ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.721425/2011-06

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

Processo nº	10830.721425/2011-06
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-005.099 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de junho de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/PASEP E COFINS
Recorrente	SMALL DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA FAZENDA NACIONAL
Recorrida	SMALL DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. CONSULTA FORMULADA.

Não é nulo o auto de infração que exige crédito tributário relativo a matérias diversas daquelas tratadas em processo de consulta pendente de solução. Não é nulo o auto de infração efetuado depois dos 30 dias do prazo da ciência da consulta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

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 alcançada 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 aproveitam

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

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 alcançada 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 aproveitam

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado, André Henrique Lemos e Cássio Schappo. O voto do Conselheiro Robson José Bayerl em relação ao recurso voluntário foi coletado em maio de 2018, não tendo, portanto, participado de tal votação o Conselheiro Marcos Roberto da Silva, que substituiu, em junho de 2018, o Conselheiro Robson José Bayerl.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Marcos Roberto da Silva, Cássio Schappo, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Lázaro Antônio Souza Soares, Tiago Guerra Machado.

Relatório

Reproduzo aqui, resumidamente, o relatório que consta no acórdão DRJ nº 05-37.639, 3ª Turma da DRJ/CPS, que julgou procedente em parte a impugnação, por bem descrever os fatos:

> *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. O feito refere-se a fatos geradores ocorridos em 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 esta 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 e Intimações, a fiscalização constatou que o sujeito passivo incluiu a venda de álcool carburante (regime de apuração cumulativo) dentre as operações com direito a crédito da não cumulatividade, quando a legislação estabelece, para o período fiscalizado, que 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 Correios 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:

COMPET	BC REC ÁLCOOL CARB	% PIS	CONTRIB. PIS	% COFINS	CONTRIB.COFINS
mai/06	425.061,03	1,46	6.205,89	6,74	28.649,11
jun/06	956.435,24	1,46	13.963,95	6,74	64.463,74
jul/06	750.478,78	1,46	10.956,99	6,74	50.582,27
ago/06	722.172,94	1,46	10.543,72	6,74	48.674,46
set/06	683.786,58	1,46	9.983,28	6,74	46.087,22
out/06	805.115,86	1,46	11.754,69	6,74	54.264,81
nov/06	683.615,04	1,46	9.980,78	6,74	46.075,65
dez/06	1.462.949,65	1,46	21.359,06	6,74	98.602,81

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.

[...]

O autor do feito passa, na sequência, a apresentar tabelas comparativas entre os valores declarados em DACON pela contribuinte e os apurados pela fiscalização, com base nos elementos da escrituração contábil e fiscal apresentados pelo sujeito passivo.

Primeiramente, faz isso com relação ao PIS e à Cofins apurados:

COMPET	RECEITA, ALÍQUOTAS E CONTRIBUIÇÕES - VALORES DECLARADOS DACON PIS E COFINS							
	CONCENTRADA	RECEITA NÃO CUM	TOTAL DACON	ALIQ	PIS DACON	ALIQ	COFINS DACON
mai/06	20.073.793,27	1.514.572,55	21.588.365,82	1,65	24.990,45	7,6	115.107,51
jun/06	22.492.760,62	1.935.898,83	24.428.659,45	1,65	31.942,33	7,6	147.128,31
jul/06	22.655.383,32	2.116.861,81	24.772.245,13	1,65	34.928,22	7,6	160.881,50
ago/06	21.898.237,84	2.906.944,85	24.805.182,69	1,65	47.964,59	7,6	220.927,81
set/06	25.388.003,27	2.210.759,18	27.598.762,45	1,65	36.477,53	7,6	168.017,70
out/06	26.887.387,42	1.808.471,59	28.695.859,01	1,65	29.839,78	7,6	137.443,84
nov/06	24.159.360,68	1.198.122,27	25.357.482,95	1,65	19.769,02	7,6	91.057,29
dez/06	22.350.915,54	1.169.852,66	23.520.768,20	1,65	19.302,57	7,6	88.908,80

RECEITA, ALÍQUOTAS E CONTRIBUIÇÕES - VALORES APURADOS PELO FISCO REF NÃO CUMULAT								
COMPET	CONCENTR	NÃO CUM	CUM ALC HIDR	TOTAIS	%PIS	VR. PIS	% COFINS	VR.COFINS
mai/06	19.030.968,48	**2.132.336,31**	425.061,03	21.588.365,82	1,65	35.183,55	7,60	162.057,56
jun/06	20.823.961,77	**2.648.262,44**	956.435,24	24.428.659,45	1,65	43.696,33	7,60	201.267,95
jul/06	21.195.445,36	**2.826.320,99**	750.478,78	24.772.245,13	1,65	46.634,30	7,60	214.800,40
ago/06	21.311.558,50	**2.771.451,25**	722.172,94	24.805.182,69	1,65	45.728,95	7,60	210.630,30
set/06	24.192.731,64	**2.722.244,23**	683.786,58	27.598.762,45	1,65	44.917,03	7,60	206.890,56
out/06	25.249.856,11	**2.640.887,04**	805.115,86	28.695.859,01	1,65	43.574,64	7,60	200.707,42
nov/06	22.698.756,77	**1.975.111,14**	683.615,04	25.357.482,95	1,65	32.589,33	7,60	150.108,45
dez/06	20.424.399,53	**1.969.967,15**	1.462.949,65	23.857.316,33	1,65	32.504,46	7,60	149.717,50

Depois, compara os créditos a descontar informados pelo contribuinte no DACON com os créditos a descontar calculados pelo Fisco:

RECEITA, ALÍQUOTAS E CONTRIBUIÇÕES - VALORES APURADOS PELO FISCO REF NÃO CUMULAT								
COMPET	CONCENTR	NÃO CUM	CUM ALC HIDR	TOTAIS	%PIS	VR. PIS	% COFINS	VR.COFINS
mai/06	19.030.968,48	**2.132.336,31**	425.061,03	21.588.365,82	1,65	35.183,55	7,60	162.057,56
jun/06	20.823.961,77	**2.648.262,44**	956.435,24	24.428.659,45	1,65	43.696,33	7,60	201.267,95
jul/06	21.195.445,36	**2.826.320,99**	750.478,78	24.772.245,13	1,65	46.634,30	7,60	214.800,40
ago/06	21.311.558,50	**2.771.451,25**	722.172,94	24.805.182,69	1,65	45.728,95	7,60	210.630,30
set/06	24.192.731,64	**2.722.244,23**	683.786,58	27.598.762,45	1,65	44.917,03	7,60	206.890,56
out/06	25.249.856,11	**2.640.887,04**	805.115,86	28.695.859,01	1,65	43.574,64	7,60	200.707,42
nov/06	22.698.756,77	**1.975.111,14**	683.615,04	25.357.482,95	1,65	32.589,33	7,60	150.108,45
dez/06	20.424.399,53	**1.969.967,15**	1.462.949,65	23.857.316,33	1,65	32.504,46	7,60	149.717,50

	CÁLCULO DOS CRÉDITOS A DESCONTAR INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE NA DACON							
COMPET	BENS REVENDA	ALUG IMÓV	ALUG MAQ EQ	SOMA	Alíq	PIS A DESC	Alíq	COFINS A DESC
mai/06	1.237.643,46	10.523,28	210.142,55	1.458.309,29	1,65	24.062,10	7,6	110.831,51
jun/06	1.843.115,29	9.230,28	210.495,39	2.062.840,96	1,65	34.036,88	7,6	156.775,91
jul/06	2.168.111,62	34.123,28	227.919,13	2.430.154,03	1,65	40.097,54	7,6	184.691,71
ago/06	2.390.807,40	38.166,11	278.035,52	2.707.009,03	1,65	44.665,65	7,6	205.732,69
set/06	2.059.772,69	38.166,11	270.126,73	2.368.065,53	1,65	39.073,08	7,6	179.972,98
out/06	1.981.626,17	37.666,11	327.011,79	2.346.304,07	1,65	38.714,02	7,6	178.319,11
nov/06	1.684.378,19	42.166,11	316.159,24	2.042.703,54	1,65	33.704,61	7,6	155.245,47
dez/06	1.253.604,89	40.257,09	397.184,14	1.691.046,12	1,65	27.902,26	7,6	128.519,51

CRÉDITOS A DESCONTAR - VALORES DOS BENS PARA REVENDA APURADOS PELO FISCO					
COMPET	BENS P REVENDA*	% PIS	PIS CRÉD A DESCONTAR	% COFINS	COFINS CRED A DESC
mai/06	801.680,45	1,65	13.227,73	7,60	60.927,71
jun/06	1.100.540,33	1,65	18.158,92	7,60	83.641,07
jul/06	1.208.475,22	1,65	19.939,84	7,60	91.844,12
ago/06	1.063.195,19	1,65	17.542,72	7,60	80.802,83
set/06	793.214,60	1,65	13.088,04	7,60	60.284,31
out/06	812.840,76	1,65	13.411,87	7,60	61.775,90
nov/06	528.260,27	1,65	8.716,29	7,60	40.147,78
dez/06	459.759,25	1,65	7.586,03	7,60	34.941,70

Nos quadros seguintes, o Termo de Verificação Fiscal consolida as diferenças verificadas na apuração do PIS e da Cofins pelo regime da não cumulatividade e em razão da inclusão das receitas de vendas de álcool para fins carburantes no regime cumulativo.

QUADRO RESUMO DOS LANÇAMENTOS DA NÃO CUMULATIVIDADE PERÍODO 05 a 12/2006						
COMPET	CONTRIB APUR P FISCO NÃO CUMULAT		CRÉD NÃO CUMULAT APURADOS P FISCO		VR. LANÇADO AI	
	CONTRIB PIS 1,65%	CONTR COFINS 7,6%	PIS - CRÉD.	COFINS CRÉD.	PIS	COFINS
mai/06	35.183,55	162.057,56	13.227,73	60.927,71	21.955,82	101.129,85
jun/06	43.696,33	201.267,95	18.158,92	83.641,07	25.537,41	117.626,88
jul/06	46.634,30	214.800,40	19.939,84	91.844,12	26.694,46	122.956,28
ago/06	45.728,95	210.630,30	17.542,72	80.802,83	28.186,23	129.827,47
set/06	44.917,03	206.890,56	13.088,04	60.284,31	31.828,99	146.606,25
out/06	43.574,64	200.707,42	13.411,87	61.775,90	30.162,77	138.931,52
nov/06	32.589,33	150.108,45	8.716,29	40.147,78	23.873,04	109.960,67
dez/06	32.504,46	149.717,50	7.586,03	34.941,70	24.918,43	114.775,80

CONSOLIDAÇÃO PARTE A + REGIME CUMULATIVO (ÁLCOOL CARBURANTE)

QUADRO RESUMO DOS VALORES ORIGINAIS LANÇADOS – PARTE A + REGIME CUMULAT 05 A 12/2006							
COMPET	REGIME NÃO CUM		REGIME CUM ALC CARB		SUB TOTAL		TOTAL
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS	GERAL
mai/06	21.955,82	101.129,85	6.205,89	28.649,11	28.161,71	129.778,96	157.940,67
jun/06	25.537,41	117.626,88	13.963,95	64.463,74	39.501,36	182.090,62	221.591,98
jul/06	26.694,46	122.956,28	10.956,99	50.582,27	37.651,45	173.538,55	211.190,00
ago/06	28.186,23	129.827,47	10.543,72	48.674,46	38.729,95	178.501,93	217.231,88
set/06	31.828,99	146.606,25	9.983,28	46.087,22	41.812,27	192.693,47	234.505,74
out/06	30.162,77	138.931,52	11.754,69	54.264,81	41.917,46	193.196,33	235.113,79
nov/06	23.873,04	109.960,67	9.980,78	46.075,65	33.853,82	156.036,32	189.890,14
dez/06	24.918,43	114.775,80	21.359,06	98.602,81	46.277,49	213.378,61	259.656,10
SOMA	213.157,15	981.814,72	94.748,36	437.400,07	307.905,51	1.419.214,79	1.727.120,30

A autoridade fiscal apresenta ainda planilha expondo o controle da apuração e utilização por desconto dos créditos da não cumulatividade.

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:

COMPET	ALUG IMÓVEIS	LOC MAQ EQUIPS	SOMA	% PIS	Vr. PIS	%COFINS	Vr. COFINS
jan/06	759,57	10.806,00	11.565,57	1,65	190,83	7,6	878,98
fev/06	509,08	9.322,01	9.831,09	1,65	162,21	7,6	747,16
mar/06	611,23	9.880,34	10.491,57	1,65	173,11	7,6	797,36
abr/06	569,68	9.232,27	9.801,95	1,65	161,73	7,6	744,95

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, cujo resumo segue abaixo:

COMPET	CONCENTR	NÃO CUM	CUM ALC HIDR	SOMA
Jan/06 Total	19.903.648,17	2.701.151,03	784.604,18	23.389.403,38
Fev/06 Total	21.841.562,36	2.659.325,29	733.278,61	25.234.166,26
Mar/06 Total	23.853.266,18	2.423.968,96	723.486,44	27.000.721,58
Abr/06 Total	19.050.426,62	1.546.747,80	630.190,82	21.224.005,24

Com base no quadro acima, e nos valores lançados anteriormente, foram apuradas as seguintes diferenças, relativas às receitas não cumulativas, no período de janeiro a abril de 2006:

COMPET	REC NÃO CUM APUR	RECEITA LANÇADA	DIFERENÇA	% PIS	VR. PIS	% COFINS	VR. COFINS
Jan/06 Total	2.701.151,03	1.159.588,84	1.541.562,19	1,65	25.435,78	7,6	117.158,73
Fev/06 Total	2.659.325,29	1.087.591,68	1.571.733,61	1,65	25.933,60	7,6	119.451,75
Mar/06 Total	2.423.968,96	1.238.555,55	1.185.413,41	1,65	19.559,32	7,6	90.091,42
Abr/06 Total	1.546.747,80	926.858,90	619.888,90	1,65	10.228,17	7,6	47.111,56

A tabela a seguir agrupa os valores lançados de janeiro a abril de 2006:

QUADRO RESUMO DOS VALORES ORIGINAIS LANÇADOS NA PARTE B - 01 A 04/2006							
COMPET	DIF GLOSA RATEIO		REC NÃO CUMUL		SOMA		TOTAL
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS	GERAL
jan/06	190,83	878,98	25.435,78	117.158,73	25.626,61	118.037,71	143.664,32
fev/06	162,21	747,16	25.933,60	119.451,75	26.095,81	120.198,91	146.294,72
mar/06	173,11	797,36	19.559,32	90.091,42	19.732,43	90.888,78	110.621,21
abr/06	161,73	744,95	10.228,17	47.111,56	10.389,90	47.856,51	58.246,41
SOMA	**687,88**	**3.168,45**	**81.156,87**	**373.813,46**	**81.844,75**	**376.981,91**	**458.826,66**

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 Auditor-Fiscal 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 10835.000136/2007-35, 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 Auditor- Fiscal, ou seja, no período fiscalizado o Álcool 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 Álcool 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 conseqüência, 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 oficio 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 Auditor-Fiscal 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 cinqüenta por cento), conforme fundamentos legais constante dos relatórios anexos.

Notificada da exigência em 31/05/2011, em 24/06/2011 a contribuinte apresentou ...

O acórdão da DRJ foi pela procedência em parte da impugnação, julgado por unanimidade de votos.

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: 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.

A empresa apresentou recurso voluntário onde alega:

- A auditoria refez os lançamentos anteriores, por isso está decaído o direito de lançar e ocorreu uma homologação tácita da parte não autuada;

- a autuada tinha processo de consulta protocolado, por isso não podia retificar nada já que se encontrava sob fiscalização;

- 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;

- os créditos anteriores a janeiro de 2006 estariam decaídos;

- o aplicativo de computador Contágil, usado pela fiscalização, é ineficiente para identificar créditos;

- a planilha apresentada pela fiscalização não é clara e impossibilita a defesa;

- se nos processos anteriores foram efetuados lançamentos parciais porque a auditoria, nesse processo afirma estar refazendo todo o lançamento? Se considerar que a autuação é datada de 27/05/2006 então está decaído o período de janeiro-abril de 2006, inclusive a multa;

- os documentos fiscais não foram devolvidos a empresa, impossibilitando a defesa;

- a fiscalização não identificou quais itens dão direito a credito e quais não dão, não diz quais operações foram desconsideradas;

- a fiscalização não considerou o rateio das despesas comuns aos regimes.

A DRJ recorreu de ofício por ter exonerado parte do crédito tributário, relativo à quantificação da multa de ofício.

Em 25/07/2013 o julgamento foi convertido em diligência Resolução nº 3401-000.747, pela 1ªTO/4ªCAM/3ªSEJ, com composição diversa da atual, para conforme voto:

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Redator para a Resolução Dissentiu o colegiado da proposta da dra Ângela Sartori, que implicava, de imediato, o afastamento da exigência no tocante a receitas decorrentes da comercialização de combustível adquirido de outra distribuidora, matéria que teria sido objeto de consulta ainda não respondida quando do início do procedimento fiscal.

No entanto, o colegiado houve por bem, primeiramente, ver esclarecido se o lançamento 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.

Em 21/07/2014 a Delegacia da RFB em Campinas por meio da informação fiscal afirma:

- que a consulta foi formulada à unidade da RFB que não a do domicílio tributário, contrariando o art. 47 do Decreto nº 70,235;

- o MPF foi genericamente dirigido às contribuições para o PIS e COFINS, período de janeiro a dezembro de 2006;

- A consulta foi respondida pela SRRF em São Paulo por meio da SC nº 306, de 26/08/2010, e o contribuinte foi cientificado do teor por meio do Comunicado Seort/DRF/CPS nº14615/010, de 01/09/2010, cuja ciência ocorreu em 17/09/2010, na sede do estabelecimento 001, em Paulínia (SP);

- o contribuinte não adotou providências de retificação das declarações e/ou recolhimentos após os 30 dias da ciência da consulta, nos termos do art. 48 do Decreto nº 70.235;

- quanto aos questionamentos apresentados por meio da Resolução Carf nº3401-000.747, esclarece:

a) sim, em relação ao álcool carburante, com tributação no regime cumulativo no período apurado de débito, conforme legislação vigente e da própria Solução de Consulta em questão, que o contribuinte deliberadamente houve por bem não acatar. Segue abaixo a discriminação da base de cálculo, alíquota e contribuição por tributo:

COMPET	BC REC ÁLCOOL CARB	% PIS	CONTRIB. PIS	% COFINS	CONTRIB.COFINS
mai/06	425.061,03	1,46	6.205,89	6,74	28.649,11
jun/06	956.435,24	1,46	13.963,95	6,74	64.463,74
jul/06	750.478,78	1,46	10.956,99	6,74	50.582,27
ago/06	722.172,94	1,46	10.543,72	6,74	48.674,46
set/06	683.786,58	1,46	9.983,28	6,74	46.087,22
out/06	805.115,86	1,46	11.754,69	6,74	54.264,81
nov/06	683.615,04	1,46	9.980,78	6,74	46.075,65
dez/06	1.462.949,65	1,46	21.359,06	6,74	98.602,81

b) Não consta que a consulta foi declarada ineficaz, e sua ciência ocorreu em 17/09/2010, conforme AR anexado aos autos do processo. Ressalte-se que o primeiro AI foi lavrado em 28/01/2011. Entende o notificante que no momento da lavratura não havia impedimento para a constituição do crédito tributário;

c) segue resumo dos motivos pelos quais o notificante entende que a inclusão é pertinente e o débito deve ser mantido:

> - o contribuinte exigiu protocolo da consulta em local diverso do previsto nas normas com isso a DRF Campinas não teve ciência da existência da consulta à época da emissão do MPF;
>
> - a determinação da fiscalização foi baseada em indicativos e pesquisas internas da RFB e foram apuradas diversas outras irregularidades e créditos tributários não relacionados na consulta;
>
> - é inverossímil a alegação do sujeito passivo que não teve ciência da consulta; e ele não adotou as providencias necessárias para corrigir os erros no prazo legal após a ciência da consulta;
>
> - solicita o notificante aos senhores julgadores que seja revista a questão do dolo relativo à prática de sonegação das contribuições devidas;

Em 21/07/2014 foi disponibilizada a informação fiscal e demais documentos na caixa postal do contribuinte, sendo a ciência por decurso de prazo considerada em 05/08/2014. Em 09/03/2018 as 16:10h o contribuinte acessou os documentos.

Em sessão de 18/04/2018 o processo foi redistribuído a mim, por identificada a conexão com o processo PA 10830.001238/2011-02, conforme no art. 6º, §§ 1º, I, 2º e 3º, do RICARF/15 (Portaria MF 343/15).

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O recurso voluntário preenche as condições de admissibilidade pelo que dele tomo conhecimento.

Do Recurso de Ofício.

A DRJ cancelou a aplicação da multa qualificada por não ter identificado dolo na conduta da recorrente:

> *Este relator entende que os fatos narrados pela fiscalização se mostram insuficientes para caracterizar a conduta dolosa da contribuinte. Veja-se, para os casos em que a fiscalização verifique insuficiência de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata de tributos, a legislação estabeleceu uma penalidade cuja aplicação independe da verificação de qualquer*

> *outro elemento adicional: 75% sobre o montante não pago ou não declarado.*
>
> *A qualificação da penalidade, ao contrário, está vinculada à configuração das hipóteses dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.*

A multa foi aplicada com valor histórico para Cofins - R$ 2.694.294,90 e para Pis - R$ 584.625,31, no seguinte enquadramento legal:

> *MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.*
>
> *150,00% Art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar n°70/91 e art. 44, inciso II, da Lei n°9.430/96.*

Como a DRJ retirou a qualificação da multa, então restou configurada a multa de 75% nos valores históricos de Cofins R$ 1.347.147,45 e PIS R$ 292.312,65.

Em juízo de admissibilidade da remessa necessária verifico, pelos elementos disponíveis nos autos, nos termos do art. 34, I do Decreto nº 70.235/72 e do art. 70, caput, do Decreto 7.574/2011, que o valor exonerado não atinge o limite de alçada estabelecido pela s Portaria MF nº 63/2017, fixado em R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Conforme Súmula CARF nº 103 deve ser aplicado o valor de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância administrativa:

> *Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Sendo assim deixo de conhecer o Recurso de Ofício interposto.

Preliminar: da consulta e seus efeitos.

A recorrente protocolou em 07/02/2007 pedido de solução de consulta relativa às contribuições PIS e Cofins. Ela apresentou as seguintes informações e questionamentos:

> *- é empresa distribuidora de líquidos derivados de petróleo e álcool combustível;*
>
> *- adquire álcool etílico hidratado carburante de distribuidores congêneres e revende a referida mercadoria para outras distribuidoras e rede varejista;*
>
> *- a MP 1.991-18/2000 e as Leis nº 9.900/200, 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 tributam o álcool para fins carburantes com alíquotas de 1,46% PIS e 6,74% Cofins nas distribuidoras;*
>
> *- na legislação não existe a hipótese de operação de compra e venda entre empresas congêneres, ou seja, a aquisição de outra distribuidora;*

> *- conclui com o questionamento se caberia a incidência ou não do PIS e Cofins quando uma distribuidora adquire o produto de outra distribuidora, e quais alíquotas seriam aplicadas.*

A DRF Campinas emitiu o MPF nº 08.01.04.00-2009-01050-6 para verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte nos meses de janeiro a dezembro de 2006, relativas às contribuições do PIS e Cofins. A fiscalização teve início em 03/09/2009 com a lavratura do Termo de Início de fiscalização e intimação fiscal.

Segundo o Decreto nº 70.235/1972:

> *Art. 48 Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente a data da ciência:*
>
> *I – de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;*
>
> *II – de decisão de segunda instância.*

Está claro que o Decreto nº 70.235/1972 proíbe a instauração de procedimento fiscal contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada. Como o procedimento fiscal foi aberto em sentido amplo, entendo, a princípio, que poderia ser abarcado pelo mesmo somente as obrigações tributárias relativas às contribuições do PIS e Cofins que não se enquadrassem no objeto da consulta que é a tributação do álcool etílico hidratado carburante, no regime monofásico, quando a compra ou venda ocorrerem entre distribuidoras.

Quanto ao alegado na autuação sobre a ineficácia da consulta e sobre a não produção de efeitos pelo fato de a mesma ter sido protocolada em unidade diferente do domicilio fiscal do contribuinte, temos que o art. 48 da Lei nº 9430/96 estipulava, redação válida no período, que:

> *Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.*
>
> *...*
>
> *§ 1º A competência para solucionar consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:*
>
> *I – a órgão central da SRF, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;*
>
> *II - a órgão regional da SRF, nos demais casos.*

Logo, fica claro que quem poderia alegar a ineficácia da consulta seria a autoridade competente para efetuar a análise da consulta, e isso não foi efetuado já que a consulta foi solucionada conforme SC nº 306, de 26 de agosto de 2010, pela Divisão de Tributação/DISIT da SRRF08.

Quanto a não produção de efeitos pelo descumprimento do art. 47 do Decreto nº 70.235/1972 e aplicação do art. 52:

> *Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicilio tributário do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 52. Não produzirá efeitos a consulta formulada:*
>
> *I – em desacordo com os artigos 46 e 47;*
>
> *(...)*

Divirjo do entendimento exarado pela fiscalização quanto a não produção de efeitos da consulta. De fato o Decreto nº 70.235/1972 estipula que a consulta deverá ser apresentada no domicilio tributário do consulente, e a IN nº 740/2007, vigente à época, estipulava que a consulta seria formulada pelo estabelecimento matriz e a solução aproveitada por todos os estabelecimentos. O domicílio fiscal do contribuinte é aquele que ele elege perante RFB, e é esse domicilio que esta apto a receber as intimações da RFB.

Não é possível imaginar uma empresa como uma entidade fragmentada no exercício dos seus direitos e também não é possível imaginar a RFB como um órgão particionado. Ora a RFB é única e por isso qualquer unidade está apta a receber os pleitos dos contribuintes e encaminhá-los a quem deve solucioná-los conforme as prerrogativas e competências institucionais. Se a RFB reparte as atividades é por necessidades administrativas e melhoria de procedimentos, mas a partir do momento em que aceita receber e protocolar um pleito do contribuinte entendo que foram sanadas as falhas quanto ao protocolo na unidade de jurisdição do domicilio tributário, e mais, a partir do momento em que a consulta foi solucionada, e o julgador não encontrou óbices para a solução da consulta, não nos resta mais falar sobre a não produção de efeitos.

Também discordo do entendimento da fiscalização de que o assunto está disciplinado em leis e normas publicadas antes da apresentação da consulta, pois se assim fosse a própria RFB declararia a ineficácia da consulta. O que não ocorreu.

Ademais é o próprio entendimento da RFB em seu art. 14 da IN 740/207 que esclarece quanto a produção de efeitos da consulta:

> *Art. 14 A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da solução de consulta.*

Ora se a consulta foi respondida pela RFB é porque ela foi considerada eficaz, já que no caso de ineficácia ela deveria ter sido declarada pela autoridade julgadora. Se ela é eficaz, ela produz efeitos.

O recebimento da consulta pela unidade da RFB gerou no contribuinte expectativa de solução, e a resposta à consulta garantiu a certeza que as formalidades foram cumpridas ou sanadas. Não pode a administração pública acarretar insegurança jurídica ao contribuinte por não ser coerente em suas atividades.

Por todo o exposto entendo que a consulta foi eficaz e por isso produziu efeitos relativamente à matéria consultada até o trigésimo dia seguinte ao da ciência pelo consulente, e que o escopo da consulta, que estaria abrangido pelo art. 48 do Decreto nº 70.235/1972, seria as obrigações tributárias relativas às contribuições do PIS e Cofins que se enquadrassem na tributação do álcool etílico hidratado carburante, no regime monofásico, quando a compra ou venda ocorrerem entre distribuidoras.

Da impossibilidade de retificação dos dados pela empresa.

Outro ponto que merece ser discutido antes de entrarmos no mérito é sobre a possibilidade da empresa retificar suas informações após o resultado da consulta formulada.

A consulta da contribuinte foi solucionada em 26/08/2010, SC nº 306, pela Divisão de Tributação/DISIT da SRRF08. E a contribuinte tomou ciência da Solução de consulta em 17/09/2010, conforme AR anexado aos autos.

A empresa alega que a ciência é inválida já que foi realizada em domicílio tributário indevido do contribuinte e por pessoa não autorizada. O domicílio tributário da matriz do contribuinte é a DRF Campinas, e a consulta foi protocolada na DRF Presidente Prudente.

Segundo a Informação Fiscal, resultado da diligência efetuada, o contribuinte foi cientificado do teor da consulta por meio do Comunicado Seort/DRF/CPS nº14615/010, de 01/09/2010, cuja ciência ocorreu em 17/09/2010, na sede do estabelecimento 0001, em Paulínia (SP), que pertence a jurisdição da DRF Campinas.

Ora o protocolo em unidade diferente do estipulado pela IN SRF 740/2007 foi convalidado pela Superintendência da RFB com a emissão da solução da consulta, e por isso a ciência foi encaminhada à unidade do domicilio fiscal da matriz da empresa, então não prospera a argumentação da empresa sobre a invalidade do domicilio tributário. E qualquer falha no recebimento da ciência foi sanada a partir do momento que a própria contribuinte admite conhecer o teor da solução de consulta. Ou seja, o ato de ciência alcançou seu efeito.

O sujeito passivo tinha espontaneidade para fazer as retificações em seus registros contábeis até 30 dias após a data da ciência, ou seja, até trinta dias após 17/09/2010, conforme art. 48 do Decreto nº 70.235/1972, entretanto essas alterações não foram efetuadas, pois o contribuinte alega que como estava sob procedimento fiscal não poderia fazer as retificações.

Então razão parcial assiste a recorrente ao alegar que estava sob procedimento fiscal e não poderia fazer as retificações. De fato ao iniciar o procedimento fiscal a empresa perde a espontaneidade para fazer retificações, o que significa que ela não deixará de estar sujeita as multas aplicáveis. Entretanto isso não significa que ela não possa fazer as retificações. Ela poderá fazer, mas caso o procedimento esteja em andamento, a fiscalização constatando que a retificação foi efetuada depois caberá a aplicação das multas.

Assim, a empresa poderia ter efetuado a retificação e não o fazendo incidiu nas sanções legais que foram aplicadas pela fiscalização.

Sob a validade do auto de infração emitido após a data da solução da consulta.

Já é posicionamento dominante no CARF que eventuais omissões ou incorreções que afetem o MPF não contaminam a autuação, pois a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada para a autoridade fiscal, que não pode se eximir de fazer o lançamento, conforme art. 142 do CTN.

> *PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento. Acórdão nº 9303.003.876, de 19/05/2016, do conselheiro Rodrigo da Costa Possas.*

A autuação ocorreu em 29/01/2011, após a produção de efeitos da consulta, no que tange ao objeto consultado, o que conforme o entendimento dominante expresso no acórdão citado, e com o qual concordo, seria plenamente cabível.

Concluo que como o auto de infração foi emitido após 30 dias da ciência da solução de consulta ele é válido.

DOS LANÇAMENTOS COMPLEMENTARES

A recorrente alega que o processo 10830.721425/2011-06**,** não apenas efetuou ajustes no lançamento anterior, mas refez todo o lançamento dos processos: 10830.001238/2011-02, 10830.001756/2011-18 e 10830.720472/2011-24.

Comparando as autuações temos que:

PROCESSO	PERÍODO LANÇADO	SUPLEMENTAR	DATA LANÇAMENTO	SITUAÇÃO PROCESSO
10830.721425/2011-06	05 A 12/2006	01 A 04/2006	27/05/2011	Com relatora
10830.001238/2011-02	01 A 02/2006		28/01/2011	Com relatora
10830.001756/2011-18	01 A 02/2006			Julgado
10830.720472/2011-24	03 A 04/2006		29/03/2011	Com relatora

In casu, o auto sob análise nesse processo refere-se ao valor apurado em relação ao que deveria ter sido recolhido para o PIS e a Cofins em relação ao álcool carburante nos meses de 01/2006 e 02/2006, parecendo haver relação entre os processos, visto que o período, demonstrativos, situações, todos insertos nos dois Autos de Infração, a primeira vista parecem serem idênticos. Isso nos leva a crer que se trata da mesma ocorrência. Mas não é possível precisar qual o escopo dessa terceira autuação sem adentrar na análise do mérito do processo 10830.721425/2011-06. Digo terceira autuação por que a recorrente cita em seu recurso que a autuação inicial foi objeto de complementação com lavratura de novo auto de infração, constante dos processos 10830.001756/2011-18 e 10830.720472/2011-24.

Seria descabida uma nova exigência relativa à situação anteriormente considerada, sob pena de se incorrer na figura esdrúxula do ***bis in idem,*** prática não aceita no Direito Tributário Brasileiro. Entretanto, é preciso verificar se o lançamento foi efetuado novamente, ocorrendo a anulação do presente lançamento, ou se ele foi complementado.

O processo 10830.001756/2011-18 foi julgado em 25/07/2013, acórdão nº 3401-002.339, onde deu-se provimento ao recurso voluntário para considerar nulo o lançamento, conforme ementa:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*
>
> *Período de apuração: 01/02/2006 a 28/02/2006*
>
> *REFISCALIZAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO AO ART. 149 DO CTN. INEXISTÊNCIA. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.*
>
> *A revisão do lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente comprovada a ocorrência de algumas das hipóteses permissivas, elencadas no artigo 149, e incisos, do CTN. Inexistindo subsunção dos fatos ensejadores da revisão de lançamento àquele dispositivo legal, cinge-se a autuação de vício material e consequente nulidade.*
>
> *Recurso Voluntário Provido.*
>
> *Crédito Tributário Exonerado.*

Segundo o voto da relatora:

> *O termo de verificação fiscal colacionado aos autos informa que a presente Autuação refere-se a lançamento complementar ao Auto de Infração nº. 10830.0001238/2011-02, em razão da constatação de erro de digitação no aplicativo interno de auditoria SAFIRA, na qual foi colocado o valor da contribuição como base de cálculo, o que culminou num lançamento a menor no processo principal.*
>
> *Evidencia-se, deste modo, que ao realizar lançamento complementar, a autoridade fiscal procedeu com a revisão de ofício do processo principal quando da apuração do equívoco dos valores alhures referidos. É o que se verá adiante.*
>
> *Inicialmente, cumpre destacar que a feitura do termo de verificação fiscal complementar se deu após a notificação do lançamento principal, conforme foi constatado pela*
>
> *DRJ quando do julgamento do processo principal acima indicado, na fl. 06 do Acórdão nº. 05-37.646, in verbis:*
>
> *"Notificada da exigência em 29/01/2011, em 01/03/2011 a contribuinte postou impugnação argumentando, em síntese, o que segue.*

> *(...) Destaca que foi intimada do lançamento em 29/01/2011 e que em 08/02/2011 recebeu Termo de Verificação Complementar para sanear R$ 50.642,25 de diferença lançada a menor, valor esse que será objeto de auto de infração específico."*
>
> *Tem-se, assim, que no momento da ciência do lançamento principal ao sujeito passivo, operou-se a constituição definitiva do crédito,*
>
> *...*
>
> *Portanto, ao Fisco, se não houver provocação do sujeito passivo (incisos I e II), apenas será permitida a realização de revisão do lançamento nas hipóteses do art. 149, do CTN, in verbis:*
>
> *...*
>
> *Logo, a retificação de ofício do Auto de Infração apenas será possível quando demonstrada a subsunção da situação fática descrita à norma, qual seja erro de digitação no sistema ensejador de equívoco na apuração da base de cálculo, com o consequente recolhimento a menor, a uma das hipóteses previstas no dispositivo acima transcrito.*
>
> *Contudo, uma perfunctória leitura do art. 149 do CTN permitirá reconhecer a ausência de enquadramento do fato analisado no presente processo administrativo, inexistindo, portanto, amparo legal que justifique o lançamento sob análise.*
>
> *...*
>
> *Saliente-se que a nulidade em razão da indevida retificação de ofício é de natureza material, por atingir elemento essencial do lançamento, de modo a tolher qualquer pretensão arrecadatória.*
>
> *...*
>
> *Destarte, não subsistem razões que permitam o prosseguimento da pretensão fazendária no que concerne aos valores discutidos na ação fiscal em epígrafe, uma vez que constatado vício de natureza material, enseja, assim, o reconhecimento da sua nulidade.*

Portanto o processo 10830.001756/2011-18, já se encontra julgado definitivamente no âmbito do CARF, não havendo propositura de Recurso Especial.

Quanto ao presente processo, constam nos autos vários TVFs, e a fiscalização afirma que a fiscalização foi feita por parte, sendo emitidos termos complementares e lançamentos complementares, assim que foram constatadas diferenças nos lançamentos anteriores efetuados. A fiscalização informa também ter dado ciências parciais ao contribuinte.

Consta no primeiro TVF, fls 59 e sgs., com data de 28/01/2011, relativo ao processo *PA 10830.001238/2011-02* que:

> *No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao MPF n° 08.1.04.00-2009-01050-*

6, procedemos às verificações relativas ao cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado nos meses de Janeiro e fevereiro de 2006, relativas às contribuições do PIS e COFINS, resultando na lavratura do presente lançamento de ofício, com o objetivo de salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, prevenindo a decadência e tendo em vista que foi apurada a infração abaixo descrita, aos dispositivos legais mencionados. (PA 10830.001238/2011-02)

Ás fls. 67 e sgs, apresenta o TVF complementar, com data de 07/02/2011, onde consta que:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procedemos à emissão do presente TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL COMPLEMENTAR, com o objetivo de sanear o AUTO DE INFRAÇÃO, processo 10830.0001238/2011-02, emitido em 28/01/2011, nos termos do Artigo 60 do Decreto 70.235/72.

...

I - SANEAMENTO DO ITEM 11. DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. DE 28/01/2011. COM ALTERAÇÃO SOMENTE NAS TABELAS ABAIXO. PERMANECENDO INALTERADAS AS DEMAIS:

3. Os valores declarados em DACON e os apurados pelo Fisco são os constantes das tabelas descritas abaixo:

...

Observação Importante do Termo de Verificação Fiscal Complementar: Por erro de digitação dos dados no aplicativo interno de auditoria SAFIRA, na competência 02/2006, foi colocado o valor da contribuição como base de cálculo, ocorrendo uma diferença entre o valor apurado pelo Fisco e o valor lançado, na contribuição para a COFINS regime não cumulativo, a saber: R$.54.807,62 (valor apurado pelo Fisco) (-) R$.4.165,37 (valor efetivamente lançado no AI, decorrente da aplicação da alíquota de 7,6% sobre esse valor), totalizando R$.50.642,25 de diferença lançada a menor, valor esse que será objeto de Auto de Infração específico, a ser lavrado e encaminhado ao contribuinte, nos termos da legislação vigente sobre o tema.

II - SANEAMENTO REF. MULTA ISOLADA - EXCLUSÃO DA INFORMAÇÃO NOS RELATÓRIOS DO SAFIRA

4. Fica o sujeito passivo cientificado que, por incorreção na geração e impressão dos relatórios do SAFIRA em meio papel, foi incluído, impresso e encaminhado indevidamente ao mesmo o texto relativo à multa isolada, no valor de R$.9.999,00 (nove mil, novecentos e noventa e nove reais), constante dos relatórios impressos do SAFIRA, na via encaminhada ao Autuado, todavia, trata-se de exigência que deve ser desconsiderada, pois foi incluída por equívoco, não integrando de fato o Auto. O valor

em questão não consta do Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário no Processo enviado ao contribuinte e também não constou dos arquivos de integração aos sistemas da RFB., devendo ser desconsiderado para todos os fins legais.

III - SANEAMENTO - ALTERAÇÃO DE REDAÇÃO DO ITEM 22 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL INICIAL. CONFORME ABAIXO

5. O procedimento fiscal está em andamento, sendo encerrado, parcialmente, o período de janeiro a fevereiro de 2006. Até o encerramento definitivo do procedimento fiscal serão emitidos os Autos, Representações e demais Termos cabíveis, inclusive e se for o caso, de forma complementar, no que for cabível relativamente às competências janeiro e fevereiro de 2006, que continuam sob exame.

6. Em respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, o Sujeito Passivo está sendo cientificado deste Termo, através do Correio, mediante A.R. - Aviso de Recebimento, para nova impugnação, caso queira acrescentar as alegações que entender necessárias, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do presente Termo de Verificação Fiscal Complementar.

Às fls. 70 e sgs., consta novo TVF, com data de 11/02/2011, relativo à fiscalização do período de fevereiro de 2006 onde esta descrito que:

Trata-se de lançamento complementar ref. PIS e COFINS, referente ao regime não cumulativo, competência 02/2006, por erro de lançamento a menor no processo 10830.0001238/2011-02, de 28/01/2011. Os valores declarados em DACON, os apurados pelo Fisco no citado processo e as diferenças ora apuradas, relativamente à competência fevereiro de 2006, são os constantes das tabelas devidamente descritas abaixo:

...

9. Por erro de digitação dos dados no aplicativo interno de auditoria SAFIRA, relativamente ao processo 10830.001238/2011-02, de 28/01/20011, na competência 02/2006, foi colocado o valor da contribuição como base de cálculo, ocorrendo diferença entre o valor apurado pelo Fisco e o valor lançado, na contribuição para a COFINS regime não cumulativo, a saber: R$.54.807,62 (valor apurado pelo Fisco) (-) R$.4.165,37 (valor efetivamente lançado no AI, decorrente da aplicação indevida da alíquota de 7,6% sobre esse valor), totalizando R$.50.642,25, de diferença lançada a menor, que está sendo regularizada através do presente Auto de Infração;

10.Houve equívoco no processo 10830.001238/2011-02, de 28/01/20011, quanto ao cálculo dos créditos a descontar, relativamente ao regime não cumulativo, na competência 02/2006, em razão de não ter sido calculado corretamente o rateio proporcional entre as receitas da não cumulatividade e as demais receitas. As diferenças estão descritas e apuradas nos quadros demonstrativos acima e estão sendo incluídas no

> *presente lançamento, totalizando R$.3.601,43 a título de PIS e R$.67.230,66 a título de COFINS, totalizando os valores originais R$.70.832,09 (setenta mil, oitocentos e trinta e dois reais e nove centavos)*

Portanto resta claro que, para os meses de janeiro e fevereiro de 2006, o que consta nos presentes autos é a complementação do que foi lançado no processo 10830.001238/2011-02.

Quanto aos meses de março e abril de 2006 também foi efetuado lançamento complementar, conforme TVF fls. 77 e sgs, lavrado em 29/03/2011, relativo ao PA 10830.720472/2011-24:

> *No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao MPF n° 08.1.04.00-2009-01050-6, procedemos às verificações relativas ao cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, nos meses de março e abril de 2006, relativas às contribuições do PIS e da COFINS, resultando na lavratura do presente lançamento de ofício, com o objetivo de salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, prevenindo a eventual discussão sobre prazos decadenciais e tendo em vista que foi apurada a infração aos dispositivos legais adiante mencionados.*

Às Fls. 91 e sgs.. consta novo TVF, para os períodos de janeiro a dezembro de 2006, com data de lavratura em 27/05/2011:

> *PARTE B - LANÇAMENTOS REF. AJUSTES DOS OUTROS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS NESTE PROCEDIMENTO FISCAL*
>
> *12.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:*
>
> *...*
>
> *13. 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, cujo resumo segue abaixo:*
>
> *...*
>
> *14. Com base no quadro acima, e nos valores lançados anteriormente, foram apuradas as seguintes diferenças, relativas às receitas não cumulativas, no período de janeiro a abril de 2006:*
>
> *...*
>
> *15. Os valores consolidados da parte B, referente aos ajustes finais do período janeiro a abril de 2006 são os seguintes:*

Não resta dúvida, a partir da leitura dos excertos acima reproduzidos do TVF, que, para os meses de março e abril de 2006, o que consta nos presentes autos é a complementação do que foi lançado nos outros processos.

Quanto a possível alegação que não caberia revisão de ofício nos moldes do art. 149 do CTN, discordo desse posicionamento. Entendo que a fiscalização efetuou a revisão do lançamento, dentro do prazo legal e ao amparo da legislação em vigor:

> *Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *I - quando a lei assim o determine;*
>
> *II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*
>
> *III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*
>
> *IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*
>
> *V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*
>
> *VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

> *VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*
>
> *VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*
>
> *IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*
>
> *Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Do não acesso ao Lalur (livro de apuração do lucro real)

A recorrente alega que a auditoria estava em poder, de entre outros documentos, o livro de apuração do lucro real (LALUR) e que a decisão da DRJ foi que os documentos não devolvidos não seriam relevantes para a defesa.

A DRJ assim se posicionou no acórdão recorrido:

> *Ainda com relação ao trabalho fiscal, alega a contribuinte cerceamento de defesa já que ficou impedida de elaborar defesa técnica pela retenção do Livro de Apuração do Lucro Real pela auditoria. Inicialmente, é preciso destacar que a contribuinte construiu defesa bem argumentada, demonstrando ter conhecimento de todos os pontos que fundamentaram o lançamento fiscal, o que de pronto já afasta a possibilidade de ter sido tolhida em seu exercício do direito de defesa.*
>
> *Não obstante, eventual não devolução do LALUR não acarretaria nenhum prejuízo à construção da defesa da contribuinte. Isto porque, é preciso lembrar, o presente auto de infração refere-se a autuação do PIS e da Cofins, não tendo qualquer relação com esses tributos os registros levados ao Livro de Apuração do Lucro Real. Finalmente, é preciso acrescentar que os demais elementos da escrituração fiscal e contábil foram apresentados em cópias digitais, sendo certo que a contribuinte mantém os originais dos registros em seu poder.*

Segundo informações constantes no site da Receita Federal na internet:

> *O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto□ Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores, e destinado à apuração extra contábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros,.*

> *O Lalur, cujas folhas são numeradas tipograficamente, é composto de duas partes, com igual quantidade de folhas cada uma, reunidas em um só volume encadernado, a saber: a) Parte A, destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), tendo como fecho a transcrição da demonstração do lucro real; e b) Parte B, destinada exclusivamente ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros.*

Acompanho o posicionamento da DRJ para o qual não houve prejuízo para a recorrente, já que a autuação refere-se às contribuições de PIS/Pasep e Cofins, cujas informações podem ser obtidas em outros livros e documentos em poder do contribuinte, não sendo imprescindível o acesso ao Lalur para efetuar a defesa.

Tanto não ficou prejudicada que a recorrente demonstra, trazendo provas e alegações em seu recurso voluntário, do inteiro teor da autuação e suas repercussões.

DA DECADÊNCIA

Acompanho o posicionamento da DRJ e assim reproduzo o teor do voto recorrido, conforme o §3º do art. 57 do RICARF e por a recorrente não ter apresentado novas razões de defesa:

> *Sobre a alegação de decadência cumpre lembrar que o entendimento administrativo vinha se consolidando no sentido de ser de dez anos o prazo para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições sociais, como é o caso do PIS e da Cofins, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991.*
>
> *No entanto, em 20/06/2008 foi publicada no Diário Oficial da União, a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal, com o seguinte teor:*
>
> *São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*
>
> *Por seu turno, o art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, define os efeitos da edição de súmula vinculante nos seguintes termos:*
>
> *...*
>
> *O Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda em 18/08/2008, estabeleceu orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em face da edição pelo Supremo Tribunal Federal da Súmula Vinculante nº 8, assim dispondo quanto à fixação do dies a quo dos prazos decadenciais das contribuições para a seguridade social, uma*

vez afastadas do mundo jurídico as normas contidas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991:

(...)

Pesquisa realizada nos sistemas de pagamento da Receita Federal, vide telas a seguir, indica que a contribuinte não efetuou nenhum recolhimento referente a códigos de receita de PIS ou Cofins para o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Os únicos pagamentos localizados referem-se ao código de receita 8109 e correspondem a pagamento de parcelamento solicitado em 2004.

...

Assim, ante a Súmula Vinculante nº 8 e Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, a ausência de pagamentos impede que se aplique a regra de decadência prevista no §4º, artigo 150, do CTN, independentemente da averiguação da ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

A ausência de recolhimentos relativa aos fatos geradores tratados no auto de infração leva à aplicação do prazo decadencial fixado de acordo com o art. 173, I do CTN, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Na medida em que o lançamento de ofício poderia ser efetuado depois de finalizado o fato gerador, o Fisco poderia agir já a partir das datas de efetivação das operações consideradas no Auto. Assim, para os fatos geradores ocorridos em 2006, o marco inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do ano 2007, encerrando-se em 31/12/2011.

Conseqüentemente, tendo o lançamento sido notificado ao sujeito passivo em 31/05/2011, não há, nos autos, nenhum fato gerador alcançado pela decadência.

Mérito

Vencidos os argumentos que poderiam prejudicar a análise do mérito passemos a analise das questões focais do processo.

Os fatos que motivaram a autuação foram os seguintes:

- tributação das receitas auferidas com a venda de álcool carburante no regime não cumulativo. Para autuação as receitas são submetidas ao regime cumulativo e o contribuinte não poderia calcular créditos sobre custos, despesas ou encargos vinculados;

- falta de rateio proporcional das receitas submetidas ao regime não cumulativo com a consequente apropriação a maior de créditos;

- crédito do regime não cumulativo calculados sobre aluguéis, máquinas e equipamentos devem ser desconsiderados, bem como os créditos anteriores a janeiro de 2006, pela decadência.

Da desconsideração do saldo de crédito anterior a janeiro de 2006.

A recorrente alega que a autoridade fiscal cometeu uma impropriedade ao desconsiderar os saldos de crédito acumulados até dezembro de 2005 para as contribuições, o que fez com base no argumento de que o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon estaria preenchido de maneira incorreta.

Com isso desconsiderou créditos de Cofins e do PIS (quadro auxiliar "controle de utilização dos créditos – DACON x Fisco", do Termo de Verificação).

Carece de sustentação a alegação da recorrente. Entendo que agiu correto a fiscalização e acompanho o posicionamento da DRJ. Não cabe ao contribuinte usufruir de créditos que não tem direito e que não comprova o seu direito. Se não fosse efetuado conforme foi pela fiscalização o contribuinte poderia estar usufruindo de créditos que não possuía e enriquecendo às custas da administração, o que não é permitido.

Com a constatação do preenchimento errado das Dacons apresentadas e não comprovado o crédito de outra forma, não há como a fiscalização considerar os créditos alegados pela recorrente.

Da não discriminação dos itens que dão ou não direito ao crédito

Quanto aos itens que dão ou não direito a crédito a recorrente apresenta a argumentação que a planilha anexada à intimação (modelo analítico dinâmico dos itens de notas fiscais de entrada) não permite nenhum tipo de identificação de quais bens foram tratados.

Discordo novamente da argumentação da recorrente. Os créditos passíveis de aproveitamento foram apurados a partir das informações prestadas pelo contribuinte nas Dacons e a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar arquivos digitais com suas operações comerciais.

A fiscalização buscou o auxílio de aplicativo informatizado para submeter os arquivos apresentados à consistência das informações prestadas, tarefa que seria perto do impossível se não fosse o auxílio dessas ferramentas. Importante ressaltar, conforme pode-se verificar no Termo de Verificação, não houve crítica quanto a possibilidade de determinado item dar direito a crédito ou não, todos as compras apresentadas pela recorrente foram consideradas e de acordo com a classificação dos créditos efetuada pela empresa, o que o programa computacional efetuou foi somente totalizar as compras a partir das notas fiscais. Os créditos totalizados resultaram em valor menor que o calculado pela contribuinte o que resultou na autuação das diferenças apuradas.

Como os dados utilizados foram os mesmos dados fornecidos pela empresa e utilizada a mesma classificação dos créditos por ela adotada não há que se falar em prejuízo à defesa pela não identificação de quais créditos foram tratados.

Do Regime de apuração concentrado e incidência não cumulativa.

A fiscalização afirma que a contribuinte não efetuou o rateio entre as despesas sujeitas ao regime da cumulatividade e da não cumulatividade, e por haver custos e despesas comuns ao auferimento de receitas sujeitas a ambos os regimes os créditos devem ser determinados de acordo com os métodos de rateio/apropriação dos arts. 21 a 28 da IN SRF nº 404/2004.

A recorrente alega que estaria sujeita a tributação concentrada e não à tributação cumulativa como faz crer a autuação. E que no caso da tributação concentrada ou monofásica não há vedação à utilização de outros créditos vinculados a essas vendas, apresenta as soluções de consulta nº 141/2007 e 139/2010 para embasar seu entendimento.

Anexa também a ementa da SC nº 49, de 2 de abril de 2009, onde esta estipulado que no caso de produtor de álcool, os insumos utilizados na produção deste geram créditos calculados com base na alíquota prevista no caput do art. 2ºda Lei nº 10.833/2003 que é de 7,6% para a Cofins. Afirma a recorrente que a lei faz é estabelecer uma alíquota diferenciada para o recolhimento das contribuições, não excluindo nenhuma atividade do regime não cumulativo.

A DRJ analisou a questão e apresenta a seguinte posição:

> *A questão da apuração do crédito não cumulativo por rateio está vinculada às pessoas jurídicas que se sujeitam à incidência não cumulativa do PIS e da Cofins apenas em relação a parte de suas receitas. Nesses casos, em relação aos custos, despesas e encargos comuns os créditos devem ser apurados na proporção das receitas não cumulativas na matriz da receita bruta. O procedimento está estabelecido no art. 3º, §§7º e 8º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.*
>
> *A matriz de receitas da contribuinte fiscalizada é formada por receitas submetidas aos regimes não cumulativo e cumulativo (caso do álcool para fins carburantes) o que implica a apuração dos créditos da não cumulatividade segundo o método do rateio proporcional. Isso não é discutido pela contribuinte. A discussão se instala em torno das receitas que devem ser levadas nesse cálculo. Mais especificamente, a disputa reside na interpretação do termo receita bruta sujeita à incidência não cumulativa utilizado no inciso II.*
>
> *Segundo a auditoria, o termo não compreenderia as receitas de vendas realizadas com isenção, não alcançadas pela contribuição ou com alíquota zero. Nessa última situação encontram-se as receitas decorrentes dos produtos submetidos à tributação monofásica.*
>
> *A contribuinte, por sua vez, repele o cálculo da proporcionalidade elaborada pela fiscalização, arguindo que a auditoria confunde regime cumulativo com tributação concentrada e reivindica créditos calculados também em relação aos custos com comercialização de óleo diesel e gasolina submetidos ao regime de incidência concentrada, conforme tabelas juntadas às fls. 29/32 da peça de defesa.*

Sobre a legislação que trata do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, verifica-se que os arts. 1º e arts 3º, § 8º, II, das Leis nº10.637 de 2002, e nº 10.833, de 2003, assim dispõem:

Lei nº 10.637, de 2002

*Art. 1o A contribuição para o **PIS/Pasep** tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2o A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II – (Vetado)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...)

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

(...)

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

(...)

Lei nº 10.833, de 2003.

*Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2o A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de

investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

(...)

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

(...)

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

(...)

Os § 2º dos arts. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 estabelecem que a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins é o valor do faturamento conforme definido nos respectivos caput, ou seja, a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Por outro lado, os § 3º dos arts. 1º das mencionadas leis, estabelecem que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins, as receitas relacionadas nos respectivos incisos dos citados § 3º dos arts. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Pode se concluir assim que o legislador ordinário ao estabelecer o método do rateio proporcional previsto nos incisos II dos § 8º dos arts. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, quis dizer que somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, respectivamente, nas alíquotas de 1,65% e de 7,6% é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

Nessa medida, as receitas de vendas de produtos sujeitos à alíquota zero, caso dos produtos submetidos à tributação concentrada em fases anteriores da cadeia de produção, não integram o montante da base de cálculo a ser oferecido

mensalmente à incidência e recolhimento das aludidas contribuições no regime da não-cumulatividade.

Portanto, o valor correspondente às referidas receitas não compõe nem montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferida em cada mês, para não distorcer o percentual a ser encontrado para a utilização do método do rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

Logo, às receitas auferidas pela pessoa jurídica, em decorrência de vendas realizadas com isenção, não alcançadas pela incidência, com alíquota zero, por não integrarem a receita bruta mensal sujeita à incidência não-cumulativa, base de cálculo para a aplicação e recolhimento das respectivas alíquotas não-cumulativas, também não integram o montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa utilizado na definição do percentual para o método do rateio proporcional, porque, de fato, sobre referidas receitas não há incidência e recolhimento, efetivo, da Contribuição para o PIS e da Cofins. Essas receitas também não integram o montante da receita bruta total, auferidas em cada mês, para efeito de estabelecimento do percentual existente entre ambas as receitas, a ser aplicado na apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

Chega-se assim, ao entendimento de que o montante da receita bruta total, auferida em cada mês, para efeito de determinação do percentual existente entre ambas as receitas, para fins de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele encontrado após o somatório dos valores das receitas que foram, efetivamente, oferecidos às incidências e recolhimentos das citadas contribuições, nos regimes da não cumulatividade e da cumulatividade.

Essa interpretação evita distorções no estabelecimento do percentual do rateio calculado sobre os custos, despesas e encargos comuns utilizado no método do rateio proporcional de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS e da Cofins, ou seja, o percentual encontrado decorre, exatamente, do somatório de receitas que foram, efetivamente, tributadas com as incidências e recolhimentos das mencionadas contribuições tanto no regime da não cumulatividade quanto no regime da cumulatividade.

Nesse contexto, está correta a conclusão da auditoria acerca da incorreta apuração dos créditos não cumulativos pela contribuinte em razão da ausência de rateio proporcional.

Considerando o §3º do art. 57 do RICARF e por a recorrente não ter apresentado novas razões de defesa, confirmo a decisão recorrida e a adota para fundamentar meu posicionamento.

Por todo a exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento total.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes, Relatora