



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

Processo nº 10480.008752/2002-97
Recurso nº 169.444 Voluntário
Acórdão nº **3803-01.281 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 1 de março de 2011
Matéria COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO - DÉBITOS
CONFESSADOS EM DCTF
Recorrente COMERCIAL MARPERVAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.

Considera-se precluída a possibilidade de apresentação, na fase recursal, de novos argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, não se tomando conhecimento dos mesmos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998

LANÇAMENTO ELETRÔNICO. DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF. PAGAMENTOS NÃO LOCALIZADOS

A não localização dos pagamentos informados em DCTF justifica o lançamento de ofício dos débitos descobertos para a respectiva exigência, com os encargos legais cabíveis.

MULTA APLICÁVEL NA COBRANÇA DE DÉBITOS DECLARADOS.

Os débitos declarados em DCTF devem ser cobrados com multa de mora, ainda que objeto de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, Daniel Maurício Fedato, Carlos Henrique Martins de Lima e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Cuida-se de recurso (fls. 39 a 41) interposto pelo recorrente acima qualificado, contra o Acórdão nº 11-20.070, de 29 de agosto de 2007, da DRJ/REC-2ª Turma, fls. 31 a 34, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/1998 PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Lançamento Procedente

Esclarece o recorrente que, em 2002, a DCTF do 4º trimestre de 1998 foi submetido a auditoria eletrônica, resultando no Auto de Infração nº 0003112, fls. 10 e 11. Em face da apuração de diferenças no recolhimento da COFINS incidente sobre as receitas da atividade, apesar de o contribuinte ter apresentado DCTF retificadora e DIPJ no Termo de Início de Fiscalização, e que, inconformado com a exação, em 04/07/2002, impugnou o feito, apresentando os créditos tributários corretos, DCTF retificadora e DIPJ. Apreciando as razões mencionadas, DRJ/REC julgou procedente o Auto de Infração em virtude, unicamente, da falta de provas do alegado.

Entende que a autoridade julgadora administrativa de primeira instância deveria ter-se reportado ao sujeito passivo a fim de que lhe fosse permitido comprovar a veracidade dos fatos, o que não ocorreu, sendo a DCTF retificadora e a DIPJ, completamente ignoradas, mesmo sendo de fundamental importância para provar as alegações e razões da defesa. A fim de comprovar o alegado, a ora recorrente apresenta os valores constantes do Livro Diário de sua empresa do ano de 1998, onde consta assentamento das suas receitas operacionais, tributadas e isentas, para que sejam examinadas por este Conselho. Aduz que exercia a atividade de revenda de combustíveis, estando a maior parte de suas receitas, decorrente da venda de gasolina e álcool, isentas da COFINS. As receitas tributadas eram decorrentes da venda outras mercadorias e receitas de alugueis, conforme demonstrado (fl. 40):

<i>Mês</i>	<i>Receita Tributada</i>	<i>Receita Isentas</i>	<i>Receita Total</i>
<i>10/98</i>	<i>26.167,53</i>	<i>182.861,52 (Combustíveis)</i>	<i>209.029,05</i>
<i>11/98</i>	<i>24.985,15</i>	<i>143.034,39 (Combustíveis)</i>	<i>168.019,54</i>
<i>12/98</i>	<i>27.073,61</i>	<i>230.071,98 (Combustíveis)</i>	<i>257.145,59</i>

Demonstra o equívoco praticado na DCTF original, na apuração de sua Receita Bruta, em que teria levado em consideração o total faturado, inclusive, as receitas isentas da COFINS, decorrentes da venda de combustíveis, no quarto trimestre de 1998. Esclarece que os valores apurados apresentam pequenas diferenças dos declarados na DCTF original.

<i>Receita Bruta</i>	<i>Aliquota</i>	<i>Valor da COFINS Incluindo as vendas Isentas desse tributo</i>	<i>Valor na DCTF Original</i>
----------------------	-----------------	--	-------------------------------

209.029,05	2%	4.180,58	4.152,15
168.019,54	2%	3.360,39	3.311,82
257.145,59	2%	5.142,91	5.142,33

Argumenta que, se consideradas a incidência da COFINS somente sobre as receitas tributadas, os valores apurados e devidos correspondem aproximadamente aos informados na DIPJ:

<i>Tipo de Receita</i>	<i>Outubro/98</i>	<i>Novembro/98</i>	<i>Dezembro/98</i>
<i>Alugueis</i>	21.623,68	20.727,88	21.481,42
<i>Tributadas</i>	3.291,70	3.140,70	3.756,45
<i>Mercadorias Outras</i>	1.180,90	1.093,80	1.806,40
<i>Receitas Financeiras</i>	71,25	22,77	29,34
<i>TOTAL</i>	26.167,53	24.985,15	27.073,61
<i>Alíquota</i>	2%	2%	2%
<i>Valor apurado corretamente</i>	523,35	499,70	541,47
<i>Valor efetivamente pago</i>	577,94	543,75	584,63
<i>Valor pago a maior na época</i>	54,59	44,05	43,16

Com base nesse demonstrativo de cálculo, alega a ocorrência de pagamento a maior do que o apurado contabilmente, o que demonstraria a legalidade de sua conduta. Argumenta que a divergência de valores pode defluir de simples irregularidade de cancelamento de documentos fiscais, sem qualquer reflexo negativo no âmbito tributário, vez que as diferenças encontradas favoreceriam o fisco.

Pede perícia contábil, a fim de se concluir tal resultado

Diz que o Livro Diário, do período em tela, comprova a contabilização das receitas conforme os números acima. Para esse fim, diz anexar cópia dos seguintes documentos, além da DIPJ e da DCTF retificadora, já anexada ao processo (fls. 42 a 131):

- a) *Livro Diário nº 11 do ano calendário de 1998, com os respectivos termos de abertura e encerramento, devidamente registrado na JUCEPE sob nº 00000020-5 em 04/01/2000;*
- b) *Registro no Diário da Receita de outubro — Folhas nº (202-211-212-215-216-217- 218-219 e 226)*
- c) *Registro no Diário da Receita de novembro — Folhas nº (230-231-233-235-236- 237-240-245 e 250)*
- d) *Registro no Diário da Receita de dezembro — Folhas nº (253-254-258-259-262- 265-267-268-273- e 278)*
- e) *Balancete da conta Receita dos meses de: outubro-novembro e dezembro/1998 DIPJ exercício 1999, ano calendário 1998;*
- f) *DCTF retificadora.*

Requer o processar do recurso, julgando-o procedente para o fim de corrigir a demonstrada inexactidão, por erro de cálculo e, conseqüentemente, dar provimento para reformar a decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 39 a 41 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-REC-2ª Turma nº 11-20.070, de 29 de agosto de 2007.

Pedido de perícia

Indefiro a produção de prova pericial, por três motivos fundamentais: 1º) por serem suficientes as provas constantes dos autos para a formação da convicção deste relator; 2º) por se tratar de matéria de prova a ser feita mediante a mera juntada de documentação, cuja guarda e conservação compete à própria interessada; 3º) por não estar configurada situação a exigir conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da questão, e; 4º) porque o pedido não atendeu aos requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 - PAF.

Apresentação de provas no recurso voluntário

Cumpra destacar, inicialmente, que a decisão recorrida não merece qualquer reparo, ao rejeitar as razões do autuado. Carente de qualquer documento comprobatório de suas alegações, o impugnante não desincumbiu satisfatoriamente do ônus processual que lhe é conferido pelo art. 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo federal:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Agora, em sede de recurso voluntário, o recorrente aperfeiçoa sua argumentação e traz ao processo os documentos arrolados no Relatório. A propósito da possibilidade de exame destes novos documentos, acostados aos autos no momento processual da interposição do recurso voluntário, valho-me das considerações do ilustre Conselheiro Antônio Zomer, exaradas por ocasião do voto-condutor do Acórdão nº 202-18.597, de 12 de dezembro de 2001, da Segunda Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, que adoto plenamente como razão de decidir:

“A possibilidade de exame destes novos documentos deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal. Dispõe o Decreto nº 70.235/72, verbis:

‘Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997): (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).’

De acordo com as normas processuais, é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas. A este respeito, Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martínez López¹ asseveram que “a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha”.

Antônio da Silva Cabral, no seu livro “Processo Administrativo Fiscal” (Ed. Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172), assim se manifestou sobre o assunto:

1 *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

‘O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.’

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

‘Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.’

Cintra, Grinover e Dinamarco, no livro Teoria Geral do Processo, assim se posicionam sobre a preclusão:

‘o instituto da preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Objetivamente entendida, a preclusão consiste em um fato impeditivo destinado a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o seu recuo para as fases anteriores do procedimento. Subjetivamente, a preclusão representa a perda de uma faculdade ou de um poder ou direito processual; as causas dessa perda correspondem às diversas espécies de preclusão[.]’

Ensinam, também, estes doutrinadores que:

‘A preclusão não é sanção. Não provém de ilícito, mas de incompatibilidade do poder, faculdade ou direito com o desenvolvimento do processo, ou da consumação de um interesse. Seus efeitos confinam-se à relação processual e exaurem-se no processo.’

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não sendo praticado no tempo certo, surgem para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois opera-se, nesta hipótese, o fenômeno da preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.

De acordo com o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal.

O § 5º do mesmo dispositivo legal exige que a juntada dos documentos deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

No caso desses autos, o impugnante não se preocupou em produzir oportunamente os documentos que coprovariam suas alegações, ônus que lhe competia, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo

Federal. O recorrente tampouco comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses das alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 – PAF., que justificasse a apresentação tão tardia dos referidos documentos. Desta forma, deixo de considerá-los no julgamento da presente lide.

Penalidade aplicável no lançamento de débitos confessados em DCTF

O contribuinte confessou em DCTF os débitos de Cofins atinentes aos PAs 10/1198, 11/1998 e 12/1998, objeto do Auto de Infração nº 0003112, fls. 10 e 11 (lavrado em 11/06/2002), e informou que os mesmos foram extintos por pagamentos. A não localização dos DARFs indicados fez com que os débitos declarados na DCTF emergissem inadimplidos. Nesse sentido, de acordo com o disposto no parágrafo único do artigo 22 da IN-SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, vigente à época dos fatos, os mesmos deveriam ter sido encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição em Dívida Ativa da União.

A questão da necessidade de lançamento, nestes casos, trilhou um caminho tumultuado, desde a edição do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984. Nesta trajetória, o assunto foi objeto de reiteradas decisões judiciais e de parecer da PGFN, firmando-se o entendimento de que os débitos declarados pelo contribuinte dispensariam o lançamento de ofício, para fins de posterior inscrição em dívida ativa. Este entendimento foi expresso pela Secretaria da Receita Federal no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 77, de 24 de julho de 1998, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 14, de 14 de fevereiro de 2000, nos seguintes termos:

“Art. 1º Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes da declaração de rendimentos das pessoas físicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.”

Parágrafo único. Na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.”

O *caput* do art. 1º da IN SRF nº 77, de 1998, referiu-se apenas ao saldo a pagar, porém o parágrafo único estendeu o posicionamento da SRF para o valor total do tributo declarado, nos casos de compensação indeferida.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN nº 991, de 11 de maio de 2001, também manifestou o entendimento de que a confissão de dívida de que trata o Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, alcança o valor total do débito declarado e não apenas o saldo a pagar, como ressalta de suas conclusões, constantes do trecho abaixo transcrito:

“15. A título de conclusão, podemos afirmar:

a) a declaração e confissão de dívida tributária, hoje efetuada no âmbito da Secretaria da Receita Federal por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, guarda conformidade com a ordem jurídica em vigor, sendo plenamente válida para viabilizar a inscrição em Dívida Ativa e a cobrança judicial, se for o caso,

b) a sistemática de cobrança do “saldo a pagar”, mediante inscrição em Dívida Ativa e os conseqüentes a partir daí, é juridicamente escoreita, representando, inclusive, um aperfeiçoamento desejável pela redução, em tese, de inconsistências de várias ordens;

c) não há necessidade, a rigor não é juridicamente válida, a formalização ou constituição de crédito tributário já revelado no âmbito da sistemática da declaração e confissão de dívida na modalidade do “saldo a pagar”;

d) a Secretaria da Receita Federal pode, e deve, alterar o montante do “saldo a pagar”, sem afronta ao débito devido (“débito apurado”), se identificar de ofício fatos relevantes para tanto, devidamente contemplados na legislação tributária.”

Este disciplinamento, no que se refere especificamente àqueles casos em que há alteração do saldo a pagar (e não do tributo devido), foi alterado pelo art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

*“Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, **compensação** ou suspensão da exigibilidade, **indevidos ou não comprovados**, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.” (destaquei)*

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no parecer antes citado, ao mesmo tempo em que conclui pelo não-cabimento do lançamento dos valores declarados como “Saldo a pagar”, afirma, também, que este valor deve ser alterado pela Secretaria da Receita Federal sempre que houver fatos relevantes para tanto.

As hipóteses previstas no art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, (pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade) enquadram-se, sem dúvida, na categoria de “fatos relevantes” citados pela PGFN, aptos a ensejar a alteração do “Saldo a pagar” declarado pelo contribuinte. Entretanto, com o advento deste novo prescritivo legal, nos casos em que o pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade informados nas DCTF forem indevidos ou não comprovados, o entendimento da SRF e da PGFN ficou superado e o lançamento passou a ser efetuado.

Este comando legal prevaleceu até a edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, cujo art. 18, na redação que lhe dada pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, disciplinou de modo diferente o lançamento de ofício aplicável às hipóteses de não homologação de compensação, *verbis*:

*“Art.18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e **aplicar-se-á unicamente***

nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.” (negrito na transcrição)

O presente lançamento enquadra-se nas hipóteses previstas no art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001 (pagamento não localizado) e foi efetivado antes das restrições impostas pelo art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, tratando-se, portanto, de ato jurídico perfeito, estritamente de acordo com as disposições legais vigentes na data de sua constituição. Nada obstante, em havendo lançamento, deve-se cobrar o crédito tributário com multa de mora, em consonância com o § 2º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, pois o Fisco não pode optar pelo meio de cobrança mais gravoso para o contribuinte.

À vista do entendimento acima referido e considerando que o artigo 112 do CTN manda aplicar a lei tributária que comine penalidades de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à penalidade aplicável ou à sua graduação, conclui-se que, no presente processo, deve ser cancelada a aplicação da multa de ofício, sem prejuízo da cobrança do(s) débito(s) respectivo(s) com o acréscimo da multa de mora de 20%.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para cancelar a aplicação da multa de lançamento de ofício, no valor de R\$ 9.454,73 (nove mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e setenta e três centavos), sem prejuízo da cobrança do principal com multa de mora.

Sala das Sessões, em 1 de março de 2011

Alexandre Kern



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 10480.008752/2002-97

Interessada: COMERCIAL MARPERVAS LTDA.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº **3803-01.281**, de 1 de março de 2011, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 1 de março de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com ciência
- ☐ Com embargos de declaração
- ☐ Com recurso especial

Em ____/____/____

Processo nº 10480.008752/2002-97
Acórdão n.º **3803-01.281**

S3-TE03
Fl. 153
