ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10660.002229/2005-81

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

Processo nº	10660.002229/2005-81
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**3401-004.405 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	28 de fevereiro de 2018
Matéria	DCOMP-COFINS
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	EXPRINSUL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. SANEAMENTO POSSÍVEL.

Havendo contradição entre os fundamentos e a conclusão do voto condutor do acórdão embargado, deve o tribunal administrativo, a analise dos embargos, buscar interpretação que torne coerente e lógica a decisão adotada, se possível, de modo a evitar o simples rejulgamento das matérias contenciosas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, para reconhecer terem sido anuladas ambas as decisões proferidas pela DRJ, que deve, em novo julgamento, apreciar a manifestação de inconformidade constante no presente processo, seguindo-se o rito do Decreto nº 70.235/1972.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Renato Vieira de Ávila (suplente), Marcos Roberto da Silva (suplente), Cássio Schappo (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre **embargos de declaração** (fls. 261 a 270)[1] opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em relação ao Acórdão nº 3401-002.724 (fls. 253 a 257), que anulou a decisão de primeira instância, e foi assim ementado:

> *NULIDADE. É nulo a decisão administrativa quando falta obediência as formalidades do processo administrativo fiscal. (Rel. Cons. Ângela Sartori, unânime, sessão de 18.set.2014)*

Alega a Fazenda que os dispositivos legais invocados no voto da relatora (art. 142 do Código Tributário Nacional e arts. 9 a 11 do Decreto nº 70.235/1972), sobre lançamento, são impertinentes ao caso, que trata de pedido de ressarcimento, o que culmina em **obscuridade**, e que houve ainda **omissão** no acórdão, que deixou de analisar o afastamento do disposto no art. 53 da Lei nº 9.784/1999, e o entendimento de tribunais superiores.

No exame de admissibilidade de fls. 274 a 279, acolheu-se apenas a análise da existência de obscuridade (entendida como com tradição), visto que a defesa sequer trata especificamente em sua peça recursal do art. 53 da Lei nº 9.784/1999, e dos entendimentos de tribunais superiores.

No CARF, o processo foi a mim distribuído, por sorteio, em julho de 2017. Em janeiro de 2018, o processo foi pautado e retirado de pauta por falta de tempo hábil para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Tendo os pressupostos para admissibilidade dos embargos já sido avaliados no despacho de fls. 274 a 279, passa-se diretamente à análise da contradição apontada, tratada pela embargante como obscuridade.

Na admissibilidade dos embargos, restou patente a contradição entre os fundamentos do voto condutor (que remetem a dispositivos que tratam de lançamento) e suas conclusões (que se prestam a processo de pedido de ressarcimento), como esclarecido à fl. 276:

> *Nada obstante, aquilo que o embargante considerou obscuro, trata-se, em realidade, de flagrante contradição. A propósito, cumpre gizar que a contradição que "*autoriza os embargos de declaração é aquela interna ao acórdão, verificada entre a fundamentação do julgado e a sua conclusão, *..." (STJ, REsp 322056). É o que se constata ao longo de todo o voto da decisão embargada, que, em sua fundamentação, articula a*

[1] Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

> *interpretação de dispositivos legais atinentes a processos de determinação e exigência de crédito tributário (de iniciativa do Fisco), para então, à guisa de conclusão, anular decisão prolatada em sede de processo que cuida de pedido de ressarcimento e declaração de compensação (de iniciativa do contribuinte).*

Vejamos o voto condutor do acórdão embargado (fls. 255/256), que será, pela pouca extensão, integralmente transcrito a seguir (à exceção do texto normativo invocado):

> **PRELIMINAR**
>
> Abrange as formalidades a serem observadas no processo a correta indicação dos dados que ele deve conter. O conjunto de todos esses elementos é que define a maneira como o ato deve ser emitido. Portanto, esse tipo de falha diz respeito ao descumprimento de exigências procedimentais a serem atendidas, tanto no curso da investigação fiscal como na formalização de seu resultado NO CASO A NOVA DECISÃO DA DRJ, comprometendo as formalidades exigidas no processo administrativo fiscal, comprometendo inclusive a materialidade do lançamento.
>
> Tal conclusão pode ser obtida com base na Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, que regula a ação popular e traz o conceito legal de vício de forma, nos seguintes termos:
>
> Portanto, o ato não só deve refletir os elementos da obrigação tributária mencionados no artigo 142 do CTN, como também atender aos requisitos específico estabelecidos nos artigos 9º a 11 do Decreto 70.235/72.
>
> Ademais, também entendo nula a primeira decisão da DRJ qual seja o Acórdão 09-22009 pois a essência ou materialidade do lançamento reside exatamente na obrigação tributária que ele objetiva formalizar. Uma vez não identificada essa obrigação, que é regulada pela legislação aplicável ao seu fato gerador, a administração deve emitir o lançamento a ela referente. Nesse sentido, dispõem expressamente os artigos 113, 114, 139 e 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN).
>
> Portanto entendo que os 2 Acórdãos proferidos pela DRJ são nulos nos termos do artigo 146 do CTN, e artigo 42 e 45 do Decreto 70.235/72 eis que foram proferidos em afronta aos citados dispositivos legais e princípios constitucionais, que asseguram a força definitiva da matéria apreciada (créditos da COFINS).
>
> Diante do exposto, voto por anular o julgamento de primeira instância.

É preciso esclarecer. Logo de início, que não se está, aqui, a discutir o mérito da decisão, mas apenas a contradição entre seus fundamentos e a conclusão.

Pelo exposto, é cristalino que a relatora partiu do pressuposto de que estava a analisar lançamento tributário, inclusive invocando os dispositivos legais a ele atinentes. Mas é contraditório e paradoxal não só que utilize o voto tal fundamento para concluir que seria nula a decisão da DRJ (e não o eventual lançamento), mas que trate desses temas em um processo relativo a pedido de restituição.

Claro, assim, que o voto condutor contém flagrante contradição entre fundamentos e conclusão, que precisa ser sanada por este colegiado. Para tanto, retome-se o rumo do contencioso, em sintético relatório.

Na análise da **Declaração de Compensação** de fls. 2 e 3, apresentada em 29/07/2005, referente a créditos de COFINS não-cumulativa, no valor de R$ 863.251,98 (de R$ 909.909,40 indicados como disponíveis), a fiscalização intimou a empresa a apresentar documentos, concluindo, no **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 98 a 102, que o crédito presumido apurado foi de apenas R$ 71.155,71, dispondo ainda que poderiam ser objeto de compensação com o mesmo tributo créditos básicos de R$ 18.954,85, vedado seu ressarcimento. O referido termo amparou o **parecer** de fls. 107 e 108, que se prestou ainda aos processos nº 10660.001828/2005-99 e 10660.001826/2005-99 (lançamentos de ofício de IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL), apensos, no qual se entendeu pela possibilidade de compensação dos R$ 71.155,71 com parte dos débitos do processo nº 10660.001828/2005-99, e fundamentou o **despacho decisório** de fl. 109, que endossou seu teor, destacando que os saldos devedores remanescentes das compensações, nos processos apensos, deveria ser objeto de carta-cobrança.

Cientificada do despacho, do parecer e das cartas-cobrança em 01/10/2008 (fl. 115), a empresa apresentou **manifestação de inconformidade** em 31/10/2008 (fls. 117 a 137), alegando, em síntese, que a fiscalização: (a) considerou os insumos adquiridos de pessoas jurídicas, incluída aí as sociedades cooperativas (que são pessoas jurídicas, e são tributadas nas operações em questão), como "crédito presumido" (ao contrário do que prevê a legislação de regência); (b) vedou a compensação do crédito presumido com outros tributos administrados pela RFB, afora a COFINS, impedindo ainda o ressarcimento de créditos básicos relativos a despesas de frete e armazenagem, ao argumento de que somente poderiam ser objeto de compensação (sendo a IN SRF nº 660/2006, utilizada como fundamento para a vedação, incompatível com os arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004); (c) não analisou o argumento constante da Linha "C" do pedido; e (d) aplicou multa indevida e confiscatória de 75% do valor do principal pelo simples fato de não homologar as compensações.

Em 18/12/2008 foi proferida a **decisão de primeira instância** (fls. 148 a 151), na qual, por unanimidade, acordou o colegiado que: (a) as aquisições de insumos efetuadas de sociedades cooperativas geram créditos como as das demais pessoas jurídicas, devendo ser reconhecido o crédito referente a tais aquisições, no processo; e (b) a vedação de compensação e ou/ressarcimento de crédito presumido decorre da Lei nº 10.925/2004, sendo que a IN nº 660/2006 apenas regulamentou tal vedação. Nos dizeres do julgador de piso (fl. 150):

> Temos então que o crédito relativo à contribuição no período é o constante do quadro abaixo:
>
> | Período | abr/05 | maio/05 | jun/05 | Total |
> |---|---|---|---|---|
> | Crédito presumido | R$ 281.873,70 | R$ 174.058,61 | R$ 200.944,77 | |
> | Crédito básico | R$ 370.568,85 | R$ 381.233,31 | R$ 212.355,28 | R$ 964.157,44 |
>
> Ressalvamos que o crédito presumido apurado e reconhecido só pode ser usado como dedução da contribuição devida (que deverá ser analisado em procedimento a parte pela autoridade administrativa), e não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento, sendo que o seu saldo deve ser controlado durante todo o período de sua utilização.
>
> O crédito básico apurado e reconhecido deve ser usado nas compensações declaradas, com os débitos constantes dos processos 10660.001826/2005-99 e 10660.001828/2005-88. Após as compensações, existindo saldo credor, este deve ser ressarcido à empresa.
>
> Pelo exposto, voto pela procedência parcial da manifestação de inconformidade e pelo reconhecimento do direito creditório nos valores constantes do quadro acima, ficando desde já homologada as compensações efetuadas, até o limite do crédito reconhecido.

Após a decisão da DRJ, a unidade local efetuou cálculos que resultaram (fl. 160) na apuração de direito creditório complementar de R$ 682.438,90, resultando na extinção total dos débitos do processo nº 10660.001828/2005-99, e parcial do processo nº 10660.001826/2005-99, conforme extratos de fls. 153 a 156.

Ciente da decisão de piso em 04/03/2009 (fl. 162), a empresa interpôs **recurso voluntário** em 02/04/2009 (fls. 164 a 175), reiterando as razões expostas em sua manifestação anterior, especificamente no que se refere à incompatibilidade entre a IN SRF nº 660/2006 e a Lei nº 10.925/2004 e à inaplicabilidade e confiscatoriedade da multa.

Em 14/07/2009, a DRJ solicitou o processo por e-mail, ao CARF, informando que reformaria os acórdãos (fl. 178):

> seria possível nos devolver os processos nº 10660.000734/2005-91; 10660.000735/2005-36; 10660.002229/2005-81 e 10660.001812/2005-75.
> São processos de compensação de PIS/Cofins não cumulativo que precisamos reformar os acórdãos.
> Eles se encontram no SEDOC/CARF/DF, segundo informação do Comprot.

Após devolução, a DRJ proferiu **nova decisão de primeira instância**, em 13/08/2009 (fls. 180 a 190), anulando a anterior, entendendo ter havido erro (e invocando o artigo 53 da Lei nº 9.784/1999), e que a situação em análise remete ao art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que trata de crédito presumido, quando use (ainda que indevidamente) o benefício estabelecido no art. 9º da mesma lei, e crédito básico, quando não seja usado o benefício, chegando aos seguintes montantes (fls. 189/190):

QUADRO 1

MÊS	CRÉDITO BÁSICO	CRÉDITO BÁSICO	CRÉDITO PRESUMIDO	CRÉDITO PRESUMIDO
	EXPORTAÇÃO	MERC. INTERNO	EXPORTAÇÃO	MERC. INTERNO
abr/05	103.670,31	28.141,91	287.417,39	78.021,12
Débito abr/05			-290.804,88	
mai/05	61.607,35	20.165,08	210.078,19	68.761,99
Débito mai/05			-274.050,33	
jun/05	55.629,73	12.104,02	206.608,12	44.954,18
Débito jun/05			-147.333,91	-8.085,41
TOTAL	**220.907,39**	**60.411,01**	**-8.085,41**	**183.651,89**

Após a nova decisão de piso, a unidade preparadora refaz os cálculos (fls. 191 a 194), apurando que restou saldo devedor em ambos os processos apensos.

Ciente da nova decisão em 09/02/2010, a empresa apresentou **recurso voluntário** em 11/03/2010 (fls. 200 a 220), argumentando que: (a) houve preclusão e violação à coisa julgada, pela DRJ, pois a matéria não estava sujeita a recurso de ofício e já havia sido julgada, sendo definitiva e irretratável a decisão favorável à recorrente, conforme art. 42, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/1972, sendo equivocada a invocação do art. 53 da Lei nº 9.784/1999 (de aplicação apenas subsidiária no processo administrativo fiscal); e (b) a utilização indevida do benefício previsto no art. 9º da Lei nº 10.925/2004 não pode servir de fundamento para considerar os insumos adquiridos como geradores de créditos presumidos, pois, se a suspensão foi indevida os tributos correspondentes devem ser exigidos, como já o foram, da empresa, por exemplo, no processo administrativo nº 10660.002089/2008-94 (fls.

221 a 240) e nº 10660.000734/2005-91 (fls. 242 a 251). No mais, reitera as alegações de incompatibilidade entre a IN SRF nº 660/2006 e a Lei nº 10.925/2004 e à inaplicabilidade e confiscatoriedade da multa.

Eis a breve síntese da jornada no presente processo, cabendo destacar que os dois processos apensos podem ser resumidos da seguinte forma:

(a) processo nº 10660.001828/2005-99: auto de infração de CSLL (fls. 2 a 9), no montante de R$ 120.858,79 (acrescido de multa-R$ 90.644,09 e juros-R$ 73.796,37, totalizando R$ 285.299,25), por glosa de valores compensados na DIPJ a título de base de cálculo negativa de períodos anteriores, sendo a DCOMP de fl. 18 apresentada com a pretensão de extinção do crédito; e

(b) processo nº 10660.001826/2005-99: auto de infração de IRPJ (fls. 4 a 9), no montante de R$ 311.718,89 (acrescido de multa-R$ 233.789,16 e juros-R$ 190.335,55, totalizando R$ 735.843,60), por glosa de valores compensados na DIPJ a título de prejuízos fiscais em períodos anteriores, sendo a DCOMP de fl. 22 apresentada com a pretensão de extinção do crédito.

A DCOMP citada em ambos os processos, e analisada nestes autos, endossa o alegado:

3. DÉBITOS COMPENSADOS

CODIGO RECEITA	PERÍODO DE APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR ORIGINAL DO DÉBITO (em reais)	NÚMERO DO PROCESSO DO DÉBITO, SE HOUVER	OUTRAS INFORMAÇÕES (*)
2362	31/12/01	31/01/02	622.066,19	10660.001.826/2005-99	
2484	31/12/01	31/01/02	241.185,79	10660.001.828/2005-88	

Ao que parece, o acórdão embargado confundiu os lançamentos (que sequer estão em julgamento, e nem poderiam estar, por serem as matérias de competência de outra Seção deste CARF) com o tema submetido ao colegiado neste processo: demanda de compensação visando a extinguir, com crédito de COFINS, os débitos constantes nos processos apensos (nº 10660.001828/2005-99 e nº 10660.001826/2005-99), esses sim versando sobre lançamento de IRPJ e CSLL.

Assim, são impertinentes as menções a confiscatoriedade ou não aplicabilidade de multa suscitadas pela defesa, que também confunde o objeto do processo, visto que tais matérias deveriam ter sido discutidas em contencioso específico, oportunamente. O que se tem nestes autos é mera discussão sobre a existência e a disponibilidade de créditos para utilizar na amortização daquelas autuações.

Ou seja, o presente processo discute crédito, e não os débitos de autuações distintas, para as quais sequer houve contencioso específico.

Esclarecido isso, fica ainda mais flagrante a contradição entre os argumentos do voto condutor do acórdão embargado e suas conclusões, posto que foca a fundamentação em tema que sequer é objeto do contencioso, sendo tal fundamentação utilizada para concluir que seriam nulas ambas as decisões de piso, paradoxalmente por não se revestirem das formalidades atinentes ao lançamento.

No entanto, e ainda no intuito de não rejulgar o processo, mas apenas sanar a contradição encontrada, buscamos ver no voto condutor do acórdão embargado vestígios outros (que não "deficiências de lançamento") pelos quais poderiam ter sido anuladas ambas as decisões de piso.

Quando o relator do acórdão embargado afirma (fl. 255) que "*a falha diz respeito ao descumprimento de exigências procedimentais a serem atendidas*", na nova decisão da DRJ, "*comprometendo as formalidades exigidas no processo administrativo fiscal*", parece ter entendido que restou maculada a nova decisão por ofensa ao rito estabelecido especificamente para o processo administrativo fiscal (no caso, os arts. 42 e 45):

> *"Art. 42. São definitivas as decisões:*
>
> *I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;*
>
> *II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;*
>
> *III - de instância especial.*
>
> *Parágrafo único. Serão também* ***definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício****.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 45.* ***No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio****." (grifo nosso)*

E são exatamente esses os artigos invocados ao final da decisão (fl. 256, aqui já transcrito), ao lado do art. 146 do Código Tributário Nacional (que trata de alteração de critério jurídico):

> **Portanto entendo que os 2 Acórdãos proferidos pela DRJ são nulos nos termos do artigo 146 do CTN, e artigo 42 e 45 do Decreto 70.235/72 eis que foram proferidos em afronta aos citados dispositivos legais e princípios constitucionais, que asseguram a força definitiva da matéria apreciada (créditos da COFINS).**

Assim, entendemos que restou clara a razão da anulação da segunda decisão de piso, estampada, mormente, nos citados arts. 42 e 45 do Decreto nº 70.235/1972, tendo as demais normas citadas apenas aplicação subsidiária (na ausência de disposição específica sobre o tema na norma legal que rege o processo administrativo fiscal).

Quanto à primeira decisão de piso, que, destaque-se, já havia sido objeto de anulação pela segunda, as razões para a anulação são mais amplas e gerais, mencionando a relatora do acórdão embargado os artigos 113, 114, 139 e 142 do Código Tributário Nacional, além da Lei nº 4.717/1965, que rege a ação popular (para anulação ou declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, *v.g.*), entendendo aquele relator haver "vício de forma" (destacando o teor do parágrafo único, "b", do artigo 2º, da citada lei).

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

a) incompetência;

b) vício de forma;

c) ilegalidade do objeto;

d) inexistência dos motivos;

e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; [...]

(destaques na transcrição).

Ademais, tivesse o relator anulado a segunda decisão da DRJ e preservado os efeitos da primeira, o julgamento deveria ter prosseguido, o que não ocorreu. Assim, temos que a anulação da primeira decisão, unanimemente acordada no CARF (no acórdão embargado), além de preservar medida já tomada no processo, devolve ao julgador de piso a análise da matéria, tendo em vista a inexistência de previsão para embargos por erros na decisão de piso. Tal alternativa não constitui violação aos citados arts. 42 e 45 do Decreto nº 70.235/1972, pois a instância superior tem a plena possibilidade jurídica de anular a decisão de piso, como o fez no caso em análise.

Portanto, a única leitura possível e coerente do voto condutor do acórdão embargado, e que não implica efetivo rejulgamento, é a de que ambas as decisões da DRJ foram anuladas, permitindo a reanálise da manifestação de inconformidade pela instância de piso, com novo julgamento e reabertura de prazo para interposição de eventual novo recurso voluntário, com possibilidade de retorno posterior do processo a este CARF.

Pelo exposto, voto por acolher os embargos de declaração, para reconhecer terem sido anuladas ambas as decisões proferidas pela DRJ, que deve, em novo julgamento, apreciar a manifestação de inconformidade constante no presente processo, seguindo-se o rito do Decreto nº 70.235/1972.

Rosaldo Trevisan