



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

Processo nº 10830.001238/2011-02
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-000.748 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 25 de julho de 2013
Assunto Pis/Cofins
Recorrente SMALL DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria, converter o julgamento do recurso em diligência. Vencida a Conselheira Ângela Sartori, que dava parcial provimento para reconhecer a decadência e afastar a tributação quanto à matéria objeto de consulta. O Conselheiro Júlio César Alves Ramos redigirá a resolução.

Júlio César Alves Ramos – Presidente e Redator para a resolução

Ângela Sartori - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio Cesar Alves Ramos, Fenelon Moscoso de Almeida, Robson José Bayerl, Fernando Marques Cleto Duarte, Ângela Sartori e Jean Cleuter Simões Mendonça.

RELATÓRIO

Trata – se de exigência fiscal relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS formalizadas em autos de infração, referente a fatos geradores ocorridos no ano de 2006 e totalizou crédito tributário de R\$ 6.545.411,83, somados principal, multa de ofício qualificada no percentual de 150% e juros de mora.

Os motivos da autuação foram detalhados em Termo de Verificação Fiscal que compõe os autos. O Termo está dividido em duas partes. Na primeira delas, a autoridade aponta diferenças de recolhimento das contribuições verificadas no período de maio a dezembro de 2006 tendo em vista o regime não cumulativo das contribuições e a tributação do álcool para fins carburante segundo o regime cumulativo. Em outra parte do termo, a fiscalização menciona que o auto de infração também formaliza lançamento suplementar de diferenças relativas ao período de janeiro a abril de 2006, não constituídas em outros autos de infração.

O referido Termo é iniciado com a informação acerca do objeto principal da contribuinte:

O sujeito passivo em epígrafe tem por objeto social principal o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, comércio atacadista de lubrificantes comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (glp) e transporte rodoviário de produtos perigosos.

Depois, anuncia o que se constatou após o exame da documentação examinada no curso da ação fiscal:

Após análise da documentação apresentada, constante dos Termos, Intimações e Reintimação, constatou – se que o sujeito passivo não tributou de forma cumulativa a venda do álcool carburante ou hidratado, que pertence ao regime de apuração cumulativo, quando a legislação assim estabelece no período fiscalizado, isto é, a receita auferida com a venda do álcool para fins carburantes encontra-se no regime cumulativo de contribuição, e a pessoa jurídica não pode calcular créditos sobre quaisquer custos, despesas e encargos vinculados a essa receita (art. 10, inciso I da Lei nº 10.833/03).

O sujeito passivo apresentou os dados contábeis e escrituração fiscal em meio digital, conforme Documentos anexos denominados Recibos de Entrega de Arquivos Digitais, devidamente validados no SVA Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, conforme cópias anexadas ao processo administrativo, visto que uma via de cada recibo foi entregue ou encaminhada sob recibo pelo Correio ao contribuinte, com aviso de recebimento.

As bases de cálculos, alíquotas aplicadas e contribuições devidas e não declaradas, relativamente à Receita auferida com a venda de álcool para fins carburantes são as seguintes:

Constatou – se ainda que o contribuinte não efetuou o rateio entre as receitas sujeitas ao regime da cumulatividade e da não cumulatividade, isto é, na hipótese da pessoa jurídica estar submetida ao regime não-cumulativo da contribuição (ou seja, for tributada pelo IRPJ com base no lucro real), havendo custos, despesas e encargos comuns ao auferimento de receitas sujeitas aos regimes cumulativo (tal como álcool para fins carburantes) e não-cumulativo da contribuição, os créditos devem ser determinados pela pessoa jurídica de acordo com os métodos de rateio/apropriação dispostos nos artigos 21 a 28 da IN SRF 404/2004, de 12/03/2004, publicada no DOU em 15/03/2004.

[...]

Na segunda parte do Termo de Verificação, a fiscalização refere-se à necessidade de formalização de diferenças não constituídas em lançamentos anteriores. Diz o autor do feito:

Considerando que o contribuinte apresentou com deficiência, apesar de intimado e reintimado, os relatórios, planilhas, demonstrativos e documentação relativos aos bens para revenda, quanto à validade dos créditos a descontar em geral, no que se refere ao regime da não cumulatividade, e especialmente deixou de apresentar os documentos relativos aos aluguéis de imóveis e de locação de máquinas e equipamentos, ambos de pessoas jurídicas (comprovação da finalidade e validade do suposto crédito, recibos, notas fiscais, contratos, etc), conforme lançamentos no DACON, os valores de créditos a descontar preliminar e inicialmente aceitos, mediante rateio proporcional, estão sendo ora desconsiderados pelo Fisco e lançados a título de contribuições suplementares, em razão dos procedimentos finais de encerramento da ação fiscal e da falta de completa e necessária comprovação documental, conforme quadro abaixo:

*Considerando a grande complexidade da legislação e sua variação ao longo do tempo; as dificuldades geradas pelo contribuinte durante a ação fiscal, pela morosidade e apresentação deficiente de elementos, justificativas e documentos, bem como pela grande discrepância entre os valores de contribuição apurados pelo Fisco e os declarados pelo sujeito passivo, efetuou-se, para fins de encerramento do procedimento fiscal, uma revisão final dos documentos, informações e arquivos digitais em poder da Fiscalização, elaborando-se, no período janeiro a abril de 2006, um novo quadro demonstrativo das receitas, com base nos dados contábeis do próprio sujeito passivo, e constantes do **Anexo V**.*

A constatação do dolo e a imposição da multa qualificada foram tratados na sequência do relatório:

CRÉDITOS ANTERIORES LANÇADOS NO DACON

Os créditos anteriores a janeiro de 2006 foram desconsiderados pela fiscalização tendo em vista a constatação que o sujeito passivo está preenchendo incorretamente o DACON, gerando créditos considerados inexistentes pela Fiscalização, seja por não tributar o Álcool Carburante de forma cumulativa, como previsto pela legislação, seja por não ter justificado documentalmente os valores dos créditos a descontar informados no DACON e nem efetuado corretamente o rateio proporcional, entre as receitas não cumulativas e as cumulativas e concentradas.

Contribuinte não registrou nenhum valor em DCTF acerca das contribuições do PIS e COFINS. Como o DACON tem natureza jurídica apenas informativa e não gera direitos em relação à decadência, ou seja, o período anterior a 01/2006 foi atingido pela decadência, mesmo com erros em seu preenchimento, o mesmo argumento se aplica em relação aos créditos indevidos informados na DACON, ou seja, entende o AuditorFiscal Notificante que não há que se falar em direito adquirido a tais supostos créditos, visto que inexistentes e, em tese, manifestamente ilícitos, nos termos da legislação vigente, sem o que estar-se-ia promovendo, em tese, o enriquecimento sem causa e ilícito do contribuinte.

PROCESSO DE CONSULTA

O Contribuinte apresentou, sob intimação, o Processo de Consulta 10835.000136/200735, de 07/02/2007, protocolizada no CAC/DRF Presidente Prudente (SP). Foi localizada internamente a Solução de Consulta nº 306 SRRF08/

DISIT, de 26/08/2010, cujo entendimento final sobre o mérito é o mesmo observado por este AuditorFiscal, ou seja, no período

fiscalizado o Alcool carburante sofria incidência pelo sistema cumulativo, às alíquotas 1,46% (PIS) e 6,74% (COFINS).

O sujeito passivo foi cientificado da consulta supra em 17/09/2010, conforme cópia (Anexo VII), através do Comunicado SEORT/DRF/CPS nº 1.615/2010, de 01/09/2010 e, após isso, apesar de intimado e reintimado, não tomou quaisquer das providências cabíveis para as retificações e respectivos recolhimentos cabíveis nos aplicativos da Receita Federal (DACON e DCTF).

Entende o Notificante que o procedimento do sujeito passivo caracteriza, em tese, ilícito contra a ordem tributária, visto que:

Omitiu fato gerador de contribuições para o PIS e para a COFINS, deixando de tributar o Alcool carburante no regime cumulativo de contribuição, durante todo o período fiscalizado, totalmente em desacordo com a legislação;

Mesmo cientificado da irregularidade dos procedimentos realizados até então, não retificou as Declarações apresentadas (DCTF e DACON) e nem efetuou quaisquer recolhimentos pertinentes, no prazo legal de 30 (trinta) dias após a ciência da Solução de Consulta acima, e nem mesmo sob intimação e reintimação durante a presente fiscalização. Com tal procedimento, caracterizado, em tese, como doloso e lesivo ao Erário efetuado pelo contribuinte, especialmente após a ciência da consulta em questão, há que se observar o prazo decadencial mais favorável à União, previsto no Artigo 173, inciso I, combinado com o Artigo 150, parágrafo quarto, ambos do CTN Código Tributário Nacional;

- Declarou e não comprovou valores de créditos da não cumulatividade muito superiores aos apurados pela Fiscalização, conforme quadro demonstrativo específico deste Auto e, mesmo intimado e reintimado, não justificou, corrigiu ou apresentou elementos que justificassem os créditos declarados, considerados inexistentes pelo Fisco e também continuou deixando de declarar e tributar o álcool carburante no regime cumulativo;*

- Conforme demonstrado acima, o sujeito passivo não seguiu a orientação legal sobre o PIS e a COFINS, tanto na apuração dos débitos, quanto dos créditos, e mesmo ciente do procedimento correto que deveria adotar, através da Solução de Consulta que efetuou à RFB, e após intimação e reintimação durante o procedimento fiscal, e ainda sem comprovar ter qualquer amparo judicial preventivo para seu procedimento, não o retificou, mantendo os valores inferiores a título de débito e os créditos fictícios a maior gerados em seu favor, deixando, em consequência, de apurar e declarar corretamente os débitos e créditos, e deixando de recolher as contribuições devidas ora examinadas, assumindo o risco tributário e penal de sua conduta lesiva ao erário;*

• *Observação importante: o fato deste AFRFB registrar que se trata de ilícito, em tese, não significa que o mesmo tenha dúvida sobre a ilicitude da conduta, mas trata-se de mera precaução funcional e legal, diante do dever de ofício de representar perante o Ministério Público Federal, sob risco de penalidades administrativas e judiciais ao AFRFB. O julgamento do suposto ilícito é assunto de exclusiva competência do Poder Judiciário, e somente aquele Poder pode dizer se um fato aparentemente ilícito, realmente o é à luz do Direito. Assim, considerando o dever funcional deste AuditorFiscal e as competências legais do Judiciário, entende, justifica, esclarece e solicita este AFRFB aos Senhores Julgadores, tanto na esfera Administrativa como na Judicial, que apliquem o prazo decadencial mais favorável ao Erário e, diante dos fatos relatados, entende estar plenamente caracterizado e comprovado o DOLO;*

• *A Representação Fiscal para Fins Penais será emitida ao final da ação fiscal, para as providências cabíveis no âmbito da Receita Federal e do Ministério Público Federal;*

• *Em razão de todo o exposto foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme fundamentos legais constante dos relatórios anexos.*

IMPUGNAÇÃO

Notificada da exigência em 31/05/2011, em 24/06/2011 a contribuinte apresentou impugnação argumentando, em síntese, o que segue.

Inicialmente, volta-se contra o trabalho fiscal. Cita que o Mandado de Procedimento Fiscal, datado de 18/08/2009, teve seu prazo prorrogado por dez vezes. Ainda assim, com a aproximação do prazo decadencial, diz que a auditoria teve que se apressar para fazer lançamentos parciais. Em tabela, discrimina os processos que resultaram do procedimento.

Destaca que do conjunto de autos de infração, um deles foi lavrado de forma complementar para correção de erro verificado pela auditoria. Lembra ainda que no auto de infração tratado nos presentes autos, a fiscalização refaz lançamentos anteriores. Afirma que o trabalho conduzido pelo auditor:

[...] não prezou pelo cuidado, pela lógica, pela organização, pela aplicação correta da legislação tributária, e principalmente, pelo respeito aos direitos constitucionais do contraditório e da ampla defesa do contribuinte.

Se nos processos 10830.001238/201102,

10830.001756/201118,

10830.720472/201124

foram realizados lançamentos parciais relativos aos meses janeiro a abril de 2.006, porque na lavratura do auto encartado no processo 10830.721425/201106 a auditoria diz estar refazendo todo o lançamento?

Na apresentação de defesa relativa ao presente processo 10830.721425/201106 terá que aduzir novamente todas as matérias de defesa já expostas nas impugnações anteriormente apresentadas?

A conduta do Auditor deixa o Contribuinte/Impugnante em dúvidas quanto ao objeto da autuação, quanto ao que alegar em resposta e dessa forma prejudica o exercício pleno do seu direito de defesa. Se no presente processo 10830.721425/201106, datado de 27 de maio foram refeitos os lançamentos relativos aos períodos de apuração janeiro / abril de 2.006, não se deveria considerar decaído o direito de lançar relativo a esses meses?

De se considerar também que desde o início dos trabalhos era de conhecimento da Auditoria que a Contribuinte tinha em trâmite um processo de consulta sobre a legislação tributária (10835.000136/200735).

Essa consulta pretendia obter esclarecimentos sobre a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS na compra de álcool de estabelecimento "congênere", ou seja, qual o tratamento tributário na aquisição feita de outra distribuidora, visto que não seria lógico, nessa situação, que duas empresas (igualmente sujeitas ao regime concentrado ou monofásico) recolhessem o tributo.

A autuação do pedido de consulta é datada de 07 de fevereiro de 2.007 e até que a Fiscalização verificasse a situação do processo a Contribuinte ainda não tinha notícias sobre sua solução.

É que apesar de essa solução estar datada de 26 de agosto de 2.010, o contribuinte não foi devidamente cientificado dela, tendo sido entregue em Paulínia, quando o centro de sua administração (bem como o loca do protocolo do pedido de consulta) é a cidade de Presidente Prudente.

Um outro detalhe a se reparar é que na presente autuação houve aplicação de multa qualificada de 150% (na forma do art. 44, inciso I e § I o da Lei n. 9.430/96 c.c. arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64) visto que a fiscalização entendeu haver dolo do contribuinte; diferente dos demais autos onde a multa aplicada foi de 75%.

Como se salientou, havia um processo de consulta apresentado em 2.007, o que denota que a própria Contribuinte tinha dúvidas (e as manifestou por escrito à autoridade fiscal). Assim, como se pode falar na ocorrência de dolo que autorize a aplicação da multa majorada de 150%?

A pendência da consulta atesta, no mínimo, a boa fé e impediria de se cogitar dolo, ou prática de sonegação ou fraude. Note-se que o próprio fiscal faz referência à consulta, que apesar de solucionada, foi inicialmente considerada ineficaz pela Auditoria (o que afirmou, no item 14 do Termo de Encerramento do Processo 10830.001238/201102).

Ainda, assevera que teria, a empresa, apresentado com deficiência o DACON, deixando de retificar as informações em desacordo com a legislação vigente. Estaria, também, com deficiência a planilha apresentada.

Ora, como poderia retificar qualquer declaração que fosse se estava sob fiscalização? Além de disposições normativas são vários os precedentes das Delegacias de Julgamento que falam na vedação de retificar declarações relativas a períodos que sejam objeto de trabalho fiscal [...]

Paralelo a isso, os créditos anteriores a janeiro de 2006 foram desconsiderados sob o argumento de que o sujeito passivo estaria preenchendo incorretamente o DACON, gerando créditos considerados inexistentes pela Fiscalização, seja por não tributar o álcool carburante de forma cumulativa, como previsto pela legislação, seja por não ter justificado documentalmente os valores dos créditos a descontar informados no DACON e nem efetuado corretamente o rateio proporcional, entre as receitas não cumulativas e as cumulativas e concentradas.

Neste ponto, a contribuinte detalha seu inconformismo com a desconsideração dos créditos da não cumulatividade apurados antes de janeiro de 2006. Alega, inicialmente, a decadência do direito de a Administração fiscalizar créditos anteriores a janeiro de 2006. Depois, contesta a utilização do sistema CONTAGIL:

Esse aplicativo parece ser capaz de um verdadeiro milagre: a solução definitiva para encerrar a guerra entre o fisco e os contribuintes a respeito das situações permissivas de creditamento!

Como se sabe, esse tema (o creditamento de PIS e COFINS) é amplamente controverso; travam-se verdadeiras batalhas ao redor do conceito de "insumo" sobre o qual se permite o crédito.

Na maioria das vezes os casos demandam análise minuciosa e um profundo estudo da jurisprudência da Receita Federal, externada por meio de julgados de suas Delegacias, do CARF e das soluções de consulta e de divergência.

Com tudo isso considerado, como poderia um aplicativo de computador dizer o que gera e o que não gera crédito de maneira tão simplória?

Mais do que isso, o uso do aplicativo inclusive já limita as chances de defesa do contribuinte visto que não detalha as situações que "entende" não dar direito a crédito.

Isso porque ele não discrimina quais seriam as situações inválidas de creditamento: a planilha apresentada pelo AFRFB "Modelo Analítico Dinâmico" não é clara quanto a seus

critérios, usa siglas (ex.: aquisição de se N/D), o que mais uma vez inviabiliza o exercício do direito de defesa, simplesmente porque não é possível saber qual crédito foi desconsiderado e porque.

Chama a atenção, também, o fato de que o próprio auditor confessar não ter clareza da legislação, quando assinala, em seu relatório (p. 10) sobre a "grande complexidade da legislação e sua variação ao longo do tempo".

Ainda contestando o procedimento fiscal, investe contra o prazo decadencial referido pela autoridade autuante como sendo aquele previsto no art. 173, I, do CTN:

A fim de ser esquivar da decadência flagrante no caso, alegou que mesmo cientificado da irregularidade dos procedimentos realizados, não retificou, a impugnante, as declarações apresentadas (DCTF e DACTON) e nem efetuou quaisquer recolhimentos pertinentes, no prazo legal de 30 dias após a ciência da Solução de Consulta.

Com tal afirmação, que caracterizaria, em tese, dolo e lesão ao Erário efetuado pelo contribuinte, especialmente após a ciência da consulta em questão, deveria ser observado o prazo decadencial mais favorável à União, previsto no art. 173, I, combinado com o art. 150, § 4º, ambos do CTN.

Importante sobre esse ponto ser destacado: primeiro, que o contribuinte não foi validamente notificado da solução; e segundo, que não poderia tomar qualquer medida para retificação de suas declarações porque já se encontrava sob fiscalização; e é vedado ao contribuinte alterar DACTON e DCTF durante fiscalização, como se viu.

A afirmação em questão teve um único propósito: valer-se do prazo decadencial mais favorável à União, já que ciente que havia lançado crédito já alcançado pela decadência.

A defesa passa então a detalhar cada uma dessas questões apresentadas de forma resumida. No tocante ao prazo decadencial, lembra que a contagem aplicável é a descrita no art. 150, §4º do CTN. Realça que o fato apontado pela autoridade para estender o prazo decadencial até o marco previsto pelo art. 173, I da CTN, teria sido *tão somente o preenchimento incorreto do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais DACTON, o que acabou gerando recolhimento insuficiente da contribuição ao PIS e da COFINS nos períodos de janeiro a dezembro de 2006*. Essa situação não seria suficiente para suspender o prazo decadencial insculpido no art. 150, §4, do CTN, a exemplo de ementas que transcreve colhidas do antigo Conselho de Contribuintes.

Dessa forma, conclui que à data do lançamento já expirara à Administração Fiscal o direito de lançar crédito relativo aos meses de janeiro a abril de 2006. A interessada

toca na questão da consulta formulada à Administração e explora sua influência sobre o trabalho fiscal:

A Contribuinte autuada, aqui Impugnante, tem sua sede administrativa localizada no município de Presidente Prudente/SP, e dentre seus objetivos sociais, está a distribuição de combustíveis líquidos, derivados de petróleo e álcool combustível.

Na execução de seu objetivo social, adquire combustível diretamente dos produtores e de outras empresas distribuidoras (que nessa condição são chamadas de "congêneres").

Nesse ponto é preciso consignar que não há como o empresário, devido à sua descomunal obrigação em relação à legislação conhecer todos os seus direitos e obrigações, por exemplo, no âmbito tributário, contábil, trabalhista, ambiental, do direito do consumidor, etc.

O próprio auditor, aliás, confessa essa dificuldade ao falar em "grande complexidade da legislação e sua variação ao longo do tempo", ao redigir o Termo de Encerramento e Verificação.

[...]

Como regular contribuinte, que sempre buscou cumprir suas obrigações fiscais, acessórias e principais e, considerando sua atividade, em 07 de fevereiro de 2007 valeu-se dessa via e apresentou, na DRF/Presidente Prudente, consulta autuada sob n. 10835.000136/200735, dirigida à Superintendência da Secretária da Receita Federal da 8ª Região Fiscal.

Em suas razões, a contribuinte expôs sua situação (de ser empresa distribuidora de combustíveis), que adquire álcool etílico hidratado carburante (AEHC) de distribuidores congêneres e revende a mercadoria tanto para outros distribuidores quanto para a rede varejista.

A dívida que motivou a consulta surgiu em vista das disposições da Medida Provisória 199118/00 e das Leis 9.900/00; 10.637/02; 10.833/03 e 10.865/04 que disciplinam que a tributação sobre o álcool para fins carburantes com alíquota de: 1,46% (PIS) e 6,74% (COFINS) nas distribuidoras, sem esclarecer a hipótese de operação de compra e venda entre empresas congêneres, ou seja, uma distribuidora de combustível adquirindo o produto de outra distribuidora.

[...]

Ainda que a Fiscalização tenha levantado que a consulta foi solucionada, deve-se ter em conta que o Mandado de Procedimento Fiscal teve seu início em 18 de agosto de 2.009.

Em setembro de 2009 a Contribuinte foi notificada do início do Procedimento Fiscal e, no curso dos trabalhos foi apresentado ao Auditor responsável a cópia da inicial do processo de consulta.

No primeiro lançamento efetuado (Processo 10830.001238201102), desconsiderando por completo esse fato, e fundando-se em mero entendimento pessoal, o auditor aduziu que a Consulta pretendida pela Impugnante não produziria efeitos. [...]

Ocorre que a Consulta que a Autoridade a princípio sequer considerava ser válida, acabou admitida e respondida pela Superintendência da 8ª Região Fiscal.

E dela o Contribuinte acabou não sendo devidamente notificado: o cartão do aviso de recebimento foi assinado em Paulínia (e não na sede administrativa em Presidente Prudente, local onde foi feito o protocolo do pedido) pelo Sr. Sérgio Afonso Braz, que não tem poderes para representação da pessoa jurídica.

Mas o ponto mais importante é que o MPF foi iniciado em momento em que essa consulta (válida e respondida) ainda encontrava-se em trâmite e pretendia ver esclarecida a aplicação da legislação na compra de combustíveis de "congênere".

Isso é importante pois a apresentação dessa consulta demonstra no mínimo a boa-fé da Contribuinte.

Como, então, querer sustentar a aplicação da multa qualificada de 150% asseverando que a Contribuinte agiu com dolo? A lógica dessa posição é baseada no fato de que o processo de consulta é a saída do Contribuinte que quer obter esclarecimentos e assim não cometer erros que o levem a ser autuado, diante de uma norma cuja interpretação é duvidosa. Assim, é por completo despropositada a aplicação de multa qualificada ao presente caso.

Continuando, a defesa comenta não ter tido oportunidade de adaptar sua conduta ao decidido na consulta: [...] primeiro, pelo fato de que a solução foi encaminhada para a cidade de Paulínia, sendo que a sede administrativa da empresa fica em Presidente Prudente, local onde foi apresentado o pedido de consulta.

Não bastasse isso, a notificação foi encaminhada à pessoa que não tem poderes de representação da empresa. Terceiro, porque mesmo que tivesse sido regularmente cientificada, não poderia alterar suas declarações em razão de estar sob procedimento de fiscalização [...]

Retomando a questão da desconsideração dos créditos não cumulativos apurados antes de janeiro de 2006, alega a interessada que:

O direito de se valer dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa seguem a regra geral do CTN, portanto, extinguindo-se com o decurso do prazo de cinco anos, no caso, contados a partir do período de apuração de aquisição do insumo.

Assim, a Receita Federal do Brasil considera a dedução dos créditos do PIS e da COFINS uma "restituição", e não aceita a dedução de saldo credor originários de fatos geradores com mais de cinco anos, contados do fato gerador.

Tomado esse norte, da mesma forma que não poderia hoje o Contribuinte querer utilizar créditos gerados a partir da aquisição de insumos relativos ao período de apuração anteriores a dezembro de 2005, não pode também a administração retroagir mais de cinco anos para desconsiderar os créditos acumulados como fez no curso da ação fiscal.

Superado o lustro, ou considera-se tacitamente homologada a apuração feita pelo contribuinte ou operam-se os efeitos da decadência [...]

Dessa forma é descabida a pretensão da Autoridade Fiscal quando desconsidera os saldos de crédito acumulados até dezembro de 2005. Devem eles ser mantidos e abatidos em relação ao valor lançado, se eventualmente subsistir o trabalho fiscal, haja vista a nulidade apontada no tópico anterior.

Seguindo, a defesa contesta a desconsideração de créditos por parte da auditoria sem a necessária motivação, o que tornaria nulo o procedimento:

No "Termo de Verificação" a fiscalização diz que os créditos da não cumulatividade foram apurados com base nos elementos da escrituração contábil e fiscal, apresentadas em meio digital pelo contribuinte, cujos valores foram submetidos ao aplicativo de Auditoria Fiscal CONTAGIL, que apurou os valores passíveis de aproveitamento como crédito conforme dados constantes de planilha que seguiu anexada à autuação.

Apesar disso não descreve os itens que a fiscalização entende que dão ou não dão direito a crédito, ou seja, o aplicativo de Auditoria Fiscal CONTAGIL desconsidera os créditos mas não diz quais operações estão sendo desconsideradas.

A planilha que está anexada à intimação (Modelo Analítico Dinâmico dos Itens de Notas Fiscais de Entrada) não permite nenhum tipo de identificação de quais bens foram tratados entre aqueles que dão direito a crédito e quais foram excluídos do creditamento.

Ora, a fiscalização teve acesso a todos os documentos da Contribuinte, incluído o livro razão, e não teve sequer o cuidado de indicar as situações que segundo seu entendimento não dão direito a crédito!

Ao mesmo tempo o art. 3º da Lei n. 10.637/02 e da Lei n.º 10.833/03 são claros em relacionar as situações que geram direito ao desconto de créditos, de forma que, observada essa situação, o direito a crédito é decorrência lógica e inconteste.

A fiscalização, lançando mão do uso de um software, desconsiderou bens adquiridos para revenda, e tudo sem a indicação do que se entende que não gera direito a crédito.

Dessa maneira é nítido o cerceamento de defesa visto que a Contribuinte não tem sequer como entender quais situações tiveram o crédito desconsiderado. Além de chegarmos ao ponto absurdo de utilizar um aplicativo de computador para identificar os itens com direito a crédito.

Como foi salientado em momento anterior o tema creditamento de PIS e COFINS é amplamente controverso e na maioria das vezes para se identificar os casos com direito a crédito devem-se fazer análises minuciosas e um profundo estudo da jurisprudência da Receita Federal, externada por meio de julgados de suas Delegacias, do CARF e das soluções de consulta e de divergência.

Com tudo isso considerado, como poderia um aplicativo de computador dizer o que gera e o que não gera crédito? Em mais esse ponto, portanto, é viciado o trabalho da fiscalização, o que não pode resultar em outra consequência, senão a anulação do lançamento pela incompletude do trabalho da fiscalização e pelo claro prejuízo à Contribuinte que fica impossibilitada de apresentar defesa contra esse aspecto.

Afirma a fiscalizada que sequer tomou créditos de todas as situações em que poderia e, naquelas que tomou (relacionados a bens adquiridos para revendas, aluguel de imóveis e máquinas) o fez legitimamente com amparo em entendimento da própria Receita Federal.

No tocante à apuração do PIS e da Cofins, a contribuinte aponta falhas na auditoria: A fiscalização afirma que a Contribuinte não efetuou o rateio entre as despesas sujeitas ao regime da cumulatividade e da não cumulatividade. Consta que teve receita originária de operações com produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica do PIS e da COFINS; deixou sem esclarecimento quais das atividades estão sujeitas à incidência concentrada e que deram origem a essas receitas.

Afirma que na hipótese de a pessoa jurídica estar submetida ao regime não cumulativo, havendo custos e despesas e encargos comuns ao auferimento de receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo, os créditos devem ser determinados de acordo com os métodos de rateio/apropriação dos arts. 21 a 28 da INSRF 404/04.

Em determinada altura do "Termo de Verificação" (item 11) confunde os regimes de recolhimento com os de apuração quando diz que a Contribuinte erra: [...] por não ter efetuado o rateio proporcional, entre as receitas não cumulativas e as cumulativas concentradas, na forma apresentada pela fiscalização no presente lançamento. Nesse ponto é preciso deixar bem clara a diferença entre "regime de recolhimento monofásico ou concentrado" e regimes de incidência "cumulativa" e "não cumulativa".

Apesar de a comercialização ou produção de um determinado serviço ou produto estar submetido ao regime especial ou incidência monofásica com alíquota zero nas cadeias subsequentes, a diferenciação entre regime não cumulativo e cumulativo é feita na forma da Lei n.º 10.637/02 e Lei n.º 10.833/03, que expressamente designam quais estão na exceção do regime cumulativo, nos seguintes termos (Lei n. 10.833/03) [...]

Com relação às receitas vinculadas à tributação concentrada, trata-se de comercialização, principalmente, de óleo diesel e gasolina.

Nessa situação, embora não possa descontar os créditos relativamente aos bens adquiridos para revenda (art. 3º inciso I da Lei nº 10.833/03) pode apurar esses créditos em relação a determinadas situações como o consumo de energia elétrica (art. 3º, inciso III da Lei n. 10.833/03); aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV); contraprestações de operações de arrendamento mercantil (inciso V); máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para

locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (inciso VI); armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (inciso IX), entre outros [...]

Citando soluções de consulta da Receita Federal prossegue concluindo que revendedores de produtos sujeitos à alíquota zero ou tributação concentrada, podem ao mesmo tempo estar no regime não cumulativo e descontar créditos em relação a determinadas operações que mesmo sujeitas a alíquota zero ou tributação concentrada, não há vedação ou rateio do crédito, podendo ser tomado integralmente. E continua:

Diferente do entendimento da auditoria quando vinculou as receitas sujeitas à tributação concentrada à sistemática cumulativa, o que o art. 2º, § 1º da Lei n. 10.833/03 faz é simplesmente estabelecer uma alíquota diferenciada para o recolhimento das contribuições; nesse sentido, não exclui nenhuma atividade do regime não cumulativo.

A tributação concentrada ou monofásica não se confunde com os regimes cumulativo ou não cumulativo de apuração das contribuições, como parece entender a fiscalização quando no "Termo de Verificação" anota que a Contribuinte erra quando não efetua "o rateio proporcional entre as receitas não cumulativas e as cumulativas concentradas".

De modo geral, a tributação monofásica consiste na atribuição da responsabilidade ao fabricante ou importador de certos produtos de recolher as contribuições à uma alíquota diferenciada (leia-se majorada), de modo a "concentrar" a carga tributária incidente sobre toda a cadeia produtiva.

Por outro lado, a venda dos produtos monofásicos pelos demais participantes da cadeia produtiva (distribuidores, atacadistas e varejistas) fica sujeito à alíquota zero.

Assim, os demais elos da cadeia dos produtos submetidos ao regime monofásico, à exceção do produtor ou importador (responsáveis pelo recolhimento do tributo à uma alíquota maior) ficam desobrigados do recolhimento porquanto sobre a receita por eles auferida aplica-se a alíquota zero.

A circunstância dessa receita estar submetida à alíquota zero não impede que estes contribuintes possam manter os créditos em relação a determinadas despesas, como garante o art. 17 da Lei n. 11.033/04.

É nesse sentido que a Contribuinte apurou créditos em relação aos custos com comercialização de óleo diesel (principalmente) e gasolina, não estando impedida de efetuar o rateio correto [...]

O rateio apresentado pela fiscalização no "Termo de Verificação" é equivocado pois exclui as receitas do regime concentrado.

Dessa maneira, o correto seria calcular sobre o somatório das receitas não cumulativas e concentradas, sendo essa a maneira certa de aplicação do rateio, pelo fato de as receitas do regime concentrado não necessariamente estarem vinculadas ao regime cumulativo, como se demonstrou.

Por fim, contesta a imposição da multa qualificada nos seguintes termos:

Sem adentrar muito no mérito do conceito de fraude temos que esclarecer que o princípio da tipicidade penal exige que a norma seja interpretada, e que o fato descrito na norma abstratamente seja concretizado em todo o seu âmbito.

Na norma descrita no art. 72 da Lei 4.502/64 só se tem fraude quando há ação tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Em outras palavras, a fraude se caracteriza pela ação ou omissão visando impedir, retardar que o fato gerador ocorra, se realize alterando ou omitindo informações de forma a esconder que existe o crédito tributário.

Também ocorre fraude quando a ação ou omissão tem como objetivo excluir ou modificar as características do fato gerador, de modo a reduzir o imposto devido e a evitar ou diferir seu pagamento.

Por razões evidentes, o caso em questão não se conforma à norma acima descrita. Como narrado no relatório fiscal, a contribuinte informava a receita obtida, o que pode ser confirmado pelo exame de suas obrigações acessórias. Não houve ação ou omissão no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, nem muito menos buscou-se excluir ou modificar suas características.

Destaca-se que havia inclusive consulta para esclarecimento do caso.

E como exposto, o Processo de Consulta é o instrumento à disposição do contribuinte que tem dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária; se a dúvida existe, e se existia um processo de consulta, fica atestada ao menos a boa-fé da empresa e, dessa maneira, incabível a qualificação da multa sob o pretexto de que teria agido dolosamente.

Pergunta-se: como poderia ela dolosamente estar cometendo fraude se não tinha certeza da aplicação das normas?

O contribuinte, como se disse, sem um melhor apoio do Fisco, é responsável por todo o processo de lançamento; e mesmo quando efetua uma consulta para solucionar suas dúvidas ainda é taxado de fraudador?

Outro aspecto a se considerar é a falta de parâmetros da Autoridade Fiscal: nos primeiros três autos, aplicou a multa de 75%, e agora no último mudou o critério e resolveu aplicar multa majorada de 150%!

Não houve intenção, nem muito menos ação ou omissão que se enquadre na hipótese descrita na norma que tipifica o crime de fraude.

Fato é que a contribuinte apresentava DACON, efetuou consulta sobre sua situação, apresentou a documentação de que dispunha solicitada durante a fiscalização. Não há como se cogitar intuito de fraude diante de comportamento nesse sentido.

A simples ocorrência de equívoco (que se ampara na boa fé da apresentação de um pedido de consulta) nas obrigações acessórias não é bastante para a configuração do intuito de fraude que justifica a exasperação da multa.

[...]

O fato é que o dolo em questão não encontra apoio na conduta do Contribuinte, que de maneira prudente, tendo dúvidas sobre a aplicação das normas, apresentou processo de Consulta.

Falar em dolo, quer parecer é algo que foi levantado pelo auditor com um único propósito. Valer-se do prazo decadencial mais favorável ao erário (CTN, art. 150, § 4o), dado que tinha ciência de que estava lançando crédito já atingido pela decadência.

Por fim, discorre sobre o princípio da boa fé e diz que este deve ser considerado ao caso em tela para fins de exclusão da multa qualificada. O proceder do contribuinte não revelou má-fé; não houve qualquer ocultação de dados, tanto que os devidos documentos foram entregues em atendimento as intimações recebidas da autoridade fazendária, ensejando a glosa ou conferência dos referidos documentos.

Ao fim da peça de impugnação, a contribuinte assim resume suas pretensões:

(a) reconhecer a NULIDADE material do MPF 08104002009010506 e, por consequência, do lançamento consubstanciado no Processo Administrativo 10830.721425/201106 ante o flagrante cerceamento de defesa, dado que: não houve devolução ao contribuinte dos documentos entregues para fiscalização; não foram discriminados os créditos desconsiderados pela fiscalização, nem tampouco justificada individualmente a desconsideração; e por todas as violações aos direitos do contraditório e ampla defesa apontados, que colocam em risco a defesa apresentada pelo contribuinte, conforme amplamente exposto ao longo do texto; (b) de forma subsidiária, e considerando que o lançamento do Processo 10830.721425/201106 (datado de 27 de maio de 2011) se refere aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2006, mediante a aplicação do art. 150, § 4o do CTIM, REQUER que seja reconhecida a decadência relativamente aos períodos janeiro a abril de 2006, em relação aos quais, na data do lançamento, havia transcurso de prazo superior a cinco anos;

(c) subsidiariamente, reconhecer a existência de saldos credores acumulados da contribuição ao PIS e da COFINS referentes aos períodos de apuração até dezembro de 2005 (tacitamente homologados ou cuja verificação pelo Fisco se torna impossível pelo decurso do prazo decadencial), injustificadamente desconsiderados pela fiscalização, abatendo-se no montante dos créditos aquilo que eventualmente for devido e lançado no presente auto de infração;

(d) também de forma subsidiária o reconhecimento de que, na forma do art. 10 da Lei n. 10.833/03, as receitas sujeitas ao regime concentrado não estão vinculadas à sistemática cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, o que inverte o cálculo do rateio em relação àquilo que fez a fiscalização, devendo ser adotado o cálculo aqui apresentado pela Impugnante; e (e) subsidiariamente, reconhecer ser inaplicável ao caso a multa qualificada de 150%, uma vez que não houve intuito de fraude (a apresentação de DICON e DCTF, bem

como a consulta sobre o fato comprovam a boa-fé do contribuinte), e não ser aplicável multa nos casos em que o erro do contribuinte já tem consequências específicas previstas na legislação.

DECISÃO DA DRJ

A DRJ decidiu em síntese:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2006

**DECADÊNCIA. PIS. COFINS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.
PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

A contagem do prazo decadencial é regida pelo disposto no Código Tributário Nacional. Na hipótese em que não há recolhimento, o prazo decadencial de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao aproveitamento indevido de créditos da não cumulatividade é contado do período da efetiva utilização, por desconto, do crédito não cumulativo.

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, a ser utilizado na apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, referente a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

As receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para

fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.

Ano calendário: 2006

DECADÊNCIA. PIS. COFINS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A contagem do prazo decadencial é regida pelo disposto no Código Tributário Nacional. Na hipótese em que não há recolhimento, o prazo decadencial de cinco anos contase

a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao aproveitamento indevido de créditos da não cumulatividade é contado do período da efetiva utilização, por desconto, do crédito não cumulativo.

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, a ser utilizado na apuração de créditos da Cofins, relativo a custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele resultante da aplicação somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

As receitas decorrentes de vendas realizadas com isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência, de bens do ativo permanente e as receitas financeiras por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Cofins, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

Não comprovados os elementos caracterizadores de fraude, sonegação e conluio, afasta-se a qualificação da multa de ofício, reduzindo-se seu percentual.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O Recorrente apresentou recurso voluntário reiterando os argumentos acima descritos na impugnação.

É o relatório.

VOTO

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Redator para a Resolução

Dissentiu o colegiado da proposta da Conselheira Ângela Sartori, que implicava, de imediato, o afastamento da exigência.

Diferentemente, o colegiado houve por bem ver esclarecido primeiro se este lançamento, que engloba apenas os meses de janeiro e fevereiro de 2006, efetivamente alcança alguma receita obtida com a revenda de combustível adquirido de outra distribuidora. Assim, decidiu, por maioria, determinar a realização de diligência para que:

- a) a fiscalização afirme se em algum dos meses objeto do lançamento há na base de cálculo por ela adotada a inclusão de receitas que a contribuinte tenha obtido com a revenda de combustível adquirido de outras distribuidoras e, em caso afirmativo, discrimine o valor dessas receitas e o montante de cada tributo sobre elas exigido neste processo;
- b) confirme se esse é o objeto da consulta formulada, se ela foi declarada ineficaz, e informe a data em que a empresa foi validamente comunicada de seu resultado;
- c) sendo a data acima posterior à de início da ação fiscal, aponte por que, ainda assim, entende cabível aquela inclusão.

Das conclusões deve ser dada ciência à empresa para apresentação de manifestação no prazo de trinta dias.

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Redator para a resolução