

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

Processo nº 10920.001199/2003-16
Recurso nº 240.893 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.169 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de novembro de 2009
Matéria COFINS
Recorrente INCASA S/A
Recorrida DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. REEXAME DE EXERCÍCIO SEM AUTORIZAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O novo exame de período já fiscalizado só é possível mediante ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Secretaria da Receita Federal do Brasil, todavia, referida aquiescência deve anteceder à efetiva lavratura do instrumento de autuação.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

RETENÇÃO POR ÓRGÃO PÚBLICO. COMPENSAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO DO CONTRIBUINTE EM DEDUZIR DO DÉBITO EXIGIDO.

Restado comprovado por meio de documentos idôneos os valores retidos por Órgãos Públicos, é direito do contribuinte em utiliza-los na dedução do valor exigido pelo fisco.

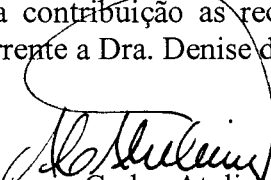
BASE DE CÁLCULO.

A base cálculo para apuração do PIS e a COFINS se restringe tão-só ao faturamento da empresa, conforme decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal - STF, que declarou inconstitucional o art. 3º da Lei 9.718/99, que promoveu o alargamento da base de cálculo destas contribuições.

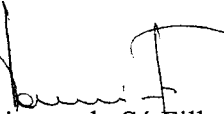
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

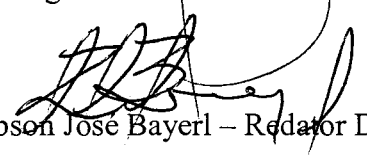
Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: I) por maioria de votos, rejeitou-se a preliminar de nulidade em razão da autorização para o reexame de período já fiscalizado ter sido expedida posteriormente ao início do procedimento fiscal. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho (Relator). Designado o Conselheiro Robson José Bayerl; II) por unanimidade de votos, deu-se provimento para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/10/1998 e para: a) que sejam deduzidos os valores retidos na fonte por órgãos públicos; b) que sejam excluídas das bases de cálculo da contribuição as receitas financeiras, até o mês de dezembro de 2002. Sustentou pela recorrente a Dra. Denise da Silva Peres de Aquino Costa.



Antonio Carlos Atulim - Presidente



Domingos de Sá Filho - Relator



Robson José Bayerl - Redator Designado

EDITADO EM 21/01/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo (Suplente), Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho e Antonio Carlos Atulim. Ausentes os Conselheiros Marcos Tranchesi Ortiz e Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra a decisão da DRJ/CURITIBA-PR, que manteve parcialmente o lançamento referente às contribuições para o PIS e a COFINS relativo ao período de 01 de janeiro de 1998 à 31 de dezembro de 2002.

Trata-se de lavratura de Auto de Infração em relação a falta e insuficiência de recolhimento das contribuições devidas relativas aos fatos geradores do período supra mencionado.

Foram afastado do lançamento os valores de R\$ 16.875,91 referente à recuperação de IPI, R\$ 33.521,25 a título de reavaliação de bens e R\$ 24.445,76 relacionado ao erro da própria fiscalização.

Em resposta ao questionamento formulado pela fiscalização (fl.18) em relação à exclusão do valor do ICMS do valor do faturamento, respondeu que, o ICMS não é receita e o mesmo é repassado ao Estado federado, concluiu : "...Esse procedimento segue a orientação adotada pela Empresa de que, nos termos do voto proferido no Supremo Tribunal

Federal no RE 240.785/MG, o valor ICMS, embora agregado ao valor da mercadoria por força da legislação de regência do ICMS, não representa receita do contribuinte, mas sim receita do Estado federado, não podendo por isto constituir a base de cálculo do PIS nem da COFINS sob pena de vulneração do art. 195 da Constituição Federal na medida em que se estaria a tributar receita que não é do contribuinte, mas sim do Estado da Federação.”

Alega nulidade do auto de infração por vício insanável, por tratar-se de reexame de fiscalização de PIS/COFINS para o período de janeiro de 1998 a março de 1999, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, estendendo a fiscalização aos períodos de 1998 e 2002 (fls. 1357), conforme termo de intimação n. 005, sem a prévia autorização escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, por desobediência à forma prescrita em lei.

Alegou também em preliminar a inadequada presunção fiscal por ausência de demonstração clara dos indícios que o levaram a fazer à grave opção. Segundo a Recorrente a presunção decorre do fato de que, quando a empresa intimada apresentar documentos e/ou prestar esclarecimentos quanto às “outras exclusões” contidas nas DIPJ’s de 2000, 2001 e 2002, teria firmado conforme documento à fl. 1356 que, tais valores correspondiam às exclusões das receitas de terceiros (Lei 9.718/98, art. 3º, parágrafo 2º), sobretudo relativas ao ICMS excluído da base de cálculo e não teria havido por parte da fiscalização o cuidado de analisar os livros fiscais a fim de vislumbrar o que estava incluído em outras exclusões.

Em outro momento alega vícios formais de modo genéricos, deixando, portanto, de especificar quais teriam sido estes vícios capazes de causar nulidade do auto de infração.

Sustenta também decadência com fundamento no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, salienta que, o Auto de Infração, a priori, teria alcançado o período de janeiro de 1998 até dezembro de 2002, sendo que, a empresa tomou conhecimento do início da fiscalização em 13 de março de 2003.

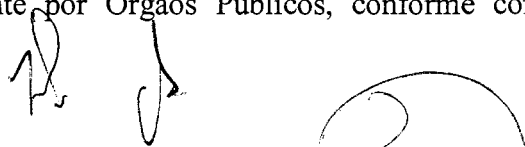
O auto de infração foi lavrado em 07/11/2003 e a recorrente tomou ciência em 11 de novembro de 2003. Ressalta, ainda, que o tributo, caso fosse devido, só poderia ser exigido do mês de novembro de 1998 em diante, e, finaliza requerendo o conhecimento da decadência em relação as competências de janeiro a outubro de 1998.

No mérito alega a improcedência do lançamento referente as supostas infrações relativas às “outras exclusões”, ICMS, variações cambiais, receita financeiras, operações de Swap, Retenção por Órgão Público, Contratos de Câmbio de liquidação simultânea e Multa de Ofício.

Em relação ao ICMS continua sustentando que o mesmo não é receita e tampouco faturamento, portanto, a COFINS e o PIS não devem incidir sobre o valor do deste tributo que se encontra inserido no valor do produto comercializado.

Em relação as demais receitas incluídas na base de cálculo pela fiscalização decorre da alteração introduzida pelo art. 3º da Lei 9718/98, passou a considerar como faturamento, ampliando a base de cálculo da COFINS.

Sustenta, ainda, que embora a Fiscalização tenha reconhecido à fl. 1357 as retenções de tributos Retido na Fonte por Órgãos Públicos, conforme comprovantes de



rendimentos pagos e de retenções referentes a IR, CSLL, COFINS e PIS, conforme art. 64 da Lei 9.430/96, deixou de deduzir quando do suposto débito apurado em relação aos anos 2000 (fl.1390) e 2002 (fl.1411).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator

Conheço do Recurso por ser tempestivo e atender os demais pressupostos.

Há preliminar a ser apreciada, sendo que, a primeira se refere ao reexame de período já fiscalizado sem a devida autorização prévia da autoridade hierarquia, o que pode macular o procedimento fiscal de vício insanável, passível de causar nulidade do auto de infração.

O reexame de período fiscalizado deve ser precedido de ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, conforme dispõe a Lei n. 2.354, de 1954, art. 7º, parágrafo 2º, e Lei n. 3.470, de 1958, art. 34.

No caso examinado iniciou-se a fiscalização do período anteriormente fiscalizado sem a prévia ordem das Autoridades hierarquias, o que foi suprido 30 (trinta) dias após o início dos trabalhos.

O fato de ter iniciado o procedimento fiscal sem a devida autorização configura vício formal insanável, capaz de comprometer o lançamento fiscal ou tratar-se de falha sanável, suprida pela apresentação tardia da ordem da autoridade superior.

Penso que trata-se de vício formal insanável, se a legislação de regência exige-se para o caso de um segundo exame, somente mediante ordem escrita da autoridade superior, ao iniciar o procedimento fiscal sem essa devida autorização demonstra que o mesmo foi realizado ao arrepio da legislação.

O art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999, republicado em 17 de junho de 1999, assim dispõe:

"Art. 906 – Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal."

A jurisprudência deste Egrégio Conselho é no sentido de que acarreta a nulidade do auto de infração todas as vezes que, o procedimento fiscal referente a exame de período já fiscalizado tiver início sem a prévia ordem dos superiores, como se extrai da decisão abaixo transcrita:

"AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR. – A revisão do lançamento em reexame de exercício já fiscalizado, com inobservância dos requisitos do parágrafo 2º do art. 642 do RIR/80, acarreta a nulidade de auto de infração complementar resultante do procedimento, por vício formal." (Ac. 1º CC 105-3.735/89 – DO 14/09/90)

Portanto, o reexame da fiscalização, em que pese a ordem ter sido exibida em data após o início da ação fiscal, a ausência desta no momento do procedimento, configura, sim, desobediência à forma prescrita em lei, configurando vício insanável, capaz de tornar nulo o auto de infração.

Assim, acolho a preliminar de nulidade para declarar nulo o auto de infração.

Em relação a segunda preliminar levantada referente presunção fiscal, rejeito-a de pronto, vez que se confunde com o mérito, pois a matéria a ser tratada quando do exame dos argumentos sustentados e confrontados com os elementos materiais trazidos à colação, se revela o momento oportuno para aquilatar se trata ou não de lançamento com base em presunção. Assim sendo, rejeito a preliminar.

A terceira preliminar argüida se refere a decadência.

O lançamento fiscal abrange o período de 01/01/1998 a 31/12/2002, conforme consta do demonstrativo de apuração elaborado pelo Auditor Fiscal, sendo que, a empresa só tomou conhecimento do auto de infração em 11/11/2003, e, por tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, deve ser constituído no prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Como se sabe, o prazo decadencial é aquele que a Administração Tributária tem para efetuar a constituição do crédito tributário, ou seja, o lapso temporal que tem para constatar a ocorrência do fato gerador e efetuar o lançamento do tributo correspondente.

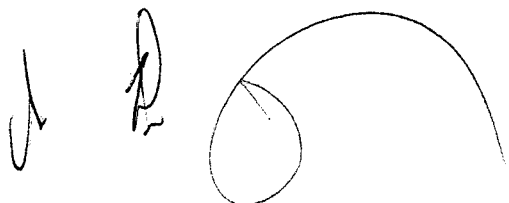
Este prazo começa afluír a partir da ocorrência do fato gerador e termina com a constituição definitiva do crédito tributário. Se a Administração Tributária deixa transcorrer esse prazo sem constituir o crédito tributário, impõe-se a reconhecer que esse crédito foi alcançado pela Decadência.

No caso concreto o período de janeiro de 1998 até outubro de 1998 estão compreendidos no lapso temporal alcançados pela decadência.

A jurisprudência e a Doutrina são unânimes em assegurar de que dispõe a Fazenda do prazo de cinco de cinco anos para exercer o direito de lançar, e afirmam que o prazo para constituir o crédito tributário não se sujeita a suspensão ou interrupção, nem por ordem judicial e tampouco por depósito do quanto devido, daí o direito da Fazenda constituir o crédito com arrimo no art. 142 do CTN, pois o que encontra suspenso é a exigibilidade em relação ao crédito constituído.

Assim, não pode prosperar o entendimento da Autoridade Julgadora de Piso, que é de 10 (dez) anos o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituir créditos relativos a contribuições, com fundamento no art. 45 da Lei n. 8.212/91, de 24 de julho de 1991.

Recentemente o Supremo Tribunal declarou inconstitucional o dispositivo acima mencionado, colocando fim em uma discussão que perdurava desde o evento da Lei 8.212/91, que constitui a Súmula número 8.

Handwritten signatures and a large circular mark, likely representing the official stamp or signature of the authority.

Assim sendo, acolho a preliminar de decadência para declara a perda do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores do período de janeiro de 1998 até 31 de outubro de 1998.

No mérito. A contribuinte alega à improcedência do lançamento em relação à inclusão na base de cálculo dos valores referentes: ICMS, Variações Cambiais, Receita Financeiras, Operações de Swap/Hedge, Contratos de Câmbio de liquidação simultânea.

O primeiro passo é examinar à exclusão da base de cálculo relativa ao valor da parcela do ICMS que integra o preço dos produtos comercializados e da prestação de serviços. No tocante a parcela do ICMS não merece prosperar os argumentos tecidos pela Recorrente.

A primeira hipótese de incidência é o critério material, que é a realização de uma operação jurídica comercial que implique à circulação de mercadoria e a prestação de serviços, configurado a realização do negócio jurídico, regido pelo direito comercial, que implica no caso das mercadorias a transferência de propriedade da coisa, e não apenas simples deslocamento físico.

Quando verificado este negócio jurídico, nasce a obrigação tributária, para tanto, adota-se como base de cálculo, de uma maneira geral, o valor total da operação cobrado do destinatário, o que se revela ser o preço pago pela aquisição do produto ou dos serviços.

O artigo 13, parágrafo 1º, da Lei Complementar n. 86/97, estabeleceu que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Assim, a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo, o que não ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade.

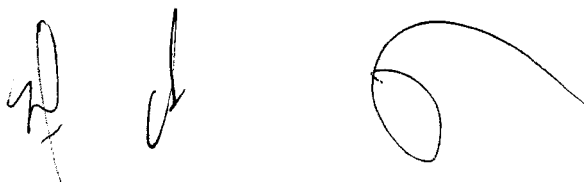
Portanto, integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para controle. Os doutrinadores assegura que tal regramento destina-se, apenas, para determinar que o ICMS deve ser embutido no preço total da operação e não destacado e adicionado ao preço, o que caracteriza o ICMS como um imposto indireto, cujo encargo é transferido ao consumidor, cobrado por dentro do preço, diferenciando do IPI.

De modo que, o valor referente ao ICMS deve compor a base de cálculo para determinar o valor devido a título das contribuições para o PIS e a COFINS.

Em relação ao entendimento de que a base cálculo da COFINS e do PIS são constituídas de todas as receitas auferidas pela empresa, além do faturamento, não suporta análise sistemática da legislação tributária até o advento da Lei n. 10.637/2002, a qual conduz à outra conclusão.

A legislação pertinente define como base de cálculo para apuração das respectivas contribuições o faturamento.

Com evento da edição da Lei 9.718/98, a base de cálculo foi ampliada para alcançar a totalidade das receitas, porém, o Supremo Tribunal Federal – STF reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º da mencionada lei que promoveu o alargamento da base de cálculo da contribuição para o PIS e a Cofins.



O entendimento pacificado pela jurisprudência é de que a base de cálculo para apuração da COFINS se restringe tão-só ao faturamento da empresa, em outras palavras, a comercialização de produtos e prestação de serviços.

Assim, faz-se necessário que seja afastado da composição da base cálculo os valores incluídos a título de outras receitas, assim como, variação cambial ativa, receitas financeiras, de exportação e receitas apuradas em operação de SWAP/REDGE, bem como, as provenientes de contratos de câmbio, crédito e débitos, decorrentes de liquidação simultânea, até dezembro de 2003, quando passa a vigorar à norma da Lei n. 10.637/2002 e, em relação a COFINS após fevereiro de 2004.

Em relação consectários Legais. Em relação a exigência dos consectários legais, no caso constado débito, são devidos os encargos legais previstos na legislação pertinente mesmo tendo sido confessados em DCTF.

A multa de ofício, essa encontra respaldo no art. 44 da Lei número 9.430/96, que dispõe: “art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:”

No que tange aos valores retidos por Órgãos Públicos, restou comprovado por meio de comprovantes de “Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte – Órgão Públicos”, é o que se extrai do relatório de fl. 1357, item 7, que menciona:

“Apresentou cópias de dois comprovantes de “Rendimentos pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte – Órgãos Públicos”, nos valores de: a) Ano-calendário 2000 – mês 03 – Rendimentos R\$ 2.115.840,00 – Imp. Retido R\$ 123.776,64 (fl.15); b) Ano-calendário 2002 – Mês 03 – Rendimento R\$ 524.205,00 – Imp. Retido R\$ 30.666,00 (fl.16).

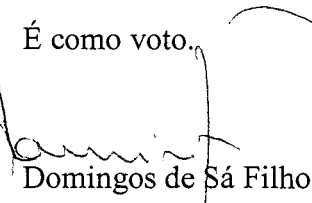
Não havendo dúvida em relação aos valores retidos na fonte, é assegurado a contribuinte deduzir esses créditos do montante exigido.

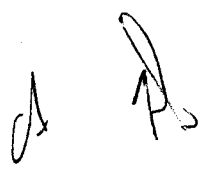
Assim sendo, assiste razão a Recorrente, pois trata-se de crédito legítimo e deve ser utilizado na dedução do valor exigido.

Do exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar da base de cálculo da COFINS os valores relativos referente as receitas financeiras (variação cambial ativa, receitas financeiras e receitas apuradas em operação de SWAP/REDGE, provenientes de contratos de câmbio, crédito e débitos, decorrentes de liquidação simultânea) todas distintas do faturamento, até o mês de dezembro de 2002.

Acolho a preliminar de decadência para declara a perda do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário referente ao período de janeiro de 1998 até 31 de outubro de 1998. Além do que, asseguro o direito da contribuinte utilizar-se dos valores retidos devidamente comprovados nestes autos em dedução do valor exigido.

É como voto.


Domingos de Sá Filho



Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayer, Redator Designado

A matéria versada neste voto se resume à preliminar de nulidade por suposta inobservância do que preceituado no art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, consoante o qual, em relação a um mesmo exercício, é imprescindível ordem escrita da autoridade competente para realização de novo exame.

No caso corrente, há a prefalada autorização, todavia, emitida imediatamente após a expedição do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, o que, na exegese desafiada pelo contribuinte e aceita pelo voto vencido, implicaria nulidade do lançamento por violação daquele dispositivo.

A corrente vencedora, à qual me filio, interpreta a regra de maneira distinta. Neste diapasão, aludida ordem escrita deve anteceder à concretização do lançamento, o que ocorre com a lavratura do auto de infração, e não o singelo procedimento de levantamento e apuração dos tributos envolvidos.

Por pertinente, trago a lume a lição de Paulo de Barros Carvalho¹, para quem o lançamento é um ato administrativo e não um verdadeiro procedimento, assim entendido como uma série de atos concatenados que se conjugam para composição de um todo unitário visando um fim específico:

“Caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do art. 142 do Código Tributário Nacional, é atuar com grande imprecisão. Se o procedimento se substancia numa série de atos, que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para consecução de um fim determinado, torna-se evidente que, ou escolhemos o ato final da série, resultado de um procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento. Ainda mais, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque aquele nada mais é do que um ato jurídico administrativo (...).”

Prossegue o autor apresentando o seu conceito de lançamento:

“Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.

¹ Curso de Direito Tributário. 10ª edição, revista e aumentada. Ed. Saraiva. São Paulo: 1998. págs. 261, 264 e 265.

Na mesma linha seguem as colocações de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López²:

“Embora esse dispositivo (art. 142 do CTN) tenha se referido ao lançamento como ‘procedimento’, a doutrina majoritária, embasada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo, tem sustentado tratar-se apenas de um ato administrativo. Os que assim defendem partem da premissa de que o ato administrativo é aquele que cria, modifica e extingue direitos, e o ato de lançamento tem exatamente a função de constituir o direito pelo qual o Fisco pode exigir o crédito tributário.

(...)

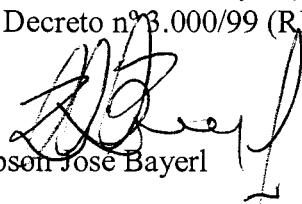
Assim, pode-se afirmar que o lançamento é ato administrativo, que decorre de um procedimento fiscal, de caráter declaratório de um fato ocorrido, impositivo e constitutivo de uma relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente fiscal do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.”

Assim visto, entendido o lançamento como um ato administrativo, com ele não se coaduna a idéia que indigitada autorização deva anteceder o início do procedimento fiscal, ao contrário, tal exigência se satisfaz com sua concessão, isto é, da autorização, em momento anterior à lavratura do auto de infração, que por sua vez, se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte.

Demais disso, mesmo que o raciocínio mais adequado remetesse ao início do procedimento fiscal, no caso em comento, a autorização somente não antecedeu ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), porém, todo o reexame da escrita fiscal o foi amparado na decantada autorização, não sendo razoável a nulidade do lançamento lastreado em procedimento realizado nessas condições.

Outrossim, observado o reclamo, seja tomado o parâmetro do início do procedimento fiscal propriamente dito, seja da anterioridade à prática do lançamento pelo lavratura do auto de infração, a providência adotada em nada prejudicou os direitos basilares do contribuinte na discussão administrativa, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa, que foram garantidos em sua plenitude.

Com estas considerações, voto por afastar a preliminar de nulidade por ofensa ao art. 906 do Decreto nº 3.000/99 (RIR).


Robson José Bayerl

² *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 2ª Edição. Editora Dialética. São Paulo: 2004. pág. 115.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, ____/____/____.

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ Apenas com Ciência;

☐ Com Recurso Especial;

☐ Com Embargos de Declaração;

☐ _____

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)