



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.909556/2008-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.963 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2022  
**Recorrente** EDITORA ABRIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 14/11/2002

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COFINS CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS/DESPESAS FINANCEIRAS.

O STF decidiu, por meio do julgamento do RE nº 346.084/PR, em sede de Repercussão Geral, que a jurisprudência do Supremo consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, sendo inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Tendo em vista o julgamento do RE nº 346.084/PR, o contribuinte não pode incluir na apuração da base de cálculo do PIS/COFINS cumulativos receitas/despesas estranhas a atividade por ele desenvolvida.

RESULTADO DE DILIGÊNCIA FISCAL. POSSIBILIDADE DE DECISÃO EM SENTIDO CONTRÁRIO.

A diligência fiscal pode ser solicitada pelas turmas julgadoras das DRJ ou do CARF, mas estas não ficam obrigadas a apenas ratificar as conclusões apresentadas, quando verificar que estão equivocadas, devendo decidir a lide sempre em observância ao princípio da legalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro João Jose Schini Norbiato.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – São Paulo I (DRJ-SP1):

1. A interessada acima qualificada apresentou Declaração de Compensação – PER/DCOMP n.º 02033.55763.150104.1.3.043494 em 15/01/2004 (fls. 06/10 observe-se que os números de folha mencionados no presente processo referem-se sempre à numeração digital), pleiteando a compensação de débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS de dezembro de 2003, com créditos decorrentes de pagamento supostamente indevido ou a maior para a COFINS (código de receita 2172) do período de apuração de outubro de 2002, efetuado em 14/11/2002.

2. Por meio do Despacho Decisório Eletrônico de fl. 03, emitido em 12/08/2008 pela DERAT/SPO, a compensação declarada não foi homologada, sob o fundamento de que a partir das características do DARF por meio do qual teria ocorrido o pagamento a maior ou indevido, o pagamento foi integralmente utilizado para a quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

3. Cientificado da decisão em 21/08/2008 (fl. 05), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 13/16) em 18/09/2008, seguida dos documentos de fls. 17/79, alegando, em síntese, que:

3.1 Conforme se verifica nos lançamentos constantes do Diário de Balanço, bem como no demonstrativo feito pela defesa, o valor da COFINS a pagar no período de apuração de outubro de 2002 seria R\$ 3.480.542,22, e não R\$ 3.643.426,90.

3.2 O valor de R\$ 162.884,68 recolhido a maior, com a devida correção monetária (doc. 06), resultou na quantia de R\$ 201.814,12, utilizada para compensar com o débito de COFINS gerado em dezembro de 2003.

3.3 É, portanto, legítima a compensação feita pela Requerente do valor de R\$201.814,12, a fim de valer-se do seu direito ao crédito.

3.4 Esclarece, que por um lapso deixou de proceder à adequação do débito apurado em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF relativa ao 4º trimestre de 2002 (doc. 07).

3.5 Com efeito, constou da referida DCTF um débito apurado de R\$ 3.677.106,56, quando o correto seria R\$ 3.514.221,88.

3.6 Ressalta que a compensação em tela foi devidamente constituída na DCTF relativa ao 4º Trimestre de 2003, conforme cópia da declaração anexa. (doc. 08).

3.7 Neste contexto, bem como em face de toda documentação que está instruindo a presente manifestação, resta inequívoco que o valor a recolher à título de COFINS era R\$3.480.542,22 e não R\$ 3.643.426,90, devendo, portanto, ser determinada a retificação de ofício da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF relativa ao 4º Trimestre de 2002 para sanar os equívocos supra referenciados.

3.8 Requer seja homologada a compensação declarada, extinguindo-se o crédito tributário ora discutido, por força do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional; e que o débito não seja inscrito em dívida ativa, cobrança judicial, nem a Requerente e seus responsáveis sejam inscritos no Cadastro Informativo de Débitos não quitados de Órgãos e Entidades Federais — CADIN até a conclusão do presente processo administrativo, nos termos do artigo 151, III, mesmo diploma legal.

4. Conforme despacho de fls. 81/84, considerando a não homologação da compensação efetuada pela Requerente através do PER/DCOMP em análise, as argumentações trazidas na manifestação de inconformidade e os documentos juntados pela defesa, os autos foram encaminhados à Delegacia que jurisdiciona a contribuinte, para realização de diligência junto a escrituração contábil da empresa, com vistas a verificar à luz da legislação então vigente, qual é o valor da contribuição de COFINS, reativa ao período outubro/2002.

5. A fim de que fosse efetuada a diligência fiscal, o contribuinte foi intimado (fls. 89/91 e 100/101) a apresentar documentos/esclarecimentos, os quais foram juntados às fls. 93/99 e 102/192.

6. Com base na documentação apresentada, foi feito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo – DEFIS/SPO o Relatório Fiscal de Diligência (fls. 193/194), do qual transcrevo os seguintes trechos:

*Diante desses elementos, procedemos à conferência dos cálculos apresentados nas bases retificadas bem como o confronto dos valores com os registros contábeis (Diário e Razão), sem encontrar divergências. Todas as alterações ocorridas na composição da nova base de cálculo decorreram do fato de que na apuração da base original, a contribuinte, por equívoco, não havia computado os valores referentes às receitas e despesas financeiras, conforme demonstrativo com as bases originais e das bases retificadas acima mencionado. Por conseguinte, a contribuinte não havia oferecido, à tributação da COFINS, os ganhos decorrentes de suas aplicações financeiras (juros e variações cambiais ativas), bem como não havia se beneficiado das despesas financeiras incorridas na composição de sua base de crédito (dispositivos legais: Lei n.º 9.718/98, ADSRF n.º 73/99, Lei n.º 10.833/2003). As receitas financeiras e despesas financeiras deixaram de compor a base de apuração da COFINS somente a partir do fato gerador de agosto de 2004 por força do Decreto n.º 5.164/2004 e da Lei n.º 10.865/2004, respectivamente.*

*Em conclusão, formamos a opinião de que os ajustes efetuados nas bases de cálculo (receitas e despesas financeiras) correspondem aos valores escriturados na contabilidade da contribuinte, nas respectivas rubricas contábeis, bem como se enquadram na legislação regente da COFINS à época dos fatos geradores analisados.*

7. A interessada tomou ciência da Diligência Fiscal (fl. 197), sem apresentar manifestação sobre a mesma.

8. É o relatório.

**A DRJ-SP1**, em sessão datada de 24/10/2013, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão n.º 16-51.982, às fls. 206/213, com a seguinte ementa:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). CRÉDITO NÃO COMPROVADO. EFEITO.

A falta de comprovação do crédito objeto da Declaração de Compensação apresentada impossibilita a homologação da compensação declarada.

**O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 31/10/2013** (conforme TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO, à fl. 214), **apresentou Recurso Voluntário em 19/11/2013**, às fls. 217/231, repetindo, basicamente, as mesmas alegações da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### **I – DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA E INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

Alega o Recorrente que a turma julgadora da DRJ, ao analisar o pedido de compensação, não demonstrou satisfatoriamente as razões pelas quais o crédito não seria passível de utilização, mormente por entender, pura e simplesmente, que os documentos acostados não seriam suficientes para comprovar o direito creditório, adotando critérios de conveniência e oportunidade, desconsiderando a documentação probatória que instruiu a Manifestação de Inconformidade sem apresentar as respectivas motivações.

Analisando o Acórdão da DRJ-SP1, verifico que o fundamento para a negativa de provimento foi apresentado nos seguintes termos:

23. Por outro lado, com o fim de verificar o correto valor da contribuição de COFINS, reativa ao período de outubro/2002, os autos foram encaminhados à DEFIS/SPO para realização de diligência, e com base nos documentos/esclarecimentos (fls. 93/99 e 102/192) apresentados pelo contribuinte, a fiscalização elaborou o Relatório Fiscal de Diligência (fls. 193/194), no qual verificou que todas as alterações ocorridas na composição da nova base de cálculo decorreram do fato de que na apuração da base original a contribuinte não havia computado os valores referentes às receitas e despesas financeiras, concluindo que os ajustes efetuados nas bases de cálculo (receitas e despesas financeiras) correspondem aos valores escriturados na contabilidade da contribuinte.

24. Sendo assim, o valor a menor declarado para as receitas de publicidade, se corrigido, aumentaria o valor devido do contribuinte. Porém não foi declarado, e não poderia mais ser lançado devido ao transcurso do prazo decadencial.

25. O que justificaria a alteração na base de cálculo da COFINS, gerando o crédito pleiteado, seriam os valores referentes às receitas e despesas financeiras.

26. Note-se, que o presente caso trata de COFINS no regime de incidência cumulativa (conforme código de receita do DARF e da DCTF, respectivamente às fls. 52 e 71, e cálculo apresentado pelo contribuinte à fl. 55), cuja base de cálculo é apurada com base no faturamento mensal da interessada, de acordo com a Lei nº 9.718/1998.

27. Deve então ser analisado o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, abaixo transcrito, que ampliou a base de tributação para a COFINS, passando a incidir sobre a receita bruta, considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica:

(...)

28. Ocorre, que a constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF), que entendeu ser inconstitucional a alteração trazida por este dispositivo, relativa ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS.

29. Esta posição foi manifestada, dentre outros, nos julgamentos dos Recursos Extraordinários (RE) nº 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR, sendo que o STF, ao julgar o RE nº 585.235/MG, em acórdão proferido em sessão de 10/09/2008, reiterou entendimento anterior no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, e decidiu reconhecer a repercussão geral da matéria, nos seguintes termos:

(...)

30. Diante do exposto, deve ser afastada a aplicação do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, tendo em vista que o diploma legal em análise foi julgado inconstitucional em decisão definitiva do plenário do STF (art. 59 do Decreto nº 7.574/2011) e houve sua expressa revogação pelo art. 79 da Lei nº 11.941/2009.

32. Logo, o Relatório Fiscal de Diligência constatou que os ajustes efetuados nas bases de cálculo correspondem aos valores escriturados na contabilidade da contribuinte, a qual, nos novos cálculos apresentados, incluiu os ganhos decorrentes de suas aplicações financeiras (juros e variações cambiais ativas), bem como se beneficiou das despesas financeiras incorridas na composição de sua base de crédito.

33. Porém, a legislação regente da COFINS que disciplinava esta matéria e que serviu de base para apuração dos cálculos retificados pela defesa, ou seja, o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, foi afastada por inconstitucionalidade.

34. Sendo assim, o valor inicialmente apurado pela interessada, que não incluiu suas receitas e despesas financeiras para compor a base de cálculo da COFINS, estava correto, não havendo alterações em relação ao valor devido no período de apuração de outubro de 2002 e, por consequência, não restando créditos a compensar.

35. Portanto, descabe cogitar a respeito de homologação desta compensação, em face da falta de certeza e liquidez do crédito alegado.

Como se verifica pelos excertos acima colacionados, é completamente equivocada a afirmação do Recorrente de que a DRJ negou provimento ao seu recurso “*por entender, pura e simplesmente, que os documentos acostados não seriam suficientes para comprovar o direito creditório, adotando critérios de conveniência e oportunidade, desconsiderando a documentação probatória que instruiu a Manifestação de Inconformidade*”. O fundamento utilizado pela DRJ reside na legislação aplicável à apuração da COFINS, e não em alegação de carência probatória.

Em verdade, parece que o Recorrente simplesmente copiou o mesmo texto sobre cerceamento do direito de defesa que consta no Recurso Voluntário apresentado no processo administrativo nº 10880.903115/2009-90, no qual também consta como sujeito passivo, porém cujo fundamento da decisão de piso foi completamente distinto do que fora aqui utilizado.

Verifico que a decisão de piso está bem fundamentada, de forma clara e precisa, não havendo qualquer dúvida quanto ao motivo da negativa de provimento.

Pelo exposto, voto por negar provimento a esta preliminar de nulidade.

**II - DA APURAÇÃO DO CRÉDITO E DA ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE SE SUSTENTAR A INEXISTÊNCIA DO CRÉDITO PELA INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI N.º 9.718/1998**

Alega o Recorrente que o § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/1998 só foi entendido como inconstitucional em 2005; assim, em 2003, quando efetuou as referidas adequações nos cálculos, estava agindo de acordo com a legislação vigente. Observa, ainda, que a referida disposição legal apenas foi excluída do ordenamento jurídico em 2009, com o advento da Lei n.º 11.941/2009, *in verbis*:

Ocorre que, sustenta a Autoridade Julgadora que a constitucionalidade do § 1º do artigo 30 da Lei n.º 9.718/1998 foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF), que entendeu ser inconstitucional a alteração trazida por este dispositivo, relativa ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(...)

Ocorre que, a Autoridade Julgadora não observou que referida disposição legal só foi entendida como inconstitucional em 2005.

(...)

Ora, se tal entendimento foi firmado apenas em 2005, em 2002, quando a ora Recorrente efetuou as referidas adequações nos cálculos, estava agindo de acordo com a legislação vigente.

(...)

Ainda, observa-se que referida disposição legal apenas foi excluída do nosso Ordenamento Jurídico em 2009, com o advento da Lei n.º 11.941/2009 (Doc. 09):

Constata-se, *prima facie*, o equívoco da defesa em seus argumentos, tendo em vista que o controle de constitucionalidade das leis, tanto no modelo concentrado quanto no difuso, produz efeitos *ex tunc*, retroativos, pois a inconstitucionalidade é existente desde o nascedouro da lei (a norma constitucional ofendida já precedia o dispositivo legal em questão, não sendo sequer necessário trazer ao voto qualquer discussão sobre inconstitucionalidade superveniente e direito intertemporal). Nesse sentido, trago a lição do professor Pedro Lenza em sua obra Direito Constitucional Esquematizado, 22ª ed., 2018, págs. 301 e 400:

6.6.4 Efeitos da decisão

6.6.4.1 Para as partes

Regra geral, os efeitos de qualquer sentença valem somente para as partes que litigaram em juízo, não extrapolando os limites estabelecidos na lide.

No momento que a sentença declara ser a lei inconstitucional (controle difuso realizado incidentalmente), produz efeitos pretéritos, atingindo a lei desde a sua edição, tornando-a nula de pleno direito. Produz, portanto, efeitos retroativos.

Assim, no controle difuso, para as partes os efeitos serão (regra):

- inter partes: (...)

- *ex tunc*: consagra-se a regra na nulidade. Se a lei ou o ato normativo é inconstitucional, estamos diante de vício congênito, ou seja, vício de “nascimento”. Assim, a declaração de inconstitucionalidade produz, em regra, efeito retroativo.

Essas regras, contudo apresentam exceções.

No tocante à perspectiva da nulidade, o STF tem admitido a técnica da modulação dos efeitos da decisão também no controle difuso (...).

(...)

6.7.1.17 Efeitos da decisão (ADI genérica)

(...)

De modo geral, a decisão no controle concentrado produzirá efeitos contra todos, ou seja, *erga omnes*, e também terá efeito retroativo, *ex tunc*, retirando do ordenamento jurídico o ato normativo ou lei incompatível com a Constituição. Trata-se, portanto, de ato nulo.

A inconstitucionalidade do dispositivo legal foi declarada no julgamento do RE n.º 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO. Redator do acórdão: Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento em 09/11/2005 e Publicação em 01/09/2006:

Ementa: CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Como bem observado no Acórdão da DRJ, esta posição foi manifestada, dentre outros, nos julgamentos dos Recursos Extraordinários (RE) n.º 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS, sendo que o STF, ao julgar o RE n.º 585.235/MG, em acórdão proferido em sessão de 10/09/2008, reiterou entendimento anterior no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, e decidiu reconhecer a repercussão geral da matéria, nos seguintes termos:

O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

Como se verifica, não houve qualquer modulação dos efeitos desta decisão. O Recorrente não poderia ter feito sua apuração do PIS/COFINS para incluir receitas e despesas que não estavam diretamente relacionadas com a atividade por ele desenvolvida, exatamente como afirma a decisão de piso.

Ressalte-se que este Conselho possui jurisprudência pacífica no sentido de permitir a restituição de valores de PIS/COFINS pagos a maior, por terem sido calculados sobre base de cálculo apurada com o alargamento declarado inconstitucional. **O caso aqui tratado é excepcional, pois o alargamento do conceito de receita bruta terminou por resultar, segundo consta da diligência fiscal e das afirmações do Recorrente, em uma apuração a menor destas contribuições**, quando o usual seria que ela fosse maior.

Dar provimento a este pedido seria, em tese, o melhor dos mundos para o contribuinte: quando a apuração das contribuições **com** a base de cálculo alargada resultasse em pagamento a maior, poderia refazer a apuração, **excluindo** as receitas/despesas indevidas, e pedir restituição do montante pago em excesso; porém, quando esta apuração **sem** a base de cálculo alargada resultou em pagamento a maior, refez a apuração, **incluindo** as receitas/despesas indevidas, para em seguida pedir restituição do montante **supostamente** pago em excesso.

A mera possibilidade de tal conduta é flagrantemente contraditória, vedada pelo ordenamento jurídico (princípio do *nemo potest venire contra factum proprium*).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

### **III - DA ALEGAÇÃO SOBRE A DA EXISTÊNCIA DE PARECER FAVORÁVEL DE AUTORIDADE ADMINISTRATIVA**

Alega o Recorrente que os autos foram encaminhados à Delegacia que lhe jurisdiciona para realização de diligência fiscal, com vistas a verificar, à luz da legislação então vigente, qual é o valor da contribuição de COFINS relativa ao período de outubro de 2002, tendo esta concluído que o crédito está devidamente escriturado na contabilidade.

Analisando o Relatório de Diligência Fiscal, verifico que **o Auditor-Fiscal identificou como única causa para a divergência entre os montantes indicados na DCTF e no Recurso Voluntário o fato do contribuinte não ter computado os valores referentes às receitas e despesas financeiras e diferença, a menor, nas receitas de publicidade** (fl. 194). **Em relação a este Relatório, o Recorrente teve ciência do seu conteúdo e apresentou Recurso Voluntário concordando com o mesmo**, (fls. 260/261) *in verbis*:

A ora Recorrente ofereceu à Autoridade Fiscal todos os documentos solicitados para análise (Doc. 10), resultando no seguinte parecer (Doc. 11):

*"Diante desses elementos, procedemos à conferência dos cálculos apresentados nas bases retificadas bem como o confronto dos valores com os registros contábeis (Diário e Razão), sem encontrar divergências. Todas as alterações ocorridas na composição da nova base de cálculo decorreram do fato de que na apuração da base original, a contribuinte, por equívoco, não havia computado os valores referentes às receitas e despesas financeiras e diferença, a menor, nas receitas de publicidade, conforme demonstrativo com as bases originais e das bases retificadas acima mencionado. Por*

*consequente, a contribuinte não havia oferecido, à tributação da COFINS, os ganhos decorrentes de suas aplicações financeiras (juros e variações cambiais ativas), bem como não havia se beneficiado das despesas financeiras incorridas na composição de sua base de crédito (dispositivos legais: Lei n.º 9.718/98, AD-SRF n.º 73/99, Lei n.º 10.833/2003) e, ainda, da omissão de parte das receitas de publicidade. As receitas financeiras e despesas financeiras deixaram de compor a base de apuração da COFINS somente a partir do fato gerador de agosto de 2004 por força do Decreto n.º 5.164/2004 e da Lei n.º 10.865/2004, respectivamente.*

*Em conclusão, formamos a opinião de que os ajustes efetuados nas bases de cálculo (receitas e despesas financeiras), bem como das receitas de publicidade, correspondem aos valores escriturados na contabilidade da contribuinte, nas respectivas rubricas contábeis, e se enquadram na legislação regente da COFINS à época dos fatos geradores analisados."*

Portanto, conclui-se que a própria Administração Pública, no exercício de suas obrigações, constatou que o crédito está devidamente escriturado na contabilidade da ora Recorrente, bem como se enquadram na legislação vigente à época dos fatos geradores analisados, não havendo que se falar em não reconhecimento do crédito pleiteado.

**Contudo, a Turma julgadora da DRJ não está obrigada a seguir as conclusões deste Relatório.** Trata-se de uma fonte de informações para esclarecer dúvidas surgidas durante o julgamento. Com efeito, o contribuinte apresentou uma segunda apuração da COFINS, com valor apurado inferior ao inicial e pleiteando restituição do excesso, indicando como razão para esta diferença o fato de ter acrescentado o resultado das receitas financeiras (fl. 225):

Ainda, vale esclarecer que referido recálculo foi realizado pela ora Recorrente para acrescentar o resultado das receitas financeiras, conforme demonstrativo acima afixado, em devida observância à legislação vigente à época dos fatos.

A DRJ decidiu baixar o processo em diligência (fl. 83) para verificar esta alegação do contribuinte, a qual foi confirmada no referido procedimento:

9. Considerando, entretanto, que a documentação colacionada pela defesa, constituída de demonstrativos e cópias dos Livro Diário de Balanço, não permite aferir se o novo valor de contribuição apresentado está correto. Além disso, não foi apresentada a escrituração dos créditos mencionados na manifestação de inconformidade e nem de sua baixa, quando de sua alegada utilização para deduzir a contribuição do citado período.

10. Diante do exposto, proponho o encaminhamento do presente à Delegacia que jurisdiciona a contribuinte, para realização de diligência junto a escrituração contábil da empresa, com vistas a verificar à luz da legislação então vigente, qual é o valor da contribuição de COFINS, reativa ao período de outubro/2002.

Tendo a certeza sobre como foram apurados ambos os valores, a decisão de piso concluiu que a apuração inicial era a correta, devido à impossibilidade legal de ser acrescentado o resultado das receitas financeiras, como deseja o Recorrente. E, como visto no tópico precedente, foi acertada esta decisão.

Caso tivesse simplesmente acatado as conclusões da diligência fiscal, que se mostraram parcialmente equivocadas, **estaria julgando contra a lei, incorrendo em flagrante ilegalidade.** O julgador deve se ater ao princípio da legalidade, como determinam os arts. 2º e 53

da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, **aos princípios da legalidade**, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

**I - atuação conforme a lei e o Direito;**

(...)

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, **quando eivados de vício de legalidade**, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Além disso, o julgador está vinculado às Súmulas exaradas pelo STF, em especial, as de número 346 e 473:

**Súmula 346:** A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Tese de Repercussão Geral: Ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já tiverem decorrido efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo. [Tese definida no RE 594.296, rel. min. Dias Toffoli, j. 21-9-2011, DJE 30 de 13-2-2012, Tema 138.]

**Súmula 473:** A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Tese de Repercussão Geral: Ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já tiverem decorrido efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo. [Tese definida no RE 594.296, rel. min. Dias Toffoli, P, j. 21-9-2011, DJE 146 de 13-2-2012, Tema 138.]

Tendo em vista que a Administração Pública deve rever seus atos, ou declarar a nulidade destes, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, me parece bastante evidente que, da mesma forma, não pode ratificar as conclusões de uma diligência fiscal, se constatado que foram exarados de forma contrária ao que determina a lei.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

**IV - DA ALEGAÇÃO SOBRE A EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES FAVORÁVEIS À RECORRENTE**

Alega o Recorrente que, em outros dois casos similares, também originários de pedidos de compensação de créditos decorrentes de pagamentos a maior de COFINS, em que as diligências para verificação da contabilidade da empresa foram feitas pela mesma Autoridade Fiscal, os créditos foram integralmente reconhecidos.

Os casos citados pelo Recorrente se referem a julgados da DRJ-SP1, juntados aos autos. Contudo, apesar de não negar a força probatória dos precedentes em geral, verifico que, neste caso concreto, tais decisões foram equivocadas, por tudo quanto já exposto neste voto. Ademais, vale ressaltar que a própria DRJ-SP1, apesar de ter dado provimento naqueles dois processos, negou provimento neste que ora se julga. Assim, também existe precedente em sentido contrário ao apresentado pelo Recorrente.

Por fim, destaco que tais precedentes não tem força vinculante no âmbito da Administração Tributária.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

### **V – DISPOSITIVO**

Nesse contexto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares