



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10467.003334/97-07  
**Acórdão** : 202-13.570  
**Recurso** : 113.144

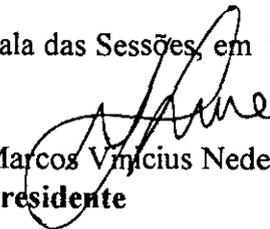
**Sessão** : 23 de janeiro de 2002  
**Recorrente** : MV ENGENHARIA LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Recife - PE

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – NULIDADE – 1)** O artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a decisão de primeira instância deve referir-se expressamente a todas as razões de defesa suscitadas pela impugnante contra todas as exigências. **2)** O ato administrativo ilegal não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade reconhecida, seja pela Administração ou pelo Judiciário, opera-se *ex tunc*, isto é, retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas conseqüências reflexas. **Recurso provido para anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MV - ENGENHARIA LTDA.

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Iao/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10467.003334/97-07  
**Acórdão** : 202-13.570  
**Recurso** : 113.144

**Recorrente** : MV ENGENHARIA LTDA.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração, lavrado contra a empresa MV ENGENHARIA LTDA., em 29/09/97, fls. 220/247, para exigência do crédito tributário no valor total de R\$529.361,53, relativos à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

A ação fiscal resultou no lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e seus decorrente, da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sendo que a exação referente a cada tributo, com seus decorrentes, constou de processo separado.

Segundo item “C” do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fl. 245), o lançamento relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi efetuado em razão de recolhimentos efetuados a menor que o devido, e teve como base os elementos extraídos da escrituração contábil, nos meses de junho a dezembro/92, março a agosto/93, e dezembro/93 a abril/95, nos valores apurados de acordo com as planilhas de fls. 217/219, tendo como fundamento legal os artigos 1º a 5º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

A empresa apresentou, em tempo hábil, a impugnação de fls. 252/276, e, para a partir da autuação referente à COFINS, em apertada síntese, que:

1. preliminarmente, todos os autos de infração decorrentes da ação fiscal devem ser apreciados em conjunto, dada a conexão dos feitos, por se tratar da mesma empresa, mesmos períodos fiscalizados e depender dos mesmos elementos de prova;
2. pagou a Contribuição para o FINSOCIAL com alíquotas superiores a 0,5%, e, portanto, tem a restituir essas diferenças, em valor superior a 104.000 UFIR, conforme elementos contábeis e fiscais acostados aos autos, para compensação com o que for devido, e que não receberam a menor atenção das autoridades autuantes;

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10467.003334/97-07**  
**Acórdão : 202-13.570**  
**Recurso : 113.144**

- 3. a fiscalização cometeu enganos na determinação do total do faturamento – receita de prestação de serviços mais receita de incorporação imobiliária -, pois adicionou os impostos redutores da receita, ao invés de diminuir, elencando os meses em que teria havido erros;
- 4. contratou serviços de construção especializada com a EMBRATEL, tendo sub-empregado tais serviços com a empresa A. S. Manutenções e Construções Ltda., recebendo apenas 17% daquele faturamento, o que é passível de tributação, pois a sub-empregadora recolheu as contribuições relativas à sua parte;
- 5. a base de cálculo da COFINS sobre prestação de serviços é o faturamento bruto menos as sub-empregadas contratadas e menos os materiais aplicados, e se faz no momento dos recebimentos, que normalmente só se efetiva em períodos seguintes;
- 6. esta é a prática administrativa conhecida em procedimentos anteriores, para evitar a bitributação, pois a contribuição em tela já foi paga pelos fornecedores e pelos prestadores de serviços, sendo que o princípio da não-cumulatividade da COFINS está presente na IN Conjunta SRF/STN/SFC nº 04/97, na hipótese em que as contribuições devidas pelos varejistas de derivados de petróleo e álcool etílico para fins carburantes são recolhidas pelas distribuidoras, como também, para a tributação dos rendimentos líquidos dos serviços prestados, em seu item 4.10 – Pagamentos a Consórcio;
- 7. o item 4.11 – Refeição-convênio, vale-transporte e vale combustível, da citada IN/CONJUNTA/SRF/STN/SFC nº 04/97 traz o conceito de receita bruta e recebimento pelos serviços prestados, ficando claro que a retenção antecipada da COFINS recai sobre o valor dos serviços, e não como adotado pela fiscalização, recaindo, inclusive, sobre os custos dos materiais empregados nos serviços, o que, por analogia, aplica-se à hipótese, não tendo o menor sentido a exigência sobre obras de engenharia, de custos para a aquisição de materiais de construção e outros serviços necessários à percepção dos rendimentos, já tributados pelos fornecedores antecipadamente;
- 8. o saneamento da base de cálculo da contribuição deveria ser feito da seguinte forma: abatem-se os impostos reduzidos da receita e as sub-empregadas, da resultante haveria um abatimento de 50% (mesmo critério do ISS), ou, se preferir, o montante dos materiais empregados nas obras, por já ter sofrido a tributação pelo faturamento dos fornecedores, apresentando quadro demonstrativo dos valores devidos calculados sob esta metodologia, restaria a pagar um total de R\$63.209,23, o que seria compensado com a Contribuição para o FINSOCIAL, que alega ter pago a maior;

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10467.003334/97-07  
**Acórdão** : 202-13.570  
**Recurso** : 113.144

9. no tocante às parcelas da COFINS incidentes sobre incorporações imobiliárias, diversas têm sido as manifestações judiciais no sentido de sua inconstitucionalidade, e, por isso, advoga a exclusão do auto de infração da parcela referente àquelas receitas.

A pedido da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE, os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal em João Pessoa - PB, para confirmar a autenticação dos pagamentos acostados às fls. 328/343, o que obteve resposta positiva, como demonstram comprovante de fls. 387/395.

A decisão singular não acatou os argumentos apresentados pelo sujeito passivo, embora, de forma equivocada, tenha se reportado a fundamentações referentes à Contribuição para o PIS, trazendo à baila a Lei Complementar nº 07/70 e os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, normas jurídicas pertinentes à incidência daquela contribuição e não da COFINS.

Irresignada com a decisão singular, a atuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para o que impetrou Mandado de Segurança junto à 1ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado da Paraíba no sentido de se eximir do depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário apurado, determinado pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.621, e sucessivas reedições, cuja liminar, foi concedida em 29/09/99.

Na peça recursal apresentada, a atuada repisa, em preliminar, que o julgamento da exação ora discutida, deveria se dar juntamente com o referente ao IRPJ, que lhe deu origem, elencando, ainda, que:

1. a autoridade julgadora singular reporta-se à inexistência de provas, o que denota não ter a mesma analisado os autos, pois foram anexados balancetes e notas fiscais, contrato com a EMBRATEL e contrato de sub-empregada com a empresa A. S. Manutenção e Construção Ltda., para o saneamento da base cálculo, pagamentos da Contribuição para o FINSOCIAL com alíquota superior a 0,5%, para a compensação de seus créditos, e Livro Registro de Serviços Prestados, para exclusão da base de cálculo dos materiais aplicados nos serviços prestados;
2. quando procurou a DRF em João Pessoa - PE para saber como deveria proceder para o recebimento ou compensação da Contribuição para o FINSOCIAL paga com alíquota majorada, foi orientado que deixasse de recolher a contribuição da mesma espécie, até que a fiscalização fosse ao seu estabelecimento e convalidasse essa compensação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10467.003334/97-07  
**Acórdão** : 202-13.570  
**Recurso** : 113.144

- 3. o seu faturamento decorre de prestação de serviço a órgãos públicos, devendo ser tributado pelo regime de caixa, e não de competência, invocando o Acórdão nº 101-91.270 do Primeiro Conselho de Contribuintes;
- 4. a decisão recorrida não se pronunciou sobre a exclusão da base de cálculo dos serviços sub-empregados e dos materiais aplicados na obra, sobre a sistemática de cálculo da contribuição determinada pela IN Conjunta SRF/STN/SFC nº 04/97, e sobre a utilização, por analogia, dos critérios adotados para cálculo do ISS, o que se configuraria em cerceamento ao direito de defesa;
- 5. a autoridade julgadora cometeu erros ao invocar a Lei Complementar nº 07/70, que não fundamenta a cobrança da COFINS, e o artigo 72 da Lei nº 9.430/96, que não faria qualquer referência à compensação tributária, sendo causa para sua nulidade; e
- 6. a decisão de primeira instância foi proferida com inovação de fundamentos legais, cerceamento de direito de defesa e falta de apreciação das provas apresentadas no processo, e tentou convalidar o procedimento, reapreciando os mesmos fatos e introduzindo manifesta modificação no critério jurídico de apuração, infringindo todo o ordenamento legal do lançamento, e o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, tecendo extensas considerações acerca da impossibilidade da mudança do critério jurídico do lançamento.

Ao final, defende a nulidade do procedimento fiscal, vez que destituído das formas e requisitos exigidos pela legislação.

É o relatório. *J*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10467.003334/97-07  
Acórdão : 202-13.570  
Recurso : 113.144

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Ao longo do recurso a peticionante traz à lume que a decisão de primeira instância não teria enfrentado as razões de defesa apresentadas na impugnação, inclusive, reportando-se a legislação outra que não aquela embasadora da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e que, assim procedente lhe teria cerceado a ampla defesa.

O artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a decisão de primeira instância deve referir-se expressamente a todas as razões de defesa suscitadas pela impugnante contra todas as exigências.

A decisão de primeira instância não enfrentou as argumentações de defesa explanadas pela impugnante, passou ao largo da considerações acerca do pleito de compensação de valores pagos a título de Contribuição para o FINSOCIAL, com alíquota acima de 0,5%, deixou de se pronunciar acerca da alegação de que a autoridade fiscal teria cometido erros no levantamento da base de cálculo da contribuição, não considerando a exclusão de imposto e dos valores referentes ao custo dos materiais empregados, nada falou acerca da pleiteada exclusão da base de cálculo de valores correspondentes a contratos de sub-empregadas, deixou de analisar as considerações acerca da aplicação à espécie da IN/CONJUNTA/SRF/STN/SFC nº 04/97, e o apelo para a utilização de analogia com as normas reguladoras do ISS. Em assim não fazendo, deixou de cumprir exigência expressa de lei.

A meu sentir, o recurso voluntário, além do efeito suspensivo, literalmente inscrito no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, possui também o efeito devolutivo: pois tem o escopo de obter da instância julgadora *ad quem*, mediante o reexame da *quaestio*, a reforma total ou parcial da decisão proferida em primeira instância.

Nas palavras de Antônio da Silva Cabral<sup>1</sup> (...) por força do recurso o conhecimento da questão é transferido do julgadora singular para um órgão Colegiado, e esta transferência envolve não só as questões de direito como também as questões de fato. Para o autor, o recurso voluntário remete à instância superior o conhecimento integral das questões

<sup>1</sup>Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, p.413.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10467.003334/97-07**  
**Acórdão : 202-13.570**  
**Recurso : 113.144**

suscitadas e discutidas no processo, como também a observância à forma dos atos processuais, que devem obedecer às normas que ditam como devem proceder os agentes públicos, de modo a obter-se uma melhor prestação jurisdicional ao sujeito passivo.

A irresignação do sujeito passivo contra o lançamento, por via de impugnação, instaura a fase litigiosa do processo administrativo, ou seja, invoca o poder de Estado, para dirimir a controvérsia surgida com a exigência fiscal, através da primeira instância de julgamento, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, tendo-lhe assegurado, em caso de decisão que lhe seja desfavorável, o recurso voluntário aos Conselhos de Contribuintes.

Nesse passo, faz-se por demais importante para o sujeito passivo que a decisão proferida seja exarada da forma mais clara, analisando todos os argumentos de defesa, com total publicidade.

Os atos administrativos são assinalados pela observância a uma forma determinada, indispensável para a segurança e certeza dos administrados quanto ao processo deliberativo e ao teor da manifestação do Estado, impondo-se aos seus executores, uma completa submissão às pautas normativas.

Ao Contencioso Administrativo, no direito brasileiro, é atribuída a função primordial de exercer o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos, cabendo às instâncias julgadoras administrativas reconhecer e declarar nulo o ato que se deu em desconformidade com as determinações legais. Máxime, como já ressaltamos, quando, por efeito da interposição dos recursos administrativos, é levado ao pleno conhecimento do julgador, *ad quem*, a matéria discutida pela instância inferior, com a transferência, para o juízo superior, do ato decisório recorrido, que, reexaminando-o, profere novo julgamento, que, embora limitado ao recurso interposto, sob o ditame da máxima: *tantum devolutum, quantum appellatum*, não pode olvidar a averiguação, de ofício, da validade dos atos praticados. O recurso é fórmula encontrada para o Estado efetuar o controle da legalidade do ato administrativo de julgamento, sendo, na sua essência, um remédio contra a prestação jurisdicional que contém defeito.

E, vez que a ilegalidade incontestada encontra-se entre as determinantes da nulidade dos atos administrativos, cabe às instâncias julgadoras administrativas reconhecer e declarar nulo o ato que se deu em desconformidade com as determinações legais. Posicionamento que se esteia na mais abalizada doutrina, conforme excerto do administrativista Hely Lopes Meirelles<sup>2</sup>, quando se refere aos atos nulos, a seguir transcrito:

<sup>2</sup> Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Malheiros Editores: 1992, p. 156. J



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10467.003334/97-07  
Acórdão : 202-13.570  
Recurso : 113.144

*“(...) é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos ou no procedimento formativo. A nulidade pode ser explícita ou virtual. É explícita quando a lei a comina expressamente, indicando os vícios que lhe dão origem; é virtual quando a invalidade decorre da infringência de princípios específicos do Direito Público, reconhecidos por interpretação das normas concernentes ao ato. Em qualquer desses casos o ato é ilegítimo ou ilegal e não produz qualquer efeito válido entre as partes, pela evidente razão de que não se pode adquirir direitos contra a lei. A nulidade, todavia, deve ser reconhecida e proclamada pela Administração ou pelo Judiciário (...), mas essa declaração opera ex tunc, isto é retroage às suas origens e alcança todos os seus efeitos passados, presentes e futuros em relação às partes, só se admitindo exceção para com os terceiros de boa-fé, sujeitos às suas conseqüências reflexas.” (destaques do original)*

A pretensa irrevogabilidade das decisões administrativas diz respeito, obviamente, àquelas que tenham sido proferidas com observância dos requisitos de validade que se aplicam aos atos administrativos, incluindo-se, entre tais, a exigência da obediência aos ditames legais.

Às instâncias julgadoras *ad quem* cabe o reexame das decisões de autoridade administrativa, através dos recursos. Os recursos impõem efeito suspensivo às decisões contra as quais se recorre e podem provocar o reexame da matéria de direito substantivo como também de direito formal.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso para que a decisão de primeira instância seja anulada, e outra seja produzida na forma do bom direito.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

*Ana Neyle Olimpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA