



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10580.003759/2006-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-007.963 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de dezembro de 2019
Recorrente IPB INDÚSTRIA DE PAPÉIS DA BAHIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/12/2005

Ementa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há de se falar em cerceamento do direito de defesa quando a decisão recorrida encontra-se elaborada de forma a descrever com precisão os elementos fáticos e jurídicos norteadores da *ratio decidendi* e o sujeito passivo se defende cabalmente de todos os fundamentos jurídicos.

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. APLICAÇÃO DE DECISÃO INEQUÍVOCA DO STF. POSSIBILIDADE.

Nos termos regimentais, pode-se afastar a aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo do PIS e da Cofins, até a vigência das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, voltou a ser o faturamento, assim compreendida a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícios Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 156/162) lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, relativa a períodos de apuração de 2001 a 2005, conforme acima discriminados.

Ao presente processo encontra-se apensado o de n.º 10580.003760/2006-42, que pretende a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (Auto de Infração fls. 156/162), também relativa a períodos de apuração de 2001 a 2005, conforme acima discriminados.

O autuante descreve, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 163/164), anexo aos autos de infração, os passos do procedimento fiscal, expondo que encontrou diferenças entre os valores declarados pela contribuinte à Receita Federal e os valores das contribuições apuradas com base nos livros contábeis.

O autuante apresenta, ainda, planilhas (fls. 165/170 — PIS, e fls. 163/167 - Cofins), que são partes integrantes do Termo de Verificação Fiscal, e, por consequência, dos autos de infração, apresentado as diferenças apuradas na fiscalização.

Cientificada da exigência fiscal em 24.04.06, a autuada apresenta Impugnação em 24.05.06 (fls. 176/202 — PIS, e fls. 175/201 - Cofins), sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

- Os lançamentos de ofício são nulos devido a evidente erro material, por deficiência de fundamentação; Uma motivação precisa é necessária para atender à garantia do devido processo legal e do direito à ampla defesa;
- Os autos de infração não podem prosperar, seja por que decorreram simplesmente de lançamentos indevidos na conta de obrigações tributárias (N-2.1.1.04.01), seja por que o agente fiscal não levou em conta os valores pagos via transferências bancárias, os recolhimentos efetuados em DARF, os valores compensados em PER/DCOMP, ou ainda os débitos incluídos no parcelamento especial PAES;
- O PIS e a Cofins são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ou "autolancamento"; Portanto, a lavratura dos autos de infração foi despropositada, pois o crédito tributário foi constituído, satisfeito integralmente pela impugnante, nos termos do art. 150, § 1º, do CTN;
- Requer a ponderação da verdade material ao processo; Clama pela plena apuração da verdade real, em contraposição à verdade formal;
- A Lei n.º 9.718, de 1998, desvirtuou o real sentido de faturamento, contra o art. 110 do CTN, contra a doutrina e contra as decisões da Corte Suprema; Há flagrante *textilha (sic)* entre o que se entende por faturamento, previsto na redação original do art. 195 da Constituição Federal e na Lei Complementar n.º 7/70, e o que foi definido pela Lei n.º 9.718, de 1998;
- A Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, que alterou o art. 195 da CF, é posterior à publicação da Lei n.º 9.718, de 1998, e não possui efeito retroativo; Assim, os arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, jamais integraram o ordenamento jurídico;
- Nesse sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários no 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840;
- Incabível a aplicação da multa de ofício A espécie, ilaçando (*sic*) toda a argumentação tecida para situar a posição operacional da empresa recém saída do processo de falência em relação ao que fez a ciência e comprovação a autoridade fazendária;

A 4ª Turma da DRJ em Salvador (BA) julgou a impugnação improcedente, nos termos do Acórdão n.º 15-19.771, de 25 de junho de 2009, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Incabível a arguição de nulidade do Auto de Infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação apresentada deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2001, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/10/2001 a 30/11/2001, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/12/2002 a 31/12/2002, 01/02/2003 a 28/02/2003, 01/04/2003 a 30/04/2003, 01/07/2004 a 31/07/2004, 01/07/2005 a 31/08/2005, 01/10/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INFRAÇÕES.

Sujeitam-se ao lançamento de ofício, ato administrativo vinculado e obrigatório, os valores tributáveis que não tenham sido espontaneamente oferecidos à tributação. A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração a dispositivo legal detectado pela administração em exercício regular da ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2001, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/10/2001 a 31/01/2002, 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/10/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 31/01/2003, 01/10/2003 a 31/10/2003, 01/07/2004 a 31/07/2004, 01/08/2005 a 31/08/2005, 01/10/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INFRAÇÕES.

Sujeitam-se ao lançamento de ofício, ato administrativo vinculado e obrigatório, os valores tributáveis que não tenham sido espontaneamente oferecidos à tributação. A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração a dispositivo legal detectado pela administração em exercício regular da ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.

Lançamento Procedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

- a) Os documentos acostados com a defesa demonstram todo o procedimento fiscal adotado pela Recorrente, ao qual, não se pode duvidar da inteireza das alegações dos registros contábeis. Não obstante, a v. decisão recorrida, atribuiu nenhuma importância às alegações de pagamento/compensação e mesmo

transferências bancárias, com a fundamentação de que a Recorrente não provou suas alegações, sob a lacônica justificativa estabelecida no sentido de que "alegar e não provar é o mesmo que não alegar". Ocorre que, nada obstante a autoridade administrativa não esteja adstrita às razões suscitadas pelo contribuinte, o extremo adotado pelo julgador é insustentável. Com efeito, o descaso "completo" às alegações do contribuinte constitui cerceamento do direito de defesa, por violação ao contraditório e a ampla defesa;

b) A Autoridade Julgadora não considerou as planilhas e documentos juntados pela **Recorrente**, documentos estes que podem provar as alegações da recorrente. Diante desses fatos, solicita-se a conversão do julgamento em diligência, com minuciosa possibilidade de averiguação nos livros contábeis e, se necessário à realização de perícia;

c) Há nulidade no auto de infração por ausência de requisito formal. Afirma que o lançamento impugnado viola o inciso III, do artigo 11 do Decreto 70.235/72, bem como os incisos I e II do artigo 59 do mesmo Decreto e seus parágrafos primeiro e segundo;

d) Os documentos contábeis juntados a este recurso provam que a base de cálculo do PIS e da Cofins não foi só do faturamento da empresa, incidiram também sobre as receitas financeiras.

Esse é o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Preliminar de cerceamento ao direito de defesa

No que concerne à alegação de cerceamento de defesa, a prova cabal de que a defesa não foi preterida consistiu na apresentação tempestiva do recurso voluntário que ora se conhece e analisa, no qual a autuada revela conhecer plenamente a infração que lhe foi imputada, os fundamentos jurídicos e legais que lastrearam a decisão recorrida, rebatendo-a não só quanto as questões preliminares, mas contestando, também, no mérito da *ratio decidendi*.

Sendo assim, afasto a preliminar arguida.

Preliminar de nulidade do auto de infração.

Analisando a preliminar de nulidade do auto de infração posta no recurso voluntário, fica evidente que a recorrente reproduziu todas as razões recursais da impugnação, não apresentou um único elemento novo no recurso voluntário, seja em sede do direito material ou do processual. Diante deste fato, reproduzo a decisão recorrida e utilizo-a como razão de decidir, *verbis*:

A impugnante afirma que os autos de infração são nulos devido a evidente erro material, por deficiência de fundamentação, e que uma motivação precisa é necessária para atender a garantia do devido processo legal e do direito à ampla defesa. Preliminarmente, quanto à arguição de nulidade, cabe aduzir que a única hipótese prevista de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração,

está perfeitamente definida no inciso I do artigo 59 do citado Decreto, e refere-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente.

Ainda assim, procedeu-se à verificação dos autos de infração e seus anexos no tocante A fundamentação. O autuante descreve no corpo dos autos de infração que o lançamento de ofício é das diferenças apuradas entre os valores escriturados pela contribuinte, e os efetivamente declarados ou pagos. O enquadramento legal também encontra-se devidamente nos autos de infração.

Também fazem parte dos autos de infração o Termo de Verificação Fiscal, onde o autuante descreve os passos do procedimento fiscal, e as planilhas apresentado, para cada período de apuração autuado, as diferenças apuradas na fiscalização.

Assim, a fiscalizada dispôs de todas as informações necessárias para poder exercer, como de fato exerceu seu direito à ampla defesa. Os autos de infração em tela revestem-se, portanto, de todos os requisitos necessários para sua validade, inclusive no tocante à sua fundamentação.

Forte nestes argumentos, afasto a preliminar de nulidade do auto de infração.

Inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Sobre esse tema, percuciente são as linhas traçadas pelo Professor Henrique Pinheiro Torres no Acórdão nº 9303-01104, de sua lavra, proferido na sessão do dia 27/09/2010, a qual tive a oportunidade de participar e acompanhá-lo em seu voto. Por isso, sinto-me tranquilo em utilizar de seu arrazoado como minha razão de decidir, *in verbis*:

(...)

Resta, então, determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência da Cofins. Vejamos: até o advento da Lei nº 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o § 1º do art. 3º dessa lei alterou o campo de incidência do Pis/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas oriundas do ressarcimento de crédito presumido de IPI, comporiam a base de cálculo dessa contribuição. Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.

Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos erga omnis, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos geral às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 69. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 69 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.

O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 69 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de uma outra decisão desse Tribunal, referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.

Em outro giro, tem-se notícia de que a própria PGFN já emitiu parecer no sentido de autorizar seus procuradores a não mais recorrerem das decisões judiciais que reconheçam a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, fato esse que corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do SRF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo da Cofins.

A jurisprudência do CARF caminha no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos. Neste sentido, votou a Ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, que rendo as homenagens de praxe, e preço licença para transcrever excerto de seu voto.

ILEGALIDADE DA LEI Nº 9718/98

Perdeu igualmente interesse para o deslinde deste processo a questão do alargamento da base de cálculo.

O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário no 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento perpetrada pelo art. 3º, § 1º, da Lei no 9.718/98.

Portanto, à luz daquele julgado, somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, o que não é o caso do valor do ICMS registrado extemporaneamente.

No tocante à extensão dos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, com fulcro no art. 77 da Lei nº 9.430/96, o Presidente da República baixou o Decreto nº 2.346/97 para disciplinar a atuação dos órgãos da Administração Pública.

Ora, o art. 4º, parágrafo único, do Decreto no 2.346/97, estabelece que “(...) Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. (...)”.

Cabe observar que a matéria, de aplicar ou não decisão do Pleno do STF, antes da expedição de Resolução, no meu entender, não se alterou ao longo dos vários Regimentos Internos aprovados, quer dos então Conselhos de Contribuintes, quer do atual CARF. O atual Regimento Interno (art. 69 da Portaria nº 256/2009) reproduz a mesma redação prevista no anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): É vedado afastar a aplicação de lei exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;”

A questão foi bem tratada por diversas vezes neste órgão administrativo. Cito, no entanto, o julgamento ocorrido do Rec. 127006, pela Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Acórdão n.º 202-17530 (naquele caso PIS, variações monetárias), pela qual peço vênia para reproduzir excertos como se meus fossem:

Este Conselho de Contribuintes possui larga experiência no trato com lides cujo mérito versava sobre matéria que o plenário do STF julgou inconstitucional, incidenter tantum, e que no aguardo da Resolução do Senado Federal, manteve por muito tempo a exigência de tributo já reputado definitivamente inconstitucional ou mesmo ilegal, nos casos julgados pelo STJ.

Há que se aprender com a experiência. Não que se possa aqui decidir açodadamente após inaugurais decisões nesse sentido pelas Cortes Constitucional ou Legal. No caso em tela não é esta a circunstância. Trata-se de matéria que há muito vem gerando conflito entre o Fisco e os contribuintes, tendo sido alvo de sentenças judiciais de monta, contrárias aos interesses do Fisco. O volume dessas decisões atingiu seu ápice com a decisão do STF, a qual, publicada, transitou em julgado em 29 de setembro de 2006, sendo enviada pelo Presidente do STF ao Presidente do Senado Federal em 03/10/2006, em cumprimento ao disposto na Constituição Federal.

Portanto, entendo que não há a que resistir. O julgador administrativo tem como limite de decidir as normas legais em vigor, não lhe competindo apreciar inconstitucionalidades ou ilegalidades. Ao revés, a inconstitucionalidade do dispositivo fundador da atuação encontrasse declarada por sentença transitada em julgado pelo órgão designado pela Constituição da República, no art. 102, inciso III, alínea "a", a julgar causas decididas quando a decisão recorrida contrariar seus dispositivos ou declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

E, consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o direito, devendo a Administração pública, segundo dispõe o caput, obedecer, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Ademais, também não compete ao julgador administrativo dar seqüência à exigência de crédito tributário que esteja arrimado em norma sabidamente afastada do mundo jurídico, com efeitos ex tunc, pela Corte constitucional. Seria de extremo non sense e mais que isso, ofensivo aos princípios acima citados da Lei nº 9.784/99 manter a exigência tributária, remetendo o contribuinte a duas vertentes possíveis: ou socorrer-se da proteção judicial, levando os cofres públicos a pagarem por essa teimosia irracional de exigir tributo indevido, via ônus da sucumbência, ou, extinguindo o crédito tributário exigido, submeter-se à via crûsis do solve et repete.

Nem uma nem outra. Na sutileza desse momento é que se justifica a existência de um tribunal administrativo. Não pode o julgador administrativo, posicionado diante de tal circunstância deixar de enfrentar as vicissitudes de ter de um lado a lei formalmente ainda válida e eficaz, de outro a sentença transitada em julgado, proferida pelo Tribunal Maior do País, que mitiga, reduz, apequena o alcance pretendido pela lei no sentido de avançar sobre o patrimônio do particular.

Entendo estar na esfera de competência do julgador administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, porém, ainda não ampliada para os efeitos erga omnes, o que ocorrerá inexoravelmente por ser conduta formal de outro Poder, cuja atuação nem sempre está sincrônica com o tempo e a necessidade da sociedade, afastando, com isso, as inevitáveis ações judiciais e maiores embaraços para o tesouro nacional e para o contribuinte. Não bastasse toda a fundamentação argumentativa acima arrazoada, tal entendimento também encontra supedâneo na norma que rege os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária a serem observados pelos órgãos julgadores.

Dispõe o art. 4º, parágrafo único, do Decreto n.º 2.346/1997:

“Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda

Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.” (negrito inserido).

Compulsando as regras de redação oficial de atos normativos com o objetivo de perquirir o exato alcance da ordem contida no referido parágrafo único, de vez serem existentes vozes isoladas que entendem estar o citado parágrafo único atrelado ao caput do artigo, ensejando a existência de autorização ou ordem expressa dos órgãos que cita para que os órgãos julgadores da Administração Fazendária se considerem “autorizados” a afastar norma declarada inconstitucional, constata-se comando normativo diametralmente oposto a tal entendimento.

O Decreto n.º 4.176, de 28/03/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, ao regulamentar a Lei Complementar n.º 95/1998, determina a forma técnica de redação consoante no art. 23, inciso III, alínea “c”, sendo que para a obtenção de ordem lógica os parágrafos deverão expressar os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, conforme se confere a seguir:

“Da Redação

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

III - para a obtenção de ordem lógica:

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida.”

Aplicando a regra ao artigo 4º do Decreto n.º 2.346/97, é de imediata compreensão, por qualquer operador do Direito, que o disposto no parágrafo único se constitui em uma exceção à regra estabelecida no caput, pelo simples motivo de o caput referir-se a órgãos diversos dos citados no parágrafo único, sem que exista qualquer liame de subordinação ou mesmo coordenação entre os citados órgãos para aplicação de seus termos.

Aliás, quanto à possibilidade de subordinação dos órgãos administrativo julgadores à hierarquia da Administração Pública, válido buscar os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹ acerca da matéria:

“Sendo competência exclusiva, absolutamente exclusiva, isto afasta qualquer possibilidade de controle e o órgão fica praticamente fora da hierarquia da Administração Pública. Eu citaria dois tipos de órgãos que ficam fora da hierarquia administrativa. Em primeiro lugar, os órgãos consultivos (...). Uma autoridade superior não pode obrigar um determinado funcionário encarregado de função consultiva a dar um parecer neste ou naquele sentido ...

A segunda modalidade de órgãos que estão fora da hierarquia são justamente os órgãos administrativos encarregados do processo administrativo tributário. É verdade que principalmente os órgãos de 1ª Instância exercem outras funções além dessas funções julgadoras, e, nessas outras funções, estão integrados na hierarquia. Mas, no que diz respeito especificamente às decisões no processo administrativo fiscal, não estão integrados na hierarquia; também não obedecem ordens, não seguem instruções; eles têm até uma composição mista, parte com representantes dos próprios quadros da Administração Pública e parte com representantes da sociedade.”

A matéria em foco – alteração da base de cálculo da Cofins e do PIS pela Lei nº 9.718/98 – foi apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, constituindo-se em decisão definitiva daquele Tribunal, uma vez que proferida pelo Pleno, com a participação e voto de todos os Ministros que o compõem.

À época da lavratura do auto de infração outra não podia ter sido a atuação do autuante. Também agora, à época do julgamento, outra não pode ser a posição do julgador que não exonerar a exigência constituída.

Importante mencionar que acatar a decisão do STF não é o mesmo que declarar a inconstitucionalidade de lei, o que, realmente, não está na alçada dos órgãos administrativos eis que essa competência é do Poder Judiciário.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Agora digo eu.

Retornando aos autos, entendo que, com a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as bases de cálculo do PIS e da Cofins voltaram a ser a receita bruta correspondente ao faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Pelas assertivas feitas, afastado a regra contida no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em vista da declaração de inconstitucionalidade proferida em decisão definitiva pelo Supremo Tribunal Federal.

Acontece que tanto na impugnação, como no recurso voluntário, o recorrente não identificou quais seriam as receitas ditas financeiras que deveriam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. No caso, a recorrente alega que existem as receitas, porém não deveriam compor as bases de cálculo das contribuições por serem consideradas financeiras. Ora, o que temos aqui é a alegação da recorrente de um fato impeditivo. Logo, quem deve prova-lo é quem alega.

Como já foi mencionado, não houve a identificação das receitas ditas financeiras. Portanto, não há como afastar qualquer receita tida como tributável pela Autoridade Autuante da

base de cálculo do PIS e da Cofins em virtude da decretação da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Quanto aos demais capítulos recursais, o recurso voluntário versou sobre os mesmos temas apresentados na manifestação de inconformidade, e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo a *ratio decidendi da DRJ* como se minha fosse, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, *in verbis*:

A impugnante afirma que os autos de infração não podem prosperar, seja por que decorreram simplesmente de lançamentos indevidos na conta de obrigações tributárias (N-2.1.1.04.01), seja por que o agente fiscal não levou em conta os valores pagos via transferências bancárias, os recolhimentos efetuados em DARF, os valores compensados em PER/DCOMP, ou ainda os débitos incluídos no parcelamento especial PAES.

Dito isso, a impugnante passa a esmiuçar os valores lançados nos autos de infração e os que considera devidos, para cada período de apuração, conforme se acompanha da leitura do texto impugnatório, às folhas 188/189 (PIS) e 187/188 (Cofins).

Inicialmente registre-se que, ao contrário do que afirma a impugnante, a fiscalização levou em conta os pagamentos, compensações e parcelamentos regularmente efetuados pela contribuinte. Pode-se perceber isso claramente ao se analisar as planilhas elaboradas pelo autuante, anexas aos autos de infração, onde se encontra os valores recolhidos aos cofres públicos ou declarados.

Por exemplo: para os períodos autuados de 2001, março, agosto, outubro e novembro, a impugnante aponta os valores de PIS de R\$ 6.001,88, R\$ 7.190,64, R\$ 9.112,65 e R\$ 8.339,69, respectivamente, o primeiro pago via DARF, e os outros valores incluídos no PAES. Note-se que exatamente esses valores já foram considerados pelo autuante à folha 165 (PIS), não havendo o que se retificar no trabalho fiscal. Situação análoga ocorre com os lançamentos da Cofins, conforme se observa às folhas 163 e 187 (Cofins).

Ainda neste ponto, a impugnante afirma que esses valores declarados/pagos seriam os corretos, e não os apurados pelo fiscal junto à escrituração contábil.

Afirma a impugnante: "Essas diferenças resultaram de equívocos nas respectivas bases de cálculo. Refeitas, essas bases de cálculos, os valores passam a ser de R\$ 6.001,88, R\$ 7.190,64, R\$ 9.112,65 e R\$ 8.339,69...". Porém, deixa a impugnante de explicar que equívocos seriam esses, e, principalmente, deixa de comprovar os possíveis erros de sua contabilidade. Não basta alegar que os valores encontrados na contabilidade estão equivocados e que o valor correto é tanto. Se acredita haver erro em sua escrituração contábil, faz-se necessária a comprovação desse erro. Nunca é demais lembrar que, a princípio, a escrituração contábil de uma empresa tem presunção de veracidade, e faz prova contra e/ou a favor da contribuinte.

A exemplo dos períodos de 2001, nos períodos seguintes as alegações de certa forma se repetem, ou seja, afirma a impugnante que "refez as bases de cálculo" e os valores corretos são os declarados/pagos, e não os que o fiscal encontrou na contabilidade.

Todavia, em momento algum a contribuinte anexa à peça impugnatória elemento de prova que embase suas alegações, que demonstrem, por exemplo, por que as bases de cálculo tiveram que ser "refeitas", e por que os valores escriturados estariam equivocados. E assente em direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Para alguns períodos e valores apontados pela impugnante se fazem necessários alguns esclarecimentos adicionais. Para o PIS do período de dezembro de 2002, a impugnante aponta um valor retificado de R\$ 14.812,90, que teria sido incluído no PAES.

Entretanto, o demonstrativo dos débitos consolidados do PAES (fl. 235) apresenta apenas o valor de R\$ 11.033,85 para o PIS — incidência cumulativa (código 8109). Para este período, o autuante não apurou nada de PIS — incidência cumulativa. Na

verdade, o fiscal apurou e lançou R\$ 10.700,77 de PIS — incidência não cumulativa (código 6912).

Problema análogo ocorre com o PIS de fevereiro de 2003, quando a impugnante queixa-se de que o autuante não teria considerado um valor recolhido em DARF. Porém, analisando o comprovante de pagamento anexado à impugnação à folha 241, percebe-se que o recolhimento é do PIS — incidência cumulativa (código 8109), ao passo que o lançamento do fiscal se trata do PIS — incidência não cumulativa (código 6912). Caso a contribuinte constatar que tal recolhimento possui um equívoco, poderá solicitar a retificação do DARF segundo a legislação pertinente, mas neste julgamento administrativo não há como se proceder a esse aproveitamento do DARF.

Já quanto ao mês de agosto de 2005, a impugnante diz ter ocorrido uma situação especialíssima, pois os registros contábeis apanhados pelo fiscal, de R\$ 196.808,28 para o PIS, e de R\$ 1.349.684,26 para a Cofins, seriam fruto de um procedimento contabilmente equivocado, visto que a empresa, buscando demonstrar ao comprador seu real passivo tributário, apropriou, em 31.08.05, os juros e multas do PIS e da Cofins, nos valores de R\$ 181.333,38 e R\$ 1.278.405,95, respectivamente. Em que pese a alegação da impugnante, novamente deixa ela de apresentar elementos de sua contabilidade que demonstrem o ocorrido, como, por exemplo, a comprovação dos referidos lançamentos de R\$ 181.333,38 e R\$ 1.278.405,95 em 31.08.05. Os documentos anexos à impugnação se resumem a planilhas elaboradas pela impugnante (fls. 267/270) onde apresenta o cálculo de multa e juros, o que, por si só, não prova o alegado erro na contabilidade. Retorna-se ao caso da alegação desacompanhada de provas.

Ainda quanto a agosto de 2005, e mais outubro, novembro e dezembro de 2005, a impugnante alega que o fiscal não teria considerado os recolhimentos que ocorreram por meio de PER/DCOMP, indicando os documentos anexos à sua impugnação (DOC n.º 10: fls. 271/369 PIS, fls. 253/352 Cofins). Todavia, equivocou-se a impugnante em sua afirmação, visto que os PER/DCOMP foram considerados pelo autuante, conforme se verifica nos autos de infração (fls. 159/160 PIS, fls. 159/160 Cofins): para o PIS, não houve lançamento para outubro, novembro e dezembro de 2005, e para a Cofins não houve em novembro e dezembro.

Aliás, no próprio Termo de Verificação Fiscal, anexo aos autos de infração, o fiscal já informa que está considerando os PER/DCOMP relativos aos débitos de agosto, outubro, novembro e dezembro de 2005.

MULTA DE OFÍCIO.

A impugnante considera incabível a aplicação da multa de ofício. Do pouco que se pode inferir do texto impugnatório (fl. 200), parece que a irresignação da contribuinte reside no fato de a empresa ser recém saída de um processo de falência.

Todavia, quanto à multa de ofício, destaque-se que o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, verbis:

Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.

O artigo 150, citado ao término do inciso V acima transcrito, trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no caput deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Assim sendo, restando comprovada a falta de recolhimento da contribuição, e estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da Fiscalização, sendo o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei. Atente-se que, considerando a atividade vinculada e

obrigatória do auditor fiscal, nos moldes do artigo 142 do CTN, jamais poderia ter o autuante deixado de aplicar a penalidade prescrita em lei.

Pelos fundamentos jurídicos e legais acima expostos, afastos as preliminares suscitadas e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho