



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

**Processo nº** 10580.005024/2005-48  
**Recurso nº** 268.723 Voluntário  
**Acórdão nº** **3801-01.114 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 21 de março de 2012  
**Matéria** COFINS/PIS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** GAMESA SERVIÇOS BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 30/11/2000, 30/03/2001, 31/05/2001.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) – CONTROLE ADMINISTRATIVO. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. NULIDADE INEXISTENTE.**

O MPF tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal e eventuais descumprimento de comandos normativos em relação ao MPF não acarreta a nulidade do lançamento, ainda mais quando, expressamente determina que sejam efetuadas as verificações obrigatórias dos tributos e contribuições administrados pela SRF pelo período dos últimos 05 anos.

**DECADÊNCIA.**

A Súmula Vinculante nº 08 do STF declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, assim o prazo decadencial para constituição das contribuições sociais é de cinco anos, contando-se a partir do fato gerador para os períodos em que houve pagamentos nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

**PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.**

A prova documental deverá ser apresentada com a impugnação, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I - Por unanimidade de votos em reconhecer que operou a decadência em relação ao fato gerador ocorrido em maio de 2000. II - Pelo voto de qualidade negou-se provimento ao recurso em relação às demais matérias.

Processo nº 10580.005024/2005-48  
Acórdão n.º **3801-01.114**

**S3-TE01**  
Fl. 2

Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo que reconheciam a nulidade do procedimento fiscal em face de vício do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 05/04/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Bordignon, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Sérgio Celani e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, uma vez que narra bem os fatos:

*Trata-se de Auto de Infração (fls. 06/12) lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativa aos períodos de apuração de 01/01/2000 a 31/01/2000, 01/05/2000 a 30/09/2000, 01/11/2000 a 30/11/2000, 01/03/2001 a 30/03/2001, 01/05/2001 a 31/05/2001, 01/12/2002 a 31/12/2002.*

*Em face da edição da Portaria SRF nº 6.129, de 02 de dezembro de 2005, o presente processo também pretende a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (Auto de Infração fls. 323/329), pertinente aos mesmos períodos de apuração.*

*No Termo de Verificação Fiscal (fls. 13/15 e fls. 330/332), que é parte integrante dos Autos de Infração, os autuantes descrevem os passos do procedimento fiscal, expondo as diferenças que encontraram entre os valores escriturados pela empresa e os declarados em DCTF. Os auditores-fiscais apresentam, ainda, planilha com as diferenças apuradas (fl. 16 e fl. 333)*

*Cientificada da exigência fiscal em 28.06.05, a autuada apresenta Impugnação em 27.07.05 (Cofins fls. 106/115 e PIS fls. 424/433), sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:*

*O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) utilizado para iniciar a fiscalização previa tão-somente a fiscalização do IRPJ; Assim, os autos lavrados pretendendo a cobrança de tributos diversos, como o PIS e a Cofins, padecem de nulidade;*

*Requer a juntada de laudo pericial, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972;*

*Com relação aos períodos autuados do ano 2000, as diferenças encontradas pelos autuantes entre os valores lançados na escrita contábil e as quantias declaradas/recolhidas decorrem de valores que foram retidos quando do pagamento de receitas por órgãos públicos à impugnante, conforme preceitua o art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996;*

*Quanto aos períodos de março e maio de 2001, houve erro por parte dos autuantes, que, na análise da escrita contábil, tomaram simples provisões para pagamento de PIS e Cofins como se fossem os valores devidos, não percebendo que parte das provisões foram posteriormente revertidas;*

*Quanto ao período de dezembro de 2002, não atentaram os autuantes ao fato de que parte das receitas decorriam da prestação de serviços ao Ministério de Minas e Energia, e que neste caso é autorizado o diferimento do recolhimento do PIS e da Cofins, conforme art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998;*

*Diante do escasso prazo para obtenção e organização de todos os documentos necessários à ampla e irrestrita prova de seus argumentos, protesta pela posterior juntada de alegações e documentos comprobatórios, nos termos do art. 16, § 4º, alínea “a”, e § 5º, do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*Em 29.08.05 a contribuinte apresenta novos documentos (Anexos I a VI), conforme protestado à época da impugnação.*

A DRJ em Salvador Campo Grande (MS) julgou procedentes em parte os lançamentos da Cofins e do PIS, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. Não há que se falar em nulidade do lançamento quando o MPF, que é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, contiver determinação expressa de verificações obrigatórias em relação a todos os tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.*

*RETENÇÃO POR ÓRGÃO PÚBLICO. O contribuinte possui o ônus probatório de apresentar os comprovantes de retenção por órgãos públicos.*

*ESPONTANEIDADE. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. Portanto, DCTF retificada após a fiscalização não será considerada no julgamento administrativo.*

*CONTRATO COM PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. PAGAMENTO. DIFERIMENTO. No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento da Cofins poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.*

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário. Em bora o processo de nº 10580.005023/2005-01, referente à contribuição PIS, tenha sido anexado a este, Termo de Juntada por Anexação às fl. 317, a recorrente apresentou recursos distintos para as contribuições Cofins e PIS. Em síntese apresentou os mesmos argumentos das impugnações e em petições avulsas, acrescentando basicamente que:

***Preliminar.***

***Da Nulidade do Auto de Infração: Flagrante Vício Formal do Mandado de Procedimento Fiscal***

- ao contrário do que afirmaram os ilustres Julgadores de primeira instância administrativa, o Mandado de Procedimento Fiscal não consiste, tão-somente, num "mero instrumento de controle interno". Trata-se, em verdade, de uma ordem ou determinação a um subordinado manifestada por autoridade hierarquicamente superior, ou seja, é um comando para a execução de uma atividade específica voltada à verificação da prática ou cumprimento de determinadas obrigações tributárias;

- muito embora o agente que efetuou o lançamento no presente caso seja competente para a prática desse ato (por se tratar de um Auditor da Receita Federal), o exercício dessa competência depende da autorização conferida pelo Mandado de Procedimento Fiscal, que estabelece o âmbito e o alcance do procedimento de fiscalização;

- a Portaria SRF 1.265/99 estabelece em seu art. 7, § 18 que o Mandado de Procedimento Fiscal-F deve indicar "o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado". E, caso fosse necessária uma alteração do Mandado de Procedimento Fiscal para inclusão de outros tributos não previstos, bastaria a expedição de um Mandado de Procedimento Fiscal Complementar conforme dispõe o art. 10 da Portaria SRF nº 1.265/99;

- em momento algum foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), como determina a legislação, ocasionando, assim, a nulidade do Auto de Infração, já que o lançamento do crédito tributário de PIS e Cofins foi formalizado por agente do Fisco que não estava habilitado para o exercício específico da competência tributária;

#### **Preliminar de decadência**

- embora a alegação de decadência não tenha sido deduzida na Impugnação Administrativa apresentada, há de ser apreciada por este eg. Conselho de Contribuintes, por se tratar de questão de ordem pública e por constituir causa extintiva do crédito tributário, prevista no art. 156, V, do Código Tributário Nacional;

- por se tratar a Cofins de um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a recorrente identificou os fatos geradores das obrigações tributárias, calculou o montante devido e antecipou o respectivo pagamento. Por sua vez, a Fiscalização, exercendo seu direito de rever o procedimento realizado pelo contribuinte, lançou valores que entendia devidos, fundamentando-se em uma pretensa insuficiência de recolhimentos;

- todavia, no momento em que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico (28/06/2005, data da efetiva notificação do contribuinte - ver doc. 03), já havia ocorrido a perda do direito da Receita Federal do Brasil de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 28.06.2000, em razão do quanto disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;

- operou-se a decadência de parte dos créditos tributários exigidos no presente Auto de infração, uma vez que a notificação de sua lavratura se deu após transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos contados do fato gerador da contribuição;

**Mérito: retenções realizadas no ano 2000**

- com relação ao argumento de compensação efetuada pela recorrente, não poderia a 4ª Turma de Julgamento ter deixado de apreciá-lo, uma vez que a compensação constitui causa extintiva do crédito tributário, na forma do art. 156, II, do Código Tributário Nacional;

- a recorrente possuía o legítimo direito ao crédito, materializado no Processo Administrativo Fiscal nº. 10580.015994/99-98, e, tendo sido negado pela Secretaria da Receita Federal o ressarcimento do tributo, foi determinado que o crédito fosse utilizado para quitar os débitos pendentes. E assim procedeu a recorrente;

- a simples descon sideração do argumento defensivo, no caso sob exame, implica a nulidade da decisão administrativa recorrida, devendo os autos retornarem para a primeira instância, a fim de que se aprecie o argumento de compensação;

**Mérito: ano de 2001**

- informa que está realizando diligências para localizar em seus arquivos os documentos que demonstrem a venda isenta realizada em março de 2001.

Por fim, a recorrente pleiteou que fosse declarada a nulidade do lançamento fiscal efetuado, em virtude do flagrante vício formal do Mandado de Procedimento Fiscal que o originou, e que na remota hipótese deste Eg. Conselho rejeitar a preliminar, requereu que fosse provido seu Recurso Voluntário, julgando-se improcedentes os Autos de Infração.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele toma-se conhecimento.

A recorrente, em preliminar, sustenta a nulidade do procedimento fiscal em face de flagrante vício formal do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), uma vez que ele continha determinação específica para a fiscalização de IRPJ.

Não assiste razão à recorrente, pois o MPF tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício.

Por seu turno, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do § único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), isto é, quando o Auditor-Fiscal identificar uma infração à legislação tributária, ele tem o dever funcional de efetuar o lançamento correspondente a esta infração ou, no caso de ser incompetente para formalizar a exigência, representar para seu chefe imediato, que, por seu turno, adotará as providências necessárias para a constituição do crédito tributário.

Não se pode perder de vista que a exigência de crédito tributário por meio de lançamento de ofício deve observar os procedimentos previstos no Decreto nº 70.235/72, em especial os requisitos formais estabelecidos nos arts. 9 e 10. Do exame do lançamento em questão, constata-se que estes requisitos foram observados pela autoridade fiscal, de sorte que não há que se falar em nulidade do lançamento por eventuais vícios na emissão do MPF.

Cumprir observar que o descumprimento de comandos normativos em relação ao MPF, pode, em tese, configurar um ilícito funcional, todavia eventuais omissões ou incorreções não acarretam a nulidade do lançamento.

Em casos análogos, esta tese também foi acolhida, ainda que por maioria, em julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

*NULIDADES. VICIO NO MPF.*

*A eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo Auditor-Fiscal, pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.*

*(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma, Processo nº 13819.001389/2001-27, Acórdão nº 02-03.717, de 27/11/2008)*



*MPF. NULIDADE. O desrespeito à previsão de indicação no MPF do período ou tributos fiscalizados não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do Auditor Fiscal da Receita Federal de fiscalizar e promover lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional*

*(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Processo nº 10235.000197/2005-08, Acórdão nº 9101-00.414, de 03/11/2009).*

Além do mais, no MPF originário, 05.1.01.00-2004-00509-6, emitido em 17/08/2004, fl. 1, consta autorização expressa para que os Auditores-Fiscais efetuassem as verificações obrigatórias referentes aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, conforme o disposto no § 1º do art. 7º da Portaria SRF 3.007/01 com a redação dada pela Portaria SRF 1.468/2003, vigente a época do lançamento, a saber:

*§ 1o O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos Anexos I e III..*

Assim sendo, nos termos das verificações obrigatórias constantes do MPF original, verifica-se que no caso vertente o crédito tributário decorreu exatamente da diferença encontrada entre os valores declarados e/ou omitidos pela contribuinte a título das contribuições Cofins e PIS e os obtidos através da análise de sua escrituração contábil e fiscal, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 13 a 16.

Outra questão relevante consiste em observar que no âmbito do processo administrativo fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

*"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."*

No caso vertente, nenhum dos pressupostos acima encontra-se presente, uma vez que o auto de infração foi lavrado por servidor competente e o inciso II aplica-se, apenas, aos casos de despachos e decisões, ressaltando que o auto de infração enquadra-se na categoria de atos e termos processuais prevista no inciso I do aludido artigo.

Em remate, rejeita-se a alegação de nulidade dos lançamentos de ofício por eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal.



De outro giro, a recorrente argumenta que operou-se a decadência de parte dos créditos tributários exigidos no presente Auto de infração, fatos geradores anteriores a 26/06/2000, uma vez que a notificação de sua lavratura se deu após transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos contados do fato gerador da contribuição.

Embora essa preliminar somente tenha sido apresentada por ocasião da interposição dos recursos voluntários, ela será objeto de exame por ser matéria de ordem pública.

A Lei nº 8.212/91 estabelecia em seu art. 45 que o prazo do direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos era de 10 (dez) anos.

Ocorre, todavia, que o Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), após analisar a matéria em sede de controle difuso de constitucionalidade (precedentes recursos extraordinários nºs. 559.943-4, 559.882-9, 560.626-1 e 556.664-1), editou a seguinte súmula vinculante:

*“Súmula Vinculante nº 8 -São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

A propósito dos efeitos da súmula vinculante, o artigo 103-A da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Neste sentido, é o disposto no art. 2º da Lei 11.417/2006:

*“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.”*

Destarte, após a publicação desta súmula no DOU em 20/06/2008 com eficácia imediata para a Fazenda Pública, é inconteste que o prazo decadencial é o estabelecido no Código Tributário Nacional

A contribuição Cofins é sujeita à sistemática do lançamento por homologação. Assim sendo, se houver pagamento antecipado da contribuição em tela, aplica-se a regra decadencial do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional:

*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.*

(...)

*§ 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.(grifou-se)*

art. 173, I:

Por outro lado, não havendo pagamento, a regra a ser aplicada é a geral do

*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.*

Este também é o magistério de Leandro Paulsen:

*No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição de crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, § 4º do CTN; 2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN. Importante é considerar que, conforme o caso, será aplicável um ou outro caso prazo; jamais os dois sucessivamente, pois são excludente um do outro. Ou é o caso de aplicação da regra especial ou da regra geral, jamais aplicando-se as duas no mesmo caso. (Leandro Paulsen, Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2010, p. 1.190 e 1.191).*

Nessa esteira é o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008:

*(...) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

O Superior Tribunal de Justiça também consolidou esse entendimento, inclusive em sede de recurso repetitivo de controvérsia:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INCIDÊNCIA DO ART. 173, INC. I, DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE N. 8 DO STF.**

*1. O Supremo Tribunal Federal, na Sessão Plenária de 12.6.2008, editou a Súmula Vinculante n. 8, publicada no DO de 20.6.2008, com este teor: "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5.º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*

*2. Nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial.*

*No REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, reafirmou-se tal posicionamento (grifou-se).*

*(REsp 1090021, DJe 05/05/2010)*

Anote-se que, segundo demonstrativo de apuração e planilha de diferenças apurada, a interessada não efetuou pagamentos parciais dos débitos em discussão para o fato gerador de 31/01/2000, de sorte que neste período de apuração aplica-se a regra geral do art. 173, I do CTN.

Assim sendo e tendo em vista que a ciência pessoal ocorreu em 31/05/2000, fls. 07 e 323, quando não havia transcorrido prazo superior a 05 (cinco) anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. E, iniciada sua contagem em 01/01/2001, regular é o lançamento cientificado antes de 31/12/2005.

De outro lado, e segundo referidos demonstrativos, a interessada efetuou pagamentos parciais dos débitos em discussão a partir do fato gerador de 31/05/2000, de sorte que em relação a esse período de apuração aplica-se a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Como visto, os lançamentos de ofício correspondem a períodos de apuração dos anos de 2000 e 2001 e a ciência pessoal ocorreu em 28/06/2005. Assim para os períodos em que houve recolhimentos, o prazo de 05 (cinco) anos é contado da ocorrência do fato gerador. Destarte, aplicando-se como termo inicial a data da ocorrência do fato, constata-se que encontra-se atingido pelo instituto da decadência o período de apuração de maio de 2000.

Em suma, aplicando-se o art. 150, §4º, do CTN, operou-se o instituto da decadência tão-somente em relação aos fato gerador ocorrido em maio de 2000.

No mérito, em relação aos períodos de apuração de 2000, a recorrente argumentou inicialmente que as divergências apuradas pela fiscalização decorreram de valores de tributos que foram retidos na fonte por órgãos públicos quando do pagamentos dos serviços tomados, nos termos do art. 64 da Lei nº 9.430/96.

Essa tese não merece ser acolhida por falta de provas, pois o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a prova documental tem que ser apresentada na impugnação, salvo os casos expressos abaixo mencionados:

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (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)*

Assim sendo, a lei estabelece o momento de apresentação da prova documental, qual seja, a interposição da impugnação. *In casu*, a recorrente não alegou uma das exceções do aludido dispositivo, portanto precluiu o seu direito de produção de prova documental.

A requerente teve a oportunidade de comprovar as supostas retenções efetuadas por órgãos públicos, todavia limitou-se a informar que está realizando diligências para localizar em seus arquivos os documentos que demonstrem que houve retenção pelos órgãos públicos.

A propósito, Maria Teresa Martinez López e Marcela Cheffer Bianchini no artigo Aspectos Polêmicos sobre o Momento de Apresentação da Prova no Processo Administrativo Fiscal Federal em A Prova no Processo Tributário – São Paulo: Dialética, 2010, p. 51, esclarecem:

**(...) O devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. O processo requer andamento,**

*desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes no processo. E, neste contexto, o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material.*

*O artigo 16 do PAF, em seu parágrafo 4º, estabelece limitações à atividade probatória do administrado ao determinar **que a prova documental deve ser apresentada com a impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que restar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior ou referir-se a fato ou direito superveniente.(grifou-se)*

Por seu turno, o art. 333 do Código de Processo Civil preceitua que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito. Ora, tendo alegado que efetivamente ocorrerem as retenções, a recorrente tinha por obrigação legal de juntar aos autos administrativos os respectivos documentos comprobatórios que sustentariam seu direito.

Outrossim, com referência aos períodos de apuração do ano de 2000, a interessada reiterou a tese apresentada após a impugnação de que os débitos lançados foram objeto de compensação realizada com créditos originários do PAF nº 10580.015994/99-98.

Ocorre, todavia, que a interessada apresentou alegações genéricas sem colacionar os respectivos documentos que comprovassem seu direito. A recorrente deveria apresentar os respectivos atos administrativos do PAF nº 10580.015994/99-98 que homologaram, em tese, as pretensas compensações. Vale ressaltar, que em consulta ao sistema Comprot ( consulta de processo do Ministério da Fazenda), constata-se que o processo nº 10580.015994/99-98 encontra-se arquivado desde 12/12/2000. Deste modo, por falta de comprovação, rejeita-se a tese de compensação.

Quanto aos débitos do ano de 2001, a recorrente apenas informa que está procedendo a diligências para localizar em seus arquivos os documentos que demonstrem a venda isenta realizada em março de 2001. Como amplamente demonstrado, as teses de defesa devem ser acompanhadas dos respectivos documentos comprobatórios de seu direito. Ora, constitui ônus da interessada a comprovação da suposta venda isenta. Alegar sem comprovar é como não alegar. Assim, a interessada não logrou comprovar o seu direito, portanto, em relação aos débitos de 2001, o lançamento de ofício deve ser mantido.

Além disso, como visto, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que a prova documental tem que ser apresentada na impugnação, o que não ocorreu no caso vertente, salientando que a recorrente teve tempo mais do que suficiente para comprovar as suas alegações.

Ante ao exposto voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer que operou a decadência em relação ao fato gerador ocorrido em maio de 2000.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Relator

Processo nº 10580.005024/2005-48  
Acórdão n.º **3801-01.114**

**S3-TE01**  
Fl. 14

---

CÓPIA