, sendo silente sobre uma tal expectativa de recuperação de custos”.

Destaca que as multas assumidas decorreram não em razão de atrasos nos equipamentos, como pensou a Autoridade Fiscal, mas por razões de execução do projeto no Brasil, por diversos fatores, inerentes à própria atividade empresarial e que, ainda que assim não fosse, o prazo para buscar eventual ressarcimento não se expirou (Código Civil, art. 206, § 5º, inciso I), acrescentando que o Fisco tentou desconsiderar as operações em razão de serem estranhas, mas, questiona a defesa, “ser “estranha” é motivo para desconsideração de ato ou negócio jurídico”?

Na sequência, depois de rebater as conclusões do Fisco de que as atividades da impugnante enquadrarseiam na forma de tributação dos “Contratos de Longo Prazo”, superiores a um ano, a preço certo, e afirmar que seu procedimento contábil esta consentâneo com as normas brasileiras sobre a matéria (“procedimento “corroborado por empresa de auditoria independente”), que lhe permite reconhecer a sua receita e seus custos tão somente no final dos contratos, após a emissão da respectiva nota fiscal (Doc. 25), o que afastaria ilações a respeito de eventual ação insidiosa de sua parte e que teria levado ao agravamento das multas, passa a discorrer sobre o que chama de “três tópicos que se correlacionam ao final”, sendo o primeiro, a “apresentação das normas contábeis aplicáveis à venda de bens cuja transferência somente ocorre no final do contrato”, o segundo, “os aspectos fundamentais (...) previstos nos Contratos de Fornecimento e Instalação de Turbinas Eólicas”, e o terceiro, a “natureza jurídica das operações realizadas (...) e (...) legislação tributária aplicável”.

Passou então a discorrer sobre o que chamou “princípio da realização da receita”, discorrendo longamente sobre o tema, diz que, na forma

do que dispõe o Código Civil, o lançamento das receitas exige a efetiva transferência do produto ou serviço ao cliente, referese a ensinamentos doutrinários e aos pronunciamentos e interpretações do CPC, CFC, CVM e organismos contábeis internacionais, que o Pronunciamento Técnico CPC nº 30 trata da forma e momento do reconhecimento das receitas e que, “desde Luca Pacioli, a receita e as despesas relacionadas à mesma transação devem ser reconhecidas no mesmo momento –simultaneamente – em cumprimento ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (princípio de competência)”.

Volta a referir-se ao Pronunciamento Técnico CPC nº 30 e conclui não bastar que a receita, para fins de reconhecimento, seja conhecida, mensurável, impondo-se o adimplemento de outras condições, tais como a transferência ao comprador dos riscos e benefícios oriundos da propriedade dos bens, a possibilidade de determinar a despesa e a fruição dos benefícios econômicos da operação.

Acerca do “contrato de fornecimento de turbinas eólicas firmados com os seus clientes” a contribuinte descreveu sua atividade e os Contratos de Fornecimento e Instalação de Turbinas Eólicas, “para execução em prazo inferior a 360 (...) dias”, firmados com seus clientes, reproduzindo alguns segmentos de contratos firmados com seus clientes, sustentando, em última análise, serem dois, basicamente, os tipos de aerogeradores que seu fornecedor disponibiliza, cabendo ao comprador definir qual deles desejaria adquirir e que a este cabia adotar as providências necessárias para preparação do parque eólico para fins de instalação das turbinas eólicas, “de modo que a Impugnante não participa do planejamento e definições gerais do projeto; limitandose a comprar e a instalar os aerogeradores de acordo com a planta fornecida”.

*A seguir apresenta, a título exemplificativo, um cronograma de execução, realçando que a finalização será sempre em prazo inferior a 360 dias (impugnação – fls. 1115/1116). Diz mais, que, “nos termos do contrato firmado de boa fé pelas partes integrantes, nas hipóteses de atraso do prazo previsto inferior a 01 (um) ano para a execução do fornecimento e instalação de turbinas eólicas pela Impugnante, ou das obras necessárias realizadas pelo cliente, há a previsão de aplicação de multa (cujo percentual varia de acordo com o cliente)”. E prossegue ser “**óbvia a aplicação da multa: o parque eólico não está a ser construído por mero diletantismo dos contratantes da Impugnante, mas porquê essas empresas têm obrigação de fornecer energia no dia D do mês M do Ano A, sob pena de comprometer o suprimento de energia necessário ao abastecimento da nação**”, e que, “é fundamental perceber que, como a instalação os aerogeradores, ocorre em etapas, somente após a conclusão de todo o projeto, é que efetivamente, há a entrega do bem ao cliente e, portanto, a transferência de sua respectiva titularidade, com a emissão das respectivas notas fiscais”.*

Acrescentou que “apenas neste momento os recebimentos das parcelas que compunham o preço tornamse certos (...); os custos diretos e indiretos e as despesas totais tornamse possíveis de mensurar e os riscos são de fato transferidos ao cliente, tudo em respeito à dinâmica prevista nos contratos” e acentua estar demonstrada “a natureza

jurídica das operações realizadas e a legislação tributária aplicável viaavis a adequação do tratamento contábil adotado”, que a Fiscalização “esmerouse em utilizarse de estilo de redação realísticofantástico para por meio dele suportar o lançamento, buscando converter suposições e ilações em verdade material”, sendo, ainda no dizer da defesa, “uma verdadeira obra literária”, que a “Impugnante recomenda a leitura na íntegra”, desprovida de qualquer método em sua análise, sem fatos concretos que fundamentem suas conclusões.

Depois de ressaltar possuir auditoria independente que audita sua escrituração, que seus contratos são do tipo “EPC – Engineering, Procurement and Comissioning”, modalidade em que “o contratado obrigase a adquirir bens e instalálos de acordo com as especificações requeridas pelo contratante e mediante o exercício da sua competência técnica, para entregálos ao final em condições plenas de operação pelo contratante, que então os receberá, os bens, em seu patrimônio”, lembrar que o contrato de compra e venda é “por definição, bilateral, oneroso e consensual” (reproduz artigos 481 e 482 do Código Civil), tratar da transferência de propriedade de bens móveis (transcreve art. 1267 do mesmo diploma legal e doutrina de J. X. Carvalho de Mendonça), acrescenta que a “materialização da operação de compra e venda, para fins jurídicos, comerciais e fiscais é a fatura, que configura a representação mercantil do pleno atendimento ao contrato de compra e venda, realizado de maneira tácita, eis que vendedor e comprador já concordaram com preço e produto”. Aditando: “ou seja, o instrumento que exterioriza o contrato de compra e venda é a nota fiscal, que deve acompanhar a mercadoria para fins fiscais e comerciais e que contabilmente é demonstrada pela figura do faturamento” (impugnação – fl. 1121).

Na mesma linha, afirma que, “transferida a propriedade para o comprador, materializada a operação pela forma do faturamento, surge aí a obrigação fiscal de promover o reconhecimento e destaque dos tributos incidentes sobre as operações de venda, haja vista a ocorrência dos fatos geradores ensejadores destes tributos (notadamente PIS, COFINS e, de forma indireta, em decorrência da circulação e saída das mercadorias, o ICMS e o IPI”, e que, “as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real (...) devem reconhecer o resultado de suas receitas pelo regime de competência”. Faz referência ao artigo 187, da Lei das S/A, comenta sobre as alterações trazidas ao mencionado diploma legal pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, particulariza que nestes dois últimos atos legislativos está disciplinado que “a escrituração fiscal sustentarseá na escrituração contábil e valerseá de livros auxiliares para a demonstração e (re)conciliação entre as eventuais divergências entre os preceitos e regras contábeis e fiscais” e que, “através da análise dos termos dos referidos contratos de compra e venda é possível conhecer a extensão e o alcance das suas disposições quanto à quintessência da operação econômica da Impugnante”.

Apresenta um sumário das operações realizadas e voltase, novamente, à doutrina, para utilizar conceitos de contratos bilaterais e à jurisprudência e decisões da RFB para apoio da sua tese sobre faturamento antecipado e reconhecimento da receita. Destaca que

apesar dos contratos preverem que as obras para instalação das torres, importações de peças e partes para utilização nas torres, importação de lâminas e equipamentos relacionados às turbinas, instalação das turbinas eólicas e comissionamento seriam implementadas em prazo inferior a 360 dias, “em alguns contratos surgiram controvérsias entre as partes envolvidas (...) resultando na sua suspensão, uma vez que houve incertezas quanto ao cumprimento dos seus termos, inclusive quanto ao adimplemento das parcelas acordadas”.

Que teria sofrido “diversas constrições, alheias à sua vontade”, mas que os atrasos ocorridos “de forma alguma” implicariam no alongamento do período de instalação, e que, “tais prorrogações não têm o condão de modificar a cláusula contratual de prazo de execução”.

*Diz mais, que mesmo que a execução do objeto do contrato fosse superior a 360 dias, “este fato, por si só, nunca seria suficiente para obrigar a Impugnante a alterar a forma de reconhecimento de suas receitas”, posto que, no seu entender, “o fator determinante para a definição do momento deste reconhecimento (...) é o momento da efetiva tradição do bem”. Sustenta que o artigo 10, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, é inaplicável, visto que trata de situações “em que o bem é produzido pelo contratado, **O QUE DEFINITIVAMENTE NÃO É O CASO**”, diz que “produzir” significa “criar”, “fabricar”, (segundo Dicionário Michaelis), o que impediria a utilização do mencionado dispositivo legal. Concluiu o tópico (impugnação – fls. 1127), afirmando que “considerando que a Impugnante não produz aerogeradores, mas tão somente os importa e instala nos termos contratuais, é inaplicável, por todos os ângulos em que se analisar a questão, a possibilidade de aplicação da previsão do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/78 (sic) no caso concreto”, razão pela qual “deve ser afastado o lançamento também quanto ao anteriormente exposto”.*

Afirmou a ilegalidade na constituição do crédito tributário, aduzindo que a autuação “abarca uma suposta falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre provisões a título de (i) garantia (R\$ 8.841.581,81 na Conta 015840/ 51201690000) e (ii) outras despesas (R\$ 18.808.294,20 na Conta 004441/ 511010101000) que, de acordo com o alegado pela fiscalização não teriam sido adicionados ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social”, rebate o entendimento fiscal trazendo informações e demonstrativos com os quais pretende mostrar o equívoco do Fisco, que há, inclusive, erro nos números apontados pela Autoridade Tributária e que os montantes foram oferecidos à tributação no anocalendarário 2010, pelo que “insubsistente referido auto de infração também no que tange ao lançamento sobre provisões”.

Defendeu ainda, que “quando da lavratura do presente auto de infração”, ignorado os valores recolhidos a título de estimativa e os montantes de IRRF, implicando na “equivocada, ilegal, dupla e majorada apuração dos débitos de IRPJ e CSLL para o período”.

Que, mencionados valores importariam em R\$ 31.935.165,19 e R\$ 11.829.990,42, estimativas de IRPJ e CSLL, respectivamente,

montantes recolhidos “seja mediante pagamento ou compensação”, além de R\$ 883.553,98, “relativos aos exercícios de 2009 e 2010”.

Aduz não ter o Fisco observado os benefícios da SUDENE a que faz jus desde 01/01/2010 e que os lançamentos estariam maculados, impondo sua anulação ou revisão.

Trata dos lançamentos de PIS e COFINS reclamando a não concessão, pelo Fisco, dos créditos a que teria direito pelo regime da não cumulatividade. E arremata que, “por amor à argumentação, na remota hipótese desses julgadores admitirem que houvera omissão de receitas durante os anos calendários de 2009 e 2010, tal autuação fiscal nunca poderia prevalecer, uma vez que a Impugnante tinha direito a compensar integralmente as (i)

estimativas pagas a título de IRPJ e CSLL e (ii) do crédito de PIS e COFINS, devendo, este direito ser reconhecido por esta Administração quando da apuração de eventual crédito tributário, ou no mínimo determinar diligência para apurá-los caso dúvidas acerca dos seus valores ainda existam”.

Relativamente à multa qualificada defendeu que sua aplicação exige que a Administração Tributária apresente provas, “e não simples “suspeitas”, “elocubrações”, análise panorâmica” e que a fraude “implica necessariamente em violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, tais como falsificar documentos, livros, etc.”.

Traz jurisprudência, aduz que “a fraude à lei deve ser compreendida como uma ação ilícita que vise ludibriar a Administração”, reproduz mais jurisprudência do CARF, diz que a multa no patamar de 150% é “absolutamente desproporcional e confiscatória, conforme recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5511” e encerra ponderando que “em que pese a costumeira diligência que acreditamos caracterizar os procedimentos desta fiscalização, no caso em concreto, a fiscalização quedouse inerte na busca desta almejada verdade”.

Concluídos os argumentos, faz um resumo do que expôs, apresenta seus pedidos (impugnação – fls. 1143/1144), protesta pela apresentação de novos documentos, pareceres e realização de diligência e requer, finalmente, que as intimações sejam direcionadas ao endereço do patrono da impugnante.

A douta delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou como parcialmente procedente a Impugnação do Recorrente, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2010 CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a

contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário. Na hipótese em que o recolhimento não ocorre ou ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento de ofício poderia haver sido realizado.

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. RECONHECIMENTO DAS RECEITAS.

A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a um ano de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços será calculada sobre a receita apurada na proporção dos custos incorridos.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APROVEITAMENTO.

No lançamento de ofício, devem ser aproveitados como desconto da contribuição apuradas, os créditos não cumulativos devidos pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2008 a 31/05/2010 MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. FRAUDE NÃO COMPROVADA.

Não comprovados os elementos caracterizadores de fraude, sonegação e conluio, afasta-se a qualificação da multa de ofício, reduzindo-se seu percentual.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual, após relatar de forma detalhada as motivações que levaram à autuação e discorrer sobre a tempestividade do apelo, alega, em síntese, (i) a decadência do direito de lançar os créditos tributários relativos ao período compreendido entre Janeiro e Agosto de 2008; (ii) a nulidade da autuação, por descumprimento ao artigo 142 do CTN e aos princípios da legalidade e da tipicidade; (iii) a improcedência da autuação, tendo em vista a legitimidade e legalidade da contabilização dos contratos de fornecimento de turbinas eólicas (contrato de longo prazo); e (iv) da necessidade de reconhecimento de créditos de COFINS, devidamente escriturados e denominados como sendo "crédito usado como desconto da contribuição apurada na DACON".

Como houve exoneração de parte do crédito tributário pelo DRJ, o acórdão também foi objeto de Recurso de Ofício.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 08/05/2014, apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 22/05/2014, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado, devendo ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade.

DA DECADÊNCIA

Como sabido, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea b), determina que cabe ao legislador complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive aquelas que tratam da prescrição e decadência.

No ordenamento jurídico pátrio, o Código Tributário Nacional é a norma geral a qual faz menção o Texto Constitucional. Mesmo tendo sido publicado antes da Constituição de 1988, o referido código foi recepcionado como Lei Complementar em matéria tributária e, por isso, é nele que se encontram as regras para contagem do prazo decadencial no Direito Tributário.

Assim, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara, calcula e recolhe os valores que entende devidos ao erário, o CTN determina que o fisco possui 05 anos, contados do fato gerador, para homologar a declaração e o pagamento realizado pelo contribuinte. Eis a sua redação:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destacou-se)

Contudo, nos termos já decidido pelo STJ, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caso não haja pagamento (com ou sem declaração do contribuinte) aplica-se a regra geral para contagem do prazo decadencial, que está prevista no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A aplicabilidade do art. 150, § 4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, foi objeto de decisão definitiva, como mencionado, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), no Recurso Especial nº 973.733/SC, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o

contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

Em seu recurso voluntário, o Recorrente, refutando a aplicação do precedente citado acima ao caso em análise, argumenta que para a contribuição ao PIS e para a COFINS "não havia apuração de base de cálculo para recolhimento no período de janeiro a agosto de 2008", e, por isso, "não havia tributo a ser antecipado", o que importaria a aplicação do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN e não da regra constante do artigo 173.

Este argumento acaba por se confundir com o mérito da discussão, uma vez que, mantendo-se o entendimento da fiscalização quanto à apuração dos resultados nos contratos de longo prazo, a falta de recolhimento será patente. E, como se demonstrará a seguir, a princípio, não assiste razão ao recorrente na forma em que aqueles contratos foram contabilizados.

Assim, deve-se afastar desde já a argumentação quanto a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, relativo ao período compreendido entre Janeiro e Agosto de 2008.

Neste ponto, portanto, rejeito a preliminar de decadência lançada no Recurso Voluntário.

DA AUSÊNCIA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Ainda em sede preliminar, o Recorrente alega que o Auto de Infração seria nulo, um vez que, em síntese, a fiscalização teria incorrido em erro na apuração da matéria tributável e que, em flagrante ofensa ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, no Auto de Infração não houve a "correta determinação da exigência".

Contudo, os argumentos do Recorrente para defender a nulidade do Auto de Infração, mais uma vez se confundem com o mérito da discussão. Nas bem articuladas argumentações, o Recorrente demonstra que a forma de apuração para os contratos de longo prazo não estariam corretas e que, por isso, a fiscalização lavrou Auto de Infração eivado de nulidade, uma vez que não teria identificado de forma correta a matéria passível de tributação.

Entretanto, as hipóteses de nulidades das autuações estão elencadas no Decreto nº 70.235/72, mais especificamente no artigo 59 deste diploma legal, e nenhuma delas foi aventada pelo Recorrente. Cita-se o dispositivo em questão:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

Por outro lado, o Recorrente não demonstrou nenhum vício do Auto de Infração, no que se refere aos seus requisitos mínimos, nos termos delineados pelo artigo 10 do mesmo Decreto. Confira-se a sua redação:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Desta forma, não havendo, no Recurso Voluntário, qualquer demonstração de nulidade legal do Auto de Infração, deve-se afastar, neste ponto, a preliminar invocada pelo Recorrente neste sentido.

DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Antes de se adentrar na análise das questões de mérito da presente autuação, entende-se pela necessidade de realização de diligência pela Delegacia da Receita Federal onde tem domicílio o contribuinte, para que esta possa confirmar, em síntese, se houve o recolhimento da COFINS sobre as mesmas bases apuradas pela fiscalização, mesmo que esse recolhimento tenha sido posterior ao período autuado. Por outro lado, é imprescindível, para análise do Recurso de Ofício, se os créditos reconhecidos pela DRJ não foram utilizados pelo contribuinte em suas apurações.

É que, em argumento subsidiário ao mérito, o Recorrente alega que, em que pese o acerto da decisão recorrida ao reconhecer o "*direito ao aproveitamento do desconto dos créditos da não cumulatividade que foram declarados na DACON*", devem ser reconhecidas os créditos recolhidos sobre receitas tributáveis apuradas pela Recorrente em períodos subsequentes (2009 e 2010).

Neste ponto, deve-se pontuar, primeiramente, que a DRJ, como mencionado, reconheceu que, tendo em vista a sistemática de apuração não-cumulativa da COFINS, houve um erro da fiscalização na apuração da contribuição devida, uma vez que não considerou os créditos declarados (e não contestados) em DACON pelo contribuinte. Ou seja, teria o contribuinte o direito de ver reconhecido o seu direito creditório, sob pena de ferir a sistemática de recolhimento não-cumulativo daquela contribuição.

E, no Recurso Voluntário, o Recorrente alega que este mesmo raciocínio deve ser considerado no que tange aos valores já recolhidos pelo contribuinte, mesmo que em períodos subsequentes, sobre as mesmas receitas tributáveis.

Contudo, pela análise da documentação acostada aos autos, não tem, este julgador, elementos suficientes para confirmar se houve, de fato, o recolhimento da COFINS nos períodos posteriores e, se houve o recolhimento, se seriam sobre as mesmas bases levantadas pela fiscalização.

No que tange a este último ponto, a princípio, por dedução lógica, não há dúvidas quanto ao reconhecimento das receitas, pelo contribuinte, em momento posterior ao que entendia a fiscalização como sendo a data correta para este reconhecimento.

Como a autuação se motivou exatamente no argumento de que as receitas foram reconhecidas em momento indevido, pode-se afirmar que houve este reconhecimento em momento posterior. Contudo, não se pode afirmar que os recolhimentos foram de fato realizados, o que tornaria temerária qualquer decisão deste Conselho, que reconhece a possibilidade de compensação dos valores recolhidos com os créditos tributários constituídos de ofício pelo agente fiscal.

Assim, é imprescindível a realização de diligência, para que a d. Delegacia da Receita Federal, onde o contribuinte tem domicílio, com base nas declarações e recolhimentos feitos por este, responda aos seguintes questionamentos:

- 1) Os créditos tributários relativos à COFINS recolhidos posteriormente ao período autuado são vinculados à receita não reconhecida pelo contribuinte quando do recebimento dos valores (objeto da autuação)?
- 2) Pode-se afirmar que o contribuinte constituiu, via declaração, TODOS os créditos tributários de COFINS relativos às receitas objeto da presente autuação?

3) Se efetivamente constituídos, os créditos tributários foram quitados na integralidade, compensados ou parcelados? Discriminar e quantificar.

4) Algum dos pagamentos vinculados a estes créditos tributários foi considerado indevido ou pagamento a maior, ou, por qualquer outro fundamento, utilizado para fins de restituição ou compensação pelo contribuinte? Caso positivo, deve-se discriminar como se deu o aproveitamento pelo contribuinte e o estado atual de eventual PER/DComp.

5) Ainda, para análise do Recurso de Ofício, os créditos decorrentes da não-cumulatividade indicados em DACON, deferidos pela DRJ e não utilizados na diminuição dos débitos de Cofins, foram utilizados pelo contribuinte em pedidos de restituição/compensação?

O contribuinte deve ser intimado para apresentar à fiscalização a documentação comprobatória do seu direito creditório, e, após a confirmação nos sistemas da RFB, bem como a obtenção de outras provas requeridas e/ou necessárias, a autoridade responsável deve elaborar relatório conclusivo.

O contribuinte deve ser cientificado do citado relatório e sobre ele poderá manifestar-se no prazo de 30 dias, após o qual deve o processo retornar para julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator