



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.720537/2013-01
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.143 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDUSTRIA DE PAPÉIS PARA EMBALAGENS IRMÃOS SIQUEIRA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

IRPJ SOBRE LUCRO REAL TRIMESTRAL. LANÇAMENTO REFLEXO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. PERIODICIDADE DE APURAÇÃO. AJUSTES NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

O fato de o sistema eletrônico de apuração de tributos ter replicado nos autos de infração de Contribuição ao PIS e COFINS as mesmas datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, agrupando as bases mensais nessas datas, não acarreta a nulidade dos lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS. Se a referência temporal que consta dos autos de infração de Contribuição ao PIS e COFINS consiste apenas na indicação das datas de ocorrência dos fatos geradores, assim discriminadas: 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008 e 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009 e 31/12/2009; e se não há dúvida de que ocorreram fatos geradores da Contribuição ao PIS e da COFINS em 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008 e 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009 e 31/12/2009, cabe apenas ajustar a base de cálculo desses fatos geradores aos valores das receitas auferidas em março, junho, setembro e dezembro de 2008 e 2009, respectivamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos à DRJ de origem, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício)

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, quando foi negado provimento ao recurso voluntário e negado provimento do Recurso de Ofício, por unanimidade de votos, em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1101-001.004**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITA.

A ausência de contabilização de receitas da empresa caracteriza o ilícito fiscal e justifica o lançamento de ofício sobre as parcelas subtraídas ao crivo do imposto, sem prejuízo da tributação sobre o lucro apurado.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE PROCESSUAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa durante a fiscalização e na fase litigiosa, inorre o cerceamento de defesa e é incabível a alegação de nulidade processual.

FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE.

Sendo o lançamento omissão de receita baseado na contabilidade, não há necessidade de intimação prévia ao lançamento das receitas operacionais escrituradas e não declaradas.

SIGILO BANCÁRIO.

Não há que se falar em sigilo bancário quando os extratos utilizados pelo Fisco foram fornecidos pelo próprio contribuinte.

RECEITAS NÃO DECLARADAS: CSLL.

O lançamento reflexo deve ter a mesma sorte do lançamento principal (IRPJ).

UTILIZAÇÃO DE DADOS INFORMADOS EM DIMOF.

É legítima a utilização de dados existentes em Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof).

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. INOCORRÊNCIA. SOBRESTAMENTO DE PROCESSO. DESCABIMENTO.

Não tendo sido utilizada a Requisição de Movimentação Financeira RMF, prevista na Lei Complementar 105/2001, para a obtenção dos extratos bancários do sujeito passivo descabe falar em sobrestamento do processo, nos termos do art. 62-A do RICARF.

PIS/PASEP. COFINS. ASPECTO TEMPORAL

Deve ser cancelado o lançamento que não observou o período de apuração mensal destas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

A PGFN ainda opôs Embargos de Declaração, cujo seguimento foi rejeitado, conforme despacho de fls. 3820, diante da ausência de vício a ser sanado.

Recurso Especial da PGFN

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial, às fls. 3824 e ss, com fulcro no art. 67, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), alegando divergências jurisprudenciais com relação ao afastamento dos lançamentos de PIS e COFINS sob o argumento de que os lançamentos se deram em bases trimestrais, quando o correto seria sobre bases mensais.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da PGFN

Em despacho de admissibilidade (fls. 3834 e ss), o Recurso da PGFN foi admitido nos seguintes termos:

Para comprovar a divergência, a recorrente apresentou paradigma abaixo, cuja ementa, no que é pertinente, está assim redigida:

- Acórdão nº 1302-00.163, da 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF

PIS, COFINS, MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

O fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração, vez que, concretizada a hipótese de incidência, ainda que disso decorram exações inferiores as que foram consignadas nas peças acusatórias, remanesce o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária principal correspondente.

Para melhor compreensão do tema, impende cotejar as razões de decidir do Acórdão recorrido e do paradigma.

Veja-se (os destaques são deste proponente):

No Acórdão recorrido, no qual o lançamento restou afastado:

“Relativamente à exoneração dos lançamentos de PIS/COFINS por inobservância, no lançamento, dos períodos de apuração, o acórdão aponta que os lançamentos de PIS e COFINS foram constituídos em bases trimestrais, considerando receitas trimestrais, sendo que é cediço que a ocorrência do fato gerador do PIS e COFINS é mensal conforme dispõe o art. 74 do Decreto n. 4524/2002, que regulamenta as contribuições para o PIS e COFINS devidas pelas pessoas jurídicas em geral.

(...)

Face ao exposto, entendo correto o julgamento de 1ª Instância nesta parte sob reexame, e voto para negar provimento ao recurso de ofício”.

Já no paradigma, por seu voto vencedor:

- *“No presente julgado, o Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu do entendimento expendido pelo ilustre Relator, relativamente aos lançamentos tributários das contribuições para o PIS e para a COFINS.*
- *Para o Relator, o fato de a autoridade fiscal ter considerado que os fatos geradores das exações em referência ocorreram em períodos trimestrais, viciou, de forma insanável, os lançamentos tributários correspondentes.*
- *Não foi essa, contudo, a conclusão a que chegou o Colegiado.*
- *Com efeito, predominou o entendimento de que o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração.*
- *Para o Colegiado, uma vez concretizada a hipótese de incidência em determinado período de apuração, emerge o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária principal correspondente, cabendo, se for o caso, a adequação da base de cálculo ao fato gerador ocorrido.*
- *Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência”.*

Emerge da análise, sem dúvida, que o dissenso se exteriorizou, o Ac. recorrido pugnano que, ***“Deve ser cancelado o lançamento que não observou o período de apuração mensal destas contribuições”*** (cf. ementa), e o paradigma, na redação de seu voto vencedor, pontuando que, ***“o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração”***.

Pois bem, como o escopo do Recurso Especial é a uniformização da jurisprudência administrativa, e estando constatada a divergência suscitada, entendo cumpridos os preceitos estampados no artigo 67, do Anexo II, do vigente RICARF.

Satisfeitos os requisitos de admissibilidade em relação à mencionada matéria, proponho seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN

A Contribuinte foi devidamente intimada, e apresentou as devidas contrarrazões às fls. 3873 e ss, pugnando, inicialmente pelo não conhecimento, diante da falta de questionamento pelo recorrente e posteriormente, pela manutenção do acórdão recorrido.

Ressalte-se que houve adesão parcial ao Parcelamento previsto na Lei 11.941/2009.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

Quanto ao conhecimento há uma ressalva por parte da Contribuinte, no sentido de que não houve prequestionamento com relação à matéria da instância *a quo*, nem mesmo nos embargos.

Entretanto, tal argumento não deve prevalecer, já que o acórdão recorrido manteve a decisão da DRJ, ao negar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo o cancelamento das exigências de PIS e de COFINS.

Ou seja, houve a manifestação a respeito da matéria no acórdão recorrido, e sobre isto recorre a PGFN.

De igual forma o despacho de inadmissibilidade dos Embargos, que não encontrou vício algum a ser sanado no acórdão recorrido, justamente com relação ao item recorrido.

Veja como se pronunciou o acórdão recorrido:

Relativamente à exoneração dos lançamentos de PIS/COFINS por inobservância, no lançamento, dos períodos de apuração, o acórdão aponta que os lançamentos de PIS e COFINS foram constituídos em bases trimestrais, considerando receitas trimestrais, sendo que é cediço que a ocorrência do fato gerador do PIS e COFINS é mensal conforme dispõe o art. 74 do Decreto n. 4524/2002, que regulamenta as contribuições para o PIS e COFINS devidas pelas pessoas jurídicas em geral, *in verbis*:

Art. 74. O período de apuração do PIS/Pasep e da Cofins é mensal (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º).

Face ao exposto, entendo correto o julgamento de 1ª Instância nesta parte sob reexame, e voto para negar provimento ao recurso de ofício.

E a decisão da DRJ:

No tocante aos autos de infração do PIS e da Cofins, a contribuinte, além das razões de defesa trazidas para o IRPJ, alega que deveria ter sido abatido o valor dos créditos de matéria prima e de insumos.

Sem entrar no mérito dessa questão específica abordada pela contribuinte, devem ser canceladas integralmente as exigências relativas ao PIS/Pasep e à Cofins, uma vez que a fiscalização, ao apurar essas contribuições, considerou as receitas trimestrais auferidas pela interessada. Entretanto, é cediço que a ocorrência do fato gerador dessas contribuições é mensal (art. 74 do Decreto n.º 4.524/2002). Destaque-se inclusive que os lançamentos para os PA janeiro e fevereiro de 2008 já não seria possível pelo

transcurso do prazo decadencial, uma vez que a ciência dos autos ocorreu em 12/03/2013.

Decreto nº 4.524/2002

Art. 74. O período de apuração do PIS/Pasep e da Cofins é mensal (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º).

O CTN por sua vez traz que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Portanto, se o fato gerador, elemento essencial na constituição do crédito tributário, está com sua definição temporal equivocada, não pode subsistir o lançamento.

Dessa forma, vejo que a matéria está prequestionada.

Ademais, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Mérito

Breve Síntese

AIIM – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ano calendário 2008 e 2009, em razão de falta de recolhimento sobre receitas escrituradas e não declaradas, com imputação de multa de ofício de 75%.

Como já mencionado, a DRJ afastou o lançamento de PIS e de COFINS, em razão da fiscalização considerar as receitas trimestrais ao apurar as bases de cálculos desses tributos, ao invés de apurá-las mensalmente. E por constituir elemento essencial na constituição do crédito tributário, o aspecto temporal, afastou o lançamento.

Tal decisão foi mantida pelo acórdão recorrido.

O recorrente, por sua vez, entende que não se tratou de hipótese de nulidade, bastando a revisão da base de cálculo pela autoridade julgadora, excluindo-se os valores indevidos. E eventualmente, caso seja reconhecido algum vício esse seria de ordem formal e não material.

Ora, não se trata de mero erro na base de cálculo.

O órgão fiscalizador, ao efetuar o lançamento deve se ater às normas legais, de forma vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do CTN determina que o lançamento fiscal é atividade vinculada e obrigatória.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

No caso, ao tratar de PIS e COFINS, cujos fatos geradores são mensais, não há que se falar em revisão das bases, o fiscal deve se ater à determinação legal, nos termos do art. 74 do Decreto 4.524/2002:

Art. 74. O período de apuração do PIS/Pasep e da Cofins é mensal (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º).

Em sendo um erro na base de cálculo do tributo, aspecto quantitativo do fato gerador, sua alteração leva à mudança do critério jurídico, pelos órgãos julgadores o que não deve ocorrer.

E dessa forma, o vício insanável é de ordem material, e não formal.

Já assim me posicionei em outros julgados. Ac. 9101-004.388:

Nesse caso, parece-me que tal assunto restou pacífico neste Colegiado, razão pela qual me valho do voto do ilustre ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que muito bem tratou do tema, no acórdão 9101-002.713, de 03/04/2017, como permitido pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999:

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

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.

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar valores. É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes

elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“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;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.”
(grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 910100.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão nº 9101-00.955

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, ai sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Voto

[...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutível....

Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutível pelo vício formal detectado".

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

[...]

O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

Nesse passo, vale transcrever a parte final da referida decisão proferida pela Delegacia de Julgamento de Recife/PE em 21/09/1998 (DECISÃO DRJ/RCE nº 639/1998), exarada nos autos do processo nº 10480.011569/9688, que identificou o vício de nulidade no lançamento original:

[...]

O lançamento foi efetuado através da notificação, de fl. 05, não contendo a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo; o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante; a data e a hora da lavratura, conforme previsto no art. 5º, II, VI e VII da já citada Instrução Normativa, sendo tal omissão motivo para que seja declarada a nulidade do lançamento.

Ressalve-se que, nos termos do art. 6º da Instrução, a declaração de nulidade não impede, quando for o caso, novo lançamento.

CONCLUSÃO

DECLARO NULO o presente lançamento, tornando sem efeito a notificação de fl. 05 do processo.

No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento.

A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório.

Às considerações da PGFN sobre convalidação do ato administrativo, se aplicam todos os comentários no sentido de que o vício é formal (e sanável nos termos do art. 173, II, do CTN) quando existe a possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade.

Com efeito, não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato.

Além disso, o próprio Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60 (trazidos à baila pela PGFN), deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa.

Por tudo o que se disse, não há como reconhecer neste caso a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.

Nesses termos, entendo que o acórdão recorrido restou lido, ao manter o cancelamento do lançamento por vício na descrição da matéria tributável e sua tipificação, não cabendo falar-se em vício formal.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO ESPECIAL da PGFN, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Fl. 11 do Acórdão n.º 9101-005.143 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10660.720537/2013-01

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário à pretensão da PGFN. A maioria do Colegiado concluiu que deveria ser dado provimento parcial ao recurso especial para restabelecer as exigências pertinentes ao último mês de cada trimestre e, em consequência, restituir os autos à DRJ de origem.

Como relatado, a questão posta diz respeito à exoneração das exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS, formuladas em bases trimestrais.

A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou as exigências sob os seguintes fundamentos:

No tocante aos autos de infração do PIS e da Cofins, a contribuinte, além das razões de defesa trazidas para o IRPJ, alega que deveria ter sido abatido o valor dos créditos de matéria prima e de insumos.

Sem entrar no mérito dessa questão específica abordada pela contribuinte, devem ser canceladas integralmente as exigências relativas ao PIS/Pasep e à Cofins, uma vez que a fiscalização, ao apurar essas contribuições, considerou as receitas trimestrais auferidas pela interessada. Entretanto, é cediço que a ocorrência do fato gerador dessas contribuições é mensal (art. 74 do Decreto n.º 4.524/2002). Destaque-se inclusive que os lançamentos para os PA janeiro e fevereiro de 2008 já não seria possível pelo transcurso do prazo decadencial, uma vez que a ciência dos autos ocorreu em 12/03/2013.

Decreto nº 4.524/2002

Art. 74. *O período de apuração do PIS/Pasep e da Cofins é mensal (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º).*

O CTN por sua vez traz que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Portanto, se o fato gerador, elemento essencial na constituição do crédito tributário, está com sua definição temporal equivocada, não pode subsistir o lançamento.

O Colegiado *a quo* manteve esta exoneração por seus próprios e esta Conselheira, inclusive, participou do referido julgamento e acompanhou este entendimento.

A PGFN entende ser *desnecessária e ilegal a anulação do presente lançamento, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, excluindo-se os valores indevidos, até mesmo em sede de execução do julgado, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável*. Subsidiariamente argumenta que *se reconhecido algum vício na conduta fiscal, decerto não poderá ser taxada como vício material, mas, quando muito, como vício formal*. Ao final, pede que *seja conhecido e provido o presente RECURSO ESPECIAL para reformar o acórdão atacado e declarar a validade do lançamento em relação ao Pis e à Cofins, procedendo-se, consequentemente, apenas à revisão do lançamento*.

O caso sob exame em tudo se assemelha ao analisado por esta Turma em 15 de março de 2017, conforme julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9101-002.608¹, de cujo voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, extrai-se:

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

A apuração dos tributos está baseada em receitas de revenda de mercadorias que não haviam sido oferecidas à tributação, e que foram apuradas de acordo com os livros fiscais da contribuinte.

A apuração do IRPJ/CSLL se deu pelo lucro arbitrado, porque a escrituração mantida pela contribuinte era imprestável para determinação do lucro real, em virtude de erros e falhas que estão enumerados no Termo de Verificação Fiscal.

As mesmas receitas de revenda de mercadorias que serviram de base para a autuação de IRPJ/CSLL, também serviram de base para a exigência das contribuições PIS/COFINS.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial relativamente à nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS, por erro na periodicidade de apuração dessas contribuições.

O acórdão recorrido afastou a incidência de PIS e COFINS sob a justificativa de que os lançamentos se deram em bases trimestrais, quando o correto seriam bases mensais, havendo, portanto, erro jurídico, que inquinaria de nulidade por vício substancial o lançamento.

A PGFN pretende reverter essa decisão, indicando paradigma que, diante da mesma situação, ou seja, de erro na periodicidade de apuração de PIS e COFINS, não cancelou os lançamentos por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo.

O acórdão recorrido apresenta os seguintes fundamentos para o cancelamento dos lançamentos de PIS e COFINS:

[...]

Tanto o lançamento de PIS como o de Cofins se deram em bases trimestrais.

É o que se constata das fls. 19 a 21, 24 a 26.

O dislate aqui é juridicamente incontornável. Não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração.

Em suma, trata-se de eiva que inquina os lançamentos por vício substancial.

Por tal ordem de razão, dou provimento ao recurso sobre a questão de PIS e de Cofins.

O acórdão paradigma, por sua vez, ao tratar de autuação com o mesmo tipo de erro na apuração de PIS e COFINS, não cancelou os lançamentos por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo, de acordo com os meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador:

Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e divergiram na matéria os Conselheiros André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra

meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência. (grifos acrescidos)

O entendimento lá manifestado foi no sentido de que, como o auto de infração apontava a ocorrência de fatos geradores em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005, e como realmente havia ocorrido fatos geradores nessas datas, era correto manter a autuação para esses meses (março, junho, setembro e dezembro), apenas ajustando a base de cálculo para que ela representasse o faturamento do mês indicado no auto de infração, e não do trimestre.

É isso o que a PGFN busca nos presentes autos.

Alguns aspectos são importantes para examinar a questão da nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS sob exame.

O primeiro deles, é que há uma tabela que acompanha os autos de infração, intitulada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA E LUCRO ARBITRADO ANO-CALENDÁRIO 2005", às fls. 40, e que discrimina a composição e o valor total da receita bruta mensal de vendas durante o referido ano.

Cabe observar também que a informação de períodos trimestrais ("trimestre 1", "trimestre 2", "trimestre 3" e "trimestre 4") só aparece nos autos de infração de IRPJ e CSLL.

A referência temporal que consta dos autos de infração de PIS e COFINS consiste apenas na indicação das datas de ocorrência dos fatos geradores, assim discriminadas: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005.

Não há dúvida de que ocorreram fatos geradores das contribuições PIS e COFINS em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005.

Também não há dúvida de que houve erro no lançamento de PIS e COFINS.

Mas esse erro consistiu em não indicar as datas de todos os fatos geradores ocorridos em 2005, especificamente as relativas aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005. E englobar as receitas desses meses nos fatos geradores ocorridos em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constaram dos autos de infração de PIS e COFINS).

O que ocorreu é que o sistema eletrônico de apuração de tributos replicou nos autos de infração de PIS e COFINS as mesmas datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, agrupando as bases mensais nessas datas.

O primeiro erro do lançamento foi não exigir as contribuições PIS e COFINS que seriam devidas em relação aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005.

E o segundo erro foi inflar equivocadamente a base de cálculo dos fatos geradores de PIS e COFINS ocorridos em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constam dos autos de infração de PIS e COFINS).

Com base nessas informações, penso que foi acertada a decisão contida no acórdão paradigma, de modo que ela deve ser reproduzida neste processo.

Como já mencionado, não há dúvida de que ocorreram fatos geradores das contribuições PIS e COFINS em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constam dos autos de infração dessas contribuições), cabendo apenas ajustar a base de cálculo desses fatos geradores aos valores das receitas auferidas em março, junho, setembro e dezembro de 2005, respectivamente.

Há ainda um outro ponto que precisa ser examinado em relação aos lançamentos de PIS e COFINS.

É que o voto que orientou o acórdão recorrido, antes de declarar a nulidade do lançamento de PIS e COFINS (que agora está sendo afastada), examinou alegação da contribuinte de que boa parte das mercadorias por ela comercializadas estavam sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS.

Em seu voto, o relator do acórdão fez considerações sobre a comprovação dessa alegação, apresentou planilhas constantes de laudo que teria sido elaborado a partir das notas fiscais de entrada e de livros fiscais, e ainda adotou um critério para apuração da base tributável, defendendo a proporcionalização das saídas em relação às entradas.

Contudo, a análise dessa questão pelo colegiado acabou ficando prejudicada, uma vez que se decidiu naquela oportunidade pela nulidade integral do lançamento de PIS e COFINS.

Afastando-se agora a nulidade, e visando evitar supressão de instância, especialmente porque há aspectos relacionados a exame de prova, entendo que os autos devem retornar à fase anterior, para que essa questão referente às mercadorias sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS seja devidamente apreciada pelo colegiado de turma ordinária.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para afastar a nulidade do lançamento de PIS e COFINS, e determinar o retorno dos autos à fase anterior, para que a questão relativa às mercadorias sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de COFINS seja devidamente apreciada pelo colegiado de turma ordinária. *(destaques do original)*

Nestes autos, de forma semelhante, a autoridade fiscal apurou mensalmente as receitas omitidas, conforme consolidado nos demonstrativos de e-fls. 66/153 e 154/207, mas, por informar trimestralmente os valores apurados para fins de exigência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real trimestral, esta circunstância foi replicada nas exigências reflexas de Contribuição ao PIS e da COFINS, transportando-se para o 3º mês do trimestre as receitas correspondentes ao 1º e ao 2º meses do trimestre. Como bem exposto no precedente acima, não há dúvida que a autoridade fiscal demonstrou a existência de receitas omitidas no último mês de cada trimestre, assim como errou ao acumular as receitas do 1º e do 2º mês no último mês do trimestre. Assim, trata-se de mera improcedência desta majoração do último mês do trimestre, passível de correção no contencioso administrativo na forma do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, para que o lançamento subsistente se amolde ao exigido no art. 142 do CTN.

Não se trata, portanto, de aperfeiçoamento do lançamento tributário, pois em relação aos demais meses do trimestre, nenhuma exigência é possível. Há, apenas, redução da exigência por erro em sua quantificação, porque os valores exigidos a título de Contribuição ao PIS e de COFINS no terceiro mês do trimestre civil o foram em valores superiores aos efetivamente devidos.

Assim, reformulando o entendimento que orientou o voto proferido no acórdão recorrido, esta Conselheira conclui que, diante de uma exigência lançada a maior, deve o julgador reduzi-la ao valor correto, visto que sobre esse valor o lançamento tributário é válido e deve produzir os efeitos que lhe são próprios.

Observe-se, porém, que, como indicado na transcrição da decisão de 1ª instância ao norte, a Contribuinte alegara, em impugnação, *além das razões de defesa trazidas para o IRPJ, que deveria ter sido abatido o valor dos créditos de matéria prima e de insumos*. E tais argumentos não foram apreciados em razão do cancelamento integral das exigências. Assim, restabelecidas as parcelas correspondentes ao último mês de cada trimestre, deve-se prosseguir na apreciação da impugnação.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com retorno dos autos à DRJ de origem.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Fl. 15 do Acórdão n.º 9101-005.143 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10660.720537/2013-01