



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

Processo n° 10935.720131/2012-61
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3202-001.284 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria PIS. COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/12/2009

LANÇAMENTO FISCAL COM ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O erro na apuração da base de cálculo caracteriza vício material que torna nulo o auto de infração.

Preliminar de nulidade do auto de infração acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, para acolher a preliminar nulidade suscitada no recurso voluntário, para anular o Auto de Infração, por vício material. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o advogado Carlos Alexandre Tortato, OAB/PR n°. 52.585.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Adriene Maria de Miranda Veras e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto pela Recorrente conta decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba que, por unanimidade de votos, declarou procedente o lançamento.

Para melhor elucidação dos fatos ora analisados, transcrevo o relatório do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, que considerou improcedente a manifestação de inconformidade constante do presente processo, *in verbis*:

Trata o presente processo dos autos de infração lavrados em 23/01/2012, contra a contribuinte em epígrafe, relativos ao PIS/Pasep e à Cofins, conforme discriminação constante das tabelas abaixo

(...)

Referidos lançamentos, conforme os apontamentos constantes dos autos de infração (quadro Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)) e do Termo de Constatação e Intimação Fiscal L001/ 2012, tiveram por base o procedimento fiscal (MPF nº 0910300.2010.007456) de revisão interna dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, dos anos de 2007, 2008 e 2009, e de análise dos Pedidos de Ressarcimento de Créditos do PIS e da Cofins não cumulativos tratados nos Processos Administrativos nº 10935.004870/201041, nº 10935.004871/201095, nº 10935.004872/201030 e nº 10935.004873/201084.

No citado procedimento fiscal a autoridade a quo ao analisar os registros contábeis da empresa, em contraposição às informações constantes dos Dacon, concluiu que ao invés de créditos (saldos credores das contribuições) a serem ressarcidos, a contribuinte possuía, nos anos examinados, débitos tributários não constituídos ou pagos, motivos pelos quais os Pedidos de Ressarcimento (consubstanciados nos processos administrativos citados) foram indeferidos e foram realizados os lançamentos constantes do presente processo.

*Em síntese, a autoridade fiscal, ao realizar a comparação das informações constantes dos Dacon com as informações registradas na contabilidade da empresa, efetuou ajustes tanto nos créditos apropriados (relativos à não cumulatividade) quanto nas receitas auferidas pela contribuinte. Quanto aos primeiros realizou glosas nos Créditos Extemporâneos e quanto às receitas efetuou ajustes nas receitas de exportação, de produtos sujeitos à alíquota zero e de produtos com saída suspensa. Ainda, em virtude da aplicação do **rateio proporcional** (método adotado pela contribuinte para repartição dos*

custos, encargos e despesas) foi realizada, também, uma nova vinculação dos créditos (ajustados pelas glosas) às receitas tributadas, não tributadas no mercado interno e de exportação, de acordo com a proporção das receitas apuradas pela fiscalização.

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 27/01/2012, através de ciência pessoal, e apresentou, em 28/02/2012, impugnação cujo teor é resumido a seguir.

De início, a interessada faz um breve relato do trabalho fiscal e conclui que o mesmo possui um erro de cálculo. Diz, em resumo, que o resultado do trabalho não condiz, matematicamente, com os ajustes descritos pelo Auditor Fiscal. Explica que existe uma diferença de R\$ 7.600.008,90, pois os autos de infração totalizam o valor de R\$ 16.858.239,92 (PIS R\$ 2.957.439,98 e Cofins R\$ 13.900.799,94) enquanto que o saldo credor no valor de R\$ 9.804.205,63 (por ela apurado) ajustado pelo valor de R\$ 19.062.436,65, passou a ser devedor no valor de R\$ 9.258.231,02. ($R\$ 7.600.008,90 = R\$ 16.858.239,92 - (R\$ 19.062.436,65 - R\$ 9.804.205,63)$). Argumenta que essa diferença foi lançada sem a respaldada justificativa e que esse fato inviabiliza a sua defesa, pois para descobrir a origem da mesma é necessária a análise minuciosa de um emaranhado de anexos de planilhas que envolvem 6.550 notas fiscais.

Na sequência a contribuinte alega, como preliminar de nulidade, a falta de ciência de prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0910300.2010.007456.

Argumenta que a autoridade fiscal em nenhum momento realizou a ciência das prorrogações de prazo do citado mandado, deixando, assim, de observar o comando estabelecido no art. 9º, parágrafo único da Portaria RFB nº 11.371/07. Sustenta que, expirado o prazo máximo do MPF, de 120 (cento e vinte) dias, o auditor deixou de dispor de autorização legal para continuar a fiscalização, afigurando-se vício formal insanável do processo e causa para nulidade dos lançamentos. Defende que a ciência da prorrogação do prazo é requisito obrigatório e essencial e que sua falta gera a nulidade do processo, nos termos do art. 59, inciso II do Decreto-Lei 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), posto que incorre na preterição do direito de defesa da contribuinte e de seu direito constitucional à ampla defesa.

Alega que o caso tratado é de vício formal e deve ser declarado insanável na medida em que infringe as garantias constitucionais da Legalidade, do Devido Processo Legal e do Contraditório e da Ampla Defesa, previstos no art. 5º, incisos II, LIV e LV, da Constituição Federal. Defende que o MPF foi processado em total dissonância com os preceitos legais, incorrendo em preterição do direito de defesa da contribuinte. Por fim, discorre sobre os princípios do devido processo legal, da legalidade e do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, primeiramente, a contribuinte traz argumentações relacionadas com as receitas de exportação dispostas nos seguintes tópicos:

Do Erro Material: nesse tópico alega que o auditor fiscal cometeu um erro nos ajustes relativos às receitas de exportação no valor de R\$ 1.315.919,68, pois no Termo L 001/ 2012 referidos ajustes somam o valor de R\$ 101.020.493,50, enquanto que no Anexo X (DACON ajustados pelo fisco) somam o valor de R\$ 99.704.573,82. Acrescenta que a mesma diferença é também notada ao comparar-se o valor da receita de exportação

comprovada (R\$ 240.950.237,10) com o valor dessa mesma rubrica no Termo L-001/2012 (R\$ 239.634.317,10). Diz, por fim, que essa diferença deve ser considerada como receita de exportação comprovada, excluindo- a das bases de cálculo dos autos de infração contestados, e restando o saldo de R\$ 99.704.573,82 para discussão nos tópicos seguintes;

Da Responsabilidade das Comerciais Exportadoras pelo pagamento do PIS e da Cofins: nesse tópico a interessada traz um arrazoado sobre a atuação das comerciais exportadora, ou trading companies, nos casos de exportação indireta. Defende, em resumo, que a responsabilidade pelo pagamento das contribuições sociais (PIS e Cofins) relativa às exportações de mercadorias que não foram comprovadas cabe a essas empresas, conforme o art. 7º da Lei 10.637/2002 e art. 5º do Decreto-lei nº 1.248/1972;

Da Comprovação das Exportações para o Exterior: nesse tópico a interessada diz que a argumentação é realizada ad cautelam, para o caso de não ser reconhecida a do tópico anterior. Relata que dos R\$ 99.704.573,82 de exportação indireta não comprovada, R\$ 96.535.391,11 são relativas a 891 Notas Fiscais listadas pelo auditor (no anexo I), e R\$ 3.169.182,39 relativos a diferença entre os valores de Receita de Exportação informados nos DACON e os informados nos arquivos magnéticos (definidos pelo Anexo único do Ato Declaratório Executivo COFIS025/ 2010) apresentados pela contribuinte. A respeito do valor de R\$ 96.535.391,11 defende que as mercadorias relativas às 891 Notas Fiscais tinham por destino o mercado externo, foram encaminhadas para diversas empresas exportadoras (as quais enumera) para a realização da exportação, e em sua totalidade foram contabilizadas como tal (exportação indireta). Argumenta que agiu de boa fé, apresentando os memorandos de exportação e notificando as empresas exportadoras para que essas apresentassem os documentos de comprovação das exportações e que o trabalho para averiguar o real destino das mercadorias vendidas é árduo e oneroso, não podendo lhe ser atribuída tal incumbência.

Da Falta de Diligências do Auditor Fiscal (Circularização): nesse tópico, a contribuinte defende que a autoridade fiscal privilegiou a forma em detrimento da substância e que se a mesma “tinha alguma dúvida quanto às saídas com fim específico de exportação deveria ter diligenciado junto às comerciais exportadoras a fim de sanar tais dúvidas, em prol do princípio da verdade material que rege o processo tributário.” Para sustentar a sua tese colaciona excertos de acórdãos e da doutrina relacionados com o tema.

Seguindo na contestação do mérito, a contribuinte insurge-se contra os Ajustes Com Suspensão não Comprovada. Argumenta, novamente, inconsistências nos valores apontados pelo auditor fiscal. Defende que no Anexo V, relatório pelo qual são analisadas as vendas efetuadas com suspensão, consta para as saídas com suspensão que foram consideradas como comprovadas o valor de R\$ 143.734.493,41, e para as saídas suspensas consideradas como não comprovadas (e que, portanto, devem ser tributadas) o valor R\$ 73.938.874,31, mas que o fiscal errou ao inserir na base de cálculo das contribuições o primeiro valor, adicionando indevidamente na mesma o montante de R\$ 69.795.619,10. Diz que esse erro pode ser facilmente verificado, pois ao realizar-se a recomposição da base de cálculo através da divisão do valor total lançado R\$ 13.295.440,62 (R\$ 2.371.619,15 de PIS e R\$ 10.923.821,48 de Cofins) pela alíquota total

aplicada (9,25%, sendo 1,65% de PIS e 7,6 % de Cofins), apura-se o montante de R\$ 143.734.493,41. Sustenta que outro erro pode ser observado comparando-se o Anexo V, citado anteriormente, com o Anexo VI (resumo da suspensão), pois nesse, diferentemente do primeiro, o valor das saídas suspensas aceitas é de R\$ 155.508,259,62 e o valor não comprovado é de R\$ 62.165.108,10. Diz, também, que existe um diferença de R\$ 22.825,70, entre o valor das suspensões que foram consideradas como não comprovadas (R\$ 62.165.108,10) e o valor das suspensões que foram consideradas como não comprovadas para as quais existem justificativas no relatório fiscal (R\$ 62.142.282,40). Relativamente a esse último valor diz que o mesmo deve ser fracionado nas seguintes 5 (cinco) partes para possibilitar a análise de cada caso:

- a) R\$ 22.201.583,40 de vendas nas quais a contribuinte apresentou uma declaração do cliente que, segundo justificativas do auditor não atende os requisitos previstos no art. 4º, § 1º, inciso I da Instrução Normativa SRF 660/2006;
- b) R\$ 24.121.756,15 de vendas para as quais não consta a condição de suspensão na nota fiscal;
- c) R\$ 8.962.951,34 de vendas onde o contribuinte não apresentou a declaração prevista no art. 4º, § 1º, inciso I da Instrução Normativa SRF – 660/2006;
- d) R\$ 3.805.062,82 de vendas para pessoas físicas;
- e) R\$ 3.050.928,99 de vendas para pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido ou tributadas pelo Simples.

Em relação ao item “a” (montante de R\$ 22.201.583,40) a contribuinte alega que cumpriu todos os requisitos legais e apresentou as declarações pertinentes, exigidas pelo Art. 4º da IN SRF nº 660/2006. Diz que para as essas vendas o auditor considerou a operação irregular, desconsiderando as suspensões em face de as declarações terem sido expedidas em momento posterior. Alega que a legislação não determina em que momento as referidas declarações devem ser exigidas, que elas caracterizaram de forma incontestes as suspensões realizadas, com todos os elementos exigidos pela legislação, e que a tempestividade das mesmas não pode ser o fator determinante para a aplicação ou não das suspensões. (Note-se que apesar de ter destacado os itens “b” a “e” a interessada nada argumenta para eles).

Na sequência a interessada fala Dos Créditos na Aquisição de Cooperativas (Pessoa Jurídica). Defende que os créditos sobre bens e insumos adquiridos de sociedades cooperativas, no montante de R\$ 11.652.703,38, são totalmente legais, conforme determinam os art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Diz que o próprio Ministério da Fazenda reconhece o direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e Cofins relativamente às aquisições de cooperativa, conforme as Soluções de Consulta nº 14 de 09 de fevereiro de 2006, nº 216 de 16 de agosto de 2004 e nº 268 de 05 de outubro de 2004. Defende, por fim, que as cooperativas são consideradas pessoas jurídicas de direito privado, nos termos dos art. 44, 982 e 1.093 do Código Civil Brasileiro, devendo, portanto, serem considerados os créditos relativos às aquisições realizadas das mesmas.

No tópico seguinte a contribuinte realiza a contestação Dos Ajustes nos Créditos das Compras de Produtos Alíquota Zero procedidos pela

autoridade fiscal, no valor de R\$ 1.070.936,95, relativamente aos 3 seguintes produtos: trigo a granel comercial; grão de milho a granel comercial; e soja a granel destinada a semente. Sustenta a interessada que a Legislação que rege as contribuições não cumulativas (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) originalmente não impunha qualquer restrição quanto a possibilidade de creditamento de bens adquiridos sob a incidência da alíquota zero. Diz que o fiscal justificou as glosas no § 2º, inciso II, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o qual foi inserido pela Lei nº 10.865/2004, com vigência a partir de 01/05/2004, mas que o art 17 da Lei nº 11.033/2004 (que entrou em vigor em 22 de dezembro de 2004) revogou tacitamente esse inciso, permitindo que possa ser realizada a manutenção dos créditos das contribuições (PIS e Cofins), pelo adquirente, dos créditos vinculados a vendas efetuadas com alíquota zero. Defende, ao final, que os inúmeros produtos adquiridos para revenda pela empresa que são tributados com a incidência de alíquota zero geram créditos a serem descontados pela empresa.

Por fim, a interessada repete a sua argumentação inserida no começo da impugnação sobre o suposto erro de cálculo cometido pelo auditor fiscal. Acrescenta somente que “É cômodo ao representante do ente fiscalizador o acréscimo de mais de 7 milhões em tributos sem a respaldada justificativa, fato esse que inviabiliza a defesa por parte do contribuinte já que nem ao menos sabe do que lhe foi negado, violando o princípio da ampla defesa e do contraditório, tópicos esses já abordados no item “b” do tópico II.I.I.”

Em vista do exposto, a interessada requer em síntese: preliminarmente, a declaração de nulidade do processo, tendo em vista a falta de ciência quanto as prerrogações do MPFF e pela violação dos princípios do devido processo legal, da legalidade e do contraditório e da ampla defesa;

no mérito, o julgamento pela improcedência dos ajustes realizados nas receitas de exportação e com suspensão, das glosas relativas aos créditos de aquisições de cooperativas e de produtos com alíquota zero, e dos ajustes efetuados sem o referido respaldo legal (erro na elaboração do auto de infração).

O processo foi encaminhado, então, para essa Delegacia de Julgamento que, após efetuar uma primeira análise, determinou o retorno dos autos para a unidade de origem. A autoridade julgadora nessa oportunidade determinou, conforme o Despacho nº 12, de 11 de dezembro de 2012, que:

“1) Quanto às Receitas de Exportação não Comprovadas: explicar as divergências de valores apontadas, entre o Anexo II e o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, e determinar se o valor de R\$ 1.315.919,68 deve ser excluído das bases de cálculo das contribuições;

2) Quanto às Saídas com Suspensão: explicar as divergências de valores apontadas, entre os Anexos V e VI e o Termo de Constatação e Intimação Fiscal e determinar qual dos valores deve ser considerado (adicionado) nas bases de cálculo das contribuições, justificando, se for o caso, as Saídas com Suspensão não Comprovadas que deixaram de ser especificadas no Termo de Constatação e Intimação Fiscal;

3) Realizar nova apuração mensal das contribuições, considerando as alterações nos valores das Receitas de Exportação Não Comprovadas, se for o caso, e nos valores das Saídas Suspensas Não Comprovadas, determinando os novos valores mensais das contribuições para o PIS e a Cofins que devem

constar dos autos de infração e refazendo os Anexos IX (Conferência da Apuração de PIS e Cofins), Anexo XII (Resumo de Débitos e Créditos Apurados e Resumo da Utilização de Créditos – Apuração do Fisco) e Anexo XIII (Controle de Utilização e de Saldos – Apuração do Fisco).

O relatório fiscal de conclusão dos trabalhos acima solicitados, bem como todos os relatórios e planilhas confeccionados, devem ser cientificados à contribuinte com abertura de prazo 30 dias para a apresentação de aditamento à manifestação de inconformidade.”

Em atendimento à determinação acima, a Seção de Fiscalização de Cascavel emitiu o Termo de Informação Fiscal L008/ 2013 e refez os Anexos V (Suspensão não Comprovadas), VI (Notas Fiscais consideradas como Saídas com Suspensão Resumo da Suspensão Comprovada e Não Comprovada), IX (Conferência da Apuração e PIS e Cofins), XII (Resumo de Débitos e Créditos Apurados e Resumo da Utilização de Créditos – Valores Apurados pelo Fisco), e XIII (Controle de Utilização e de Saldos e Resumo da Apuração Mensal). No citado Termo a autoridade a quo informa, também, para quais valores devem ser corrigidos os débitos tributários constantes dos autos de infração do presente processo.

A contribuinte foi cientificada do citado Termo (L008/ 2013), bem como dos novos anexos, em 29/01/2013, através de AR/EBCT, e apresentou, em 28/02/2013, o documento denominado “Complementação à Impugnação”, cujo conteúdo se resume a seguir.

Após um breve relato dos apontamentos contidos no Termo de Informação Fiscal L008/ 2013, a interessada defende, primeiramente, que apenas parte dos argumentos constantes da impugnação foram objeto do pedido de esclarecimento da DRJ. Adverte, de forma cautelar, “que devem ser conhecidas e julgadas as demais questões ventiladas quando do início da fase litigiosa administrativa, notadamente quanto aos itens II.I. II.V e II.VI.”

Repisa todos os argumentos apresentados na impugnação e diz que deve ser apresentada decisão fundamentada sobre todos eles.

No tópico seguinte denominado “Da Inocorrência do Fato Gerador e do Erro na Eleição da Base de Cálculo do Auto de Infração” a interessada defende a nulidade do auto de infração em face do erro de tributação quanto às saídas com suspensão. Sustenta que esse erro, admitido pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB no Termo de Informação Fiscal L008/ 2013, quando da lavratura do auto de infração, de tributação dos valores relativos às saídas com suspensão comprovadas (R\$ 143.734.493,41) ao invés da tributação dos valores relativos às saídas com suspensão não comprovadas (R\$ 73.600.425,84), é muito mais grave que um simples equívoco. Argumenta que “o AFRFB elegeu como fato gerador e base de cálculo do PIS/Cofins situação que não é apta a irromper a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o contribuinte (‘saídas com suspensão comprovadas’)” e que “não se trata de mero erro de cálculo ou de digitação. Não é simples vacilo decorrente de uma distração momentânea. Na verdade, lavrou-se um auto de infração para tributar exatamente quantias que a legislação considera como sujeitas à suspensão tributária.” Alega que o citado erro não pode ser tratado como inexatidão material, a que se refere o art. 32 do Decreto 70.235/72, pois no caso houve a adoção de uma base de cálculo errada e conseqüentemente a aplicação irregular da regra-matriz de incidência tributária. Diz que no caso em análise o fiscal elegeu, como base

tributável, a situação exatamente oposta a prevista na legislação e que os documentos que dão suporte às receitas com suspensão comprovadas (no valor de R\$ 143 milhões) são completamente distintos daqueles relativos às receitas suspensas não comprovadas (no valor de R\$ 73 milhões). Insurge-se contra a atitude do AFRFB que, através do trabalho solicitado pela DRJ (Termo L008/ 2013), excluiu o valor relativo às vendas com suspensão comprovadas (R\$ 143.734.493,41) e incluiu o valor relativo às vendas com suspensão não comprovadas (R\$ 73.600.425,84) no auto de infração. Sustenta que essa atitude é inválida e ilegal uma vez que retrocede no tempo e altera um dos critérios formadores da regra-matriz da incidência tributária. Diz que a DRJ solicitou apenas que fosse determinado o valor que deveria ser considerado na base de cálculo das contribuições e que não houve a expedição de um novo MPF que autorizasse uma nova fiscalização ou autorização para a exclusão do valor errado e a inserção do valor correto. Argumenta, por fim, que essa transformação realizada pelo fiscal representa uma insegurança jurídica para a contribuinte e “que deve ser obstada por esta douta DRJ, por duas razões precípua: (i) é impossível “emendar” uma auto de infração nulo e em desconformidade com a legislação para torna-lo válido do dia para a noite; (ii) a alteração de um dos elementos do lançamento equivale a realizar um novo lançamento!”

A seguir, no tópico denominado “Da Base de Cálculo e da Impossibilidade de Alterar o Auto de Infração”, a interessada defende, em síntese, que o erro cometido pelo AFRB na apuração da base de cálculo da contribuição impinge a nulidade do lançamento, uma vez que o mesmo deve ser considerado como vício material sem possibilidade de correção. Diz que a adoção errada da base de cálculo fez como que o crédito tributário tivesse uma constituição defeituosa. Argumenta que essa deformidade “está relacionada à incidência de lei inválida ou inapta a produzir efeitos pretendidos pelo AFRFB” e que “Na presente situação, a lei incidiu sobre fatos que não deveria incidir (saídas com suspensão comprovadas pela IMPUGNANTE). Logo, a Administração Pública, quando da lavratura do auto de infração em combate, acabou por exigir tributos do sujeito passivo de forma indevida (a maior), em franca e inaceitável ofensa ao princípio da legalidade.” Alega, diante desses fatos, que o crédito tributário é ilegal, assim como o auto de infração, e que a única alternativa é dar provimento à impugnação e anular o lançamento. Ao final, para sustentar a sua tese, colaciona alguns Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF relacionados com o tema.

Por fim, no tópico denominado “Da Impossibilidade de Alterar a Base de Cálculo do Auto de Infração – Novo Lançamento.”, a contribuinte defende que o saneamento do auto de infração, através da exclusão da base de cálculo errada (R\$ 143 milhões) e inclusão da base de cálculo correta (R\$ 73 milhões), não é possível, entre outros motivos, porque: “(i) não é possível salvar um lançamento nulo; (ii) alterar algum dos critérios da regra-matriz do auto de infração, por determinação da DRJ, implica em novo lançamento, atividade que não compete à DRJ; (iii) o AFRFB não tem competência alterar lançamento cuja fiscalização já se encerrou; (iv) a DRJ e o CARF somente realizam controle da legalidade, e não podem realizar lançamentos.” Diz que é impossível realizar reformas no lançamento tributário nulo a fim de torna-lo legal, pois o erro na eleição de qualquer um

dos elementos da regra-matriz de incidência importa na nulidade do lançamento. Argumenta que é inaceitável a alteração de lançamento já realizado e contestado administrativamente. Alega que auto de infração, espécie de ato administrativo, deve ter um objeto válido e que os vícios de objeto não podem ser convalidados. Sustenta que a alteração do lançamento além de atentar contra todos os princípios que regem a Administração Pública representa um novo lançamento. Que no presente processo não houve autorização para a realização desse novo lançamento nem muito menos a expedição de um novo mandado de procedimento fiscal. Defende que a conduta adequada é anulação do auto de infração e a elaboração de outro lançamento que respeite todos os ditames legais. Ao final alerta que tanto a DRJ como o CARF somente realizam o controle da legalidade sendo impossível, portanto, que esses órgão modifiquem o lançamento.

Diante do exposto, a interessada solicita que a complementação apresentada seja conhecida para o fim de anular o auto de infração ou, subsidiariamente, excluir tanto os valores de R\$ 143.734.493,41 e de R\$ 73.600.425,84 das base de cálculo das contribuições.

É o relatório.

A ementa do acórdão da DRJ de Curitiba a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2008 e 01/03/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CIÊNCIA. PRORROGAÇÃO. NULIDADE.

O mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo, não trazendo a nulidade do lançamento uma possível ausência de ciência da prorrogação de tal documento.

INCORREÇÕES MATERIAIS. TRATAMENTO.

As incorreções materiais constantes do auto de infração serão sanadas de ofício pela autoridade administrativa quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2008 e 01/04/2009 a 31/12/2009

EXPORTAÇÃO INDIRETA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO RESPONSABILIDADE PELA COMPROVAÇÃO.

Para ter o direito ao benefício da não incidência da contribuição a empresa que realiza exportação indireta deve comprovar o fim específico de exportação, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Essa última, por sua vez, somente responde pela contribuição que não foi paga se deixar de exportar as mercadorias adquiridas, com o fim específico de

exportação, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora.

PIS. SUSPENSÃO. ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. CONDIÇÕES.

A suspensão da contribuição pelo vendedor, na época dos fatos geradores tratados no presente processo, estava condicionada à declaração formal fornecida pelo adquirente informando àquele o destino que seria dado ao insumo agropecuário adquirido.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AGROPECUÁRIOS.

A partir de 1º de agosto de 2004, os insumos adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa agropecuária pelas pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal, listados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, destinados à alimentação humana, geram apenas crédito presumido na apuração do PIS/Pasep no regime não cumulativo.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

Os bens e serviços adquiridos com incidência de alíquota zero não concedem direito ao crédito na sistemática de não cumulatividade da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/11/2007 a 30/11/2008 e 01/03/2009 a 31/12/2009

EXPORTAÇÃO INDIRETA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO RESPONSABILIDADE PELA COMPROVAÇÃO.

Para ter o direito ao benefício da não incidência da contribuição a empresa que realiza exportação indireta deve comprovar o fim específico de exportação, demonstrando que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Essa última, por sua vez, somente responde pela contribuição que não foi paga se deixar de exportar as mercadorias adquiridas, com o fim específico de exportação, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora.

COFINS. SUSPENSÃO. ATIVIDADE AGROPECUÁRIA. CONDIÇÕES.

A suspensão da contribuição pelo vendedor estava condicionada à declaração formal fornecida pelo adquirente informando àquele o destino que seria dado ao insumo agropecuário adquirido.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AGROPECUÁRIOS.

A partir de 1º de agosto de 2004, os insumos adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa agropecuária pelas pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou humana, geram apenas crédito presumido na apuração da Cofins no regime não cumulativo.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

Os bens e serviços adquiridos com incidência de alíquota zero não concedem direito ao crédito na sistemática de não cumulatividade da contribuição.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformada com tal decisão, a Recorrente tempestivamente protocolou recurso voluntário reiterando seus argumentos anteriormente apresentados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Antes de se fazer qualquer análise do mérito, entendo necessário transpor a questão da preliminar de nulidade pela correção do auto de infração pro meio de diligência.

Para tanto, inicio transcrevendo trecho da decisão recorrida que trata do tema, senão vejamos:

Preliminar de Nulidade – Correção do Auto de Infração

Após a realização de diligência determinada por essa DRJ, a autoridade fiscal a quo, por meio do Termo de Informação Fiscal L008/ 2013 e anexos, corrigiu o valor total a ser considerado como receita de suspensão não comprovada. Admitiu ela que cometeu um erro na transposição dos valores do anexo V para o anexo IX, colocando nesse último anexo (na linha “Distribuição de Receitas” de cada um dos demonstrativos mensais) os valores relativos à suspensão comprovada ao invés de suspensão não comprovada. No intuito de corrigir esse equívoco, bem como outros erros de transcrição, a autoridade fiscal refez os Anexos V e VI, detalhando e esclarecendo os valores que devem ser considerados como base de cálculo das contribuições à título de receita com suspensão não comprovada. Apurou, também, os novos valores mensais das contribuições para o PIS e a Cofins que devem constar dos autos de infração, refazendo os Anexos IX (Conferência da Apuração de PIS e Cofins), Anexo XII (Resumo de Débitos e Créditos Apurados e Resumo da Utilização de Créditos – Apuração do Fisco) e Anexo XIII (Controle de Utilização e de Saldos Apuração do Fisco). A contribuinte, por sua vez, após o conhecimento da citada diligência apresentou um documento denominado “Complemento à Impugnação” por meio do qual defende, em síntese, a nulidade dos autos de infração em face do erro cometido, bem como a impossibilidade de alteração dos lançamentos.

No entanto, em que pese toda a argumentação desenvolvida nas trinta e sete páginas do referido documento, é de se verificar, primeiramente, que o

citado erro não pode ser tratado como causa de nulidade dos lançamentos tributários, uma vez que, como visto acima, somente pode ser considerado nulo aquele lançamento que tenha sido lavrado por pessoa incompetente, nos termos do Inciso I, art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, fato que comprovadamente não ocorreu no presente processo.

Quanto à tipificação do erro cometido, o fato é que no entendimento da administração tributária o mesmo deve ser tratado como inexatidão material, nos termos do §3º art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual prevê:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligência ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art.28, in fine (Redação dada pelo art.1º da Lei nº 8.784, de 1993).

(...)

*§3º Quando em exames posteriores, diligências ou perícias, realizadas no curso do processo, forem verificadas **incorrekções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência**, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para a impugnação no concernente à matéria modificada. (Parágrafo acrescido pelo art.1º da Lei nº 8.784, de 1993). (Grifos Nossos)*

*Conforme se verifica pela leitura do § 3º acima, a lavratura de novos lançamentos (ou lançamento complementar) somente deve ser realizada quando as incorrekções, omissões ou inexatidões resultarem em três situações a saber: **1) agravamento da exigência; 2) inovação, e; 3) alteração da fundamentação legal da exigência.***

No presente caso, observa-se, analisando-se o Termo L008/2013 (mais especificamente o quadro constante no parágrafo nº 27), que a correção do erro de transcrição ocasionou duas situações distintas frente ao § 3º retrocitado: 1ª) A de desnecessidade de novo lançamento para os meses em não houve agravamento da exigência; 2ª) A de necessidade de novo lançamento (ou lançamento complementar) para os meses em que houve agravamento da exigência.

É bom que se esclareça, no entanto, que a correção do erro nessas duas situações acima listadas, no sentido de substituir os valores relativos às receitas suspensas comprovadas pelas receitas suspensas não comprovadas, não resulta nem em inovação e nem em alteração na fundamentação legal da exigência, não sendo necessária, portanto, em razão da inocorrência dessas situações, a aplicação do § 3º citado para o fim de se realizar novos lançamentos (ou lançamentos complementares).

Os documentos constantes do processo demonstram de forma irrefutável que o erro tratado é de inexatidão material e que a correção do mesmo não traz qualquer inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência. Analisando-se o processo constata-se que todos os documentos coletados e/ou produzidos, relativamente às receitas com suspensão, tinham como único objetivo o de verificar a conformação das saídas tratadas como suspensas pela interessada com a legislação de regência da matéria.

Verifica-se, também, que os anexos V e VI foram construídos para demonstrar e detalhar tanta as receitas suspensas não comprovadas como as

receitas suspensas comprovadas. E, por fim, constata-se que toda a argumentação desenvolvida pelo fiscal no Termo L001/ 2012 está voltada para fundamentar na legislação de regência da matéria os motivos dos ajustes nas receitas suspensas, ou seja, o motivo pelo qual as receitas suspensas foram consideradas como não comprovadas.

Por fim, é de se dizer que a correção da inexatidão material, bem como das duas situações geradas pela mesma, será tratada de forma detalhada, em tópico específico (Das Receitas com Suspensão), na análise do mérito. (grifos no original)

Como se observa nos autos, após a diligência solicitada pela DRJ, o agente fiscal afirmou existir erro no montante das saídas com suspensão, consideradas não comprovadas e que devem ser consideradas na apuração dos ajustes finais das contribuições, sendo que este valor seria de R\$ 73.600.425,84 e não R\$ 143.734.493,41.

Diante disso, foi elaborada nova apuração mensal das contribuições considerando os adequados valores de saídas suspensas não comprovadas, havendo a substituição dos anexos V, VI, IX, XII e XIII do auto de infração.

Apenas para lembrar, os montantes objeto da autuação inicial foram:

- Saídas com suspensão informadas pela Recorrente R\$ 217.334.919,25
- Saídas com suspensão reconhecidas pelo fiscal R\$ 143.734.493,41
- Saídas que deveriam ser tributadas R\$ 73.600.425,84

Vê-se que o montante de R\$ 143.734.493,41 atenderia todos os requisitos legais para gozar da suspensão de PIS e COFINS, não devendo ser tributado.

A diligência realizada conclui justamente o contrário ao afirmar que as saídas com suspensão foram no valor de R\$ 73.600.425,84, o que faz com que o valor de R\$ 143.734.493,41 passe a ser a quantia que deveria ser submetida à tributação.

Se a Recorrente já teria comprovado para a fiscalização que as saídas com suspensão alcançavam a quantia de R\$ 143.734.493,41, não parece possível através de diligência “corrigir” o montante para R\$ 73.600.425,84.

O cerne da questão não passa simplesmente pela alteração na fundamentação legal da exigência, como apontado na decisão recorrida, mas sim no seu agravamento.

Ora, o §3º art. 18 do Decreto nº 70.235/72 deve ser lido não da forma como foi feito pela decisão recorrida, pois existem ali duas situações independentes apontadas para lavratura de novo auto de infração, ou seja: (i) incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial; e (ii) inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência.

No caso concreto, temos a ocorrência do item (i) acima, inclusive referendado na própria decisão *a quo* [*“a correção do erro de transcrição ocasionou duas situações distintas frente ao § 3º retrocitado: 1ª) A de desnecessidade de novo lançamento para os meses em que não houve agravamento da exigência; 2ª) A de necessidade de novo lançamento (ou lançamento complementar) para os meses em que houve agravamento da exigência”*].

Além disso, antes mesmo de se analisar as disposições do Decreto nº 70.235/72, é mister lembrar que qualquer situação que contrarie o artigo 142 do CTN já seria suficiente para a declaração da existência de vício material no auto de infração.

A respeito do tema transcrevo trecho do acórdão 3202-000.443 de minha relatoria também aplicável ao caso concreto que tratou da questão vício material em razão do erro na identificação do sujeito passivo:

Analizando os conceitos de "vício formal" e "vício material" trazidos pelo magistrado federal Leandro Paulsen, tem-se que vício formal é aquele atinente "ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário". Em contraposição, "vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei" ("Direito Tributário — Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência". 9ª ed., p. 1,112).

Diante deste cenário não se pode afirmar que o vício identificado nos presentes autos tenha caráter de vício meramente formal. O erro na identificação do sujeito passivo não diz respeito à mera inobservância de procedimento e/ou documento que formalizou o crédito tributário, mas sim, à própria relação jurídica tributária.

Vale lembrar o que já decidiu este Conselho sobre o erro na identificação do sujeito passivo:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE – VICIO FORMAL – LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA

Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato

de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto, no art. 173, II, do CTN."

(1º CC - 8ª Câmara Recurso n 143.020 Relator: Nelson Lósso Filho Sessão de 23/02/2005).

A questão atinente à correta identificação do sujeito passivo da relação jurídica tributária diz respeito à legitimidade passiva desta relação, o que afasta, assim, a alegação de mera mácula de cunho formal, eis que concernente à própria observância do art. 142 do CTN:

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

O dispositivo acima transcrito cuida da própria conceituação do lançamento tributário, que deve ser decorrente da valoração jurídica do fato tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. A não observância do lançamento tributário, nos termos do art. 142 do CTN, traduz erro de natureza substancial e enseja a nulidade do auto de infração.

No mesmo sentido, destaco a decisão do ilustre Conselheiro desta Turma, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, no acórdão 3202-000.633, *verbis*:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL A nulidade do lançamento, por vício material, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma ("motivação"), seja em seu consequente ("conteúdo"). O "conteúdo" tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer "nascer" a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Com isso, o lançamento introduz uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico instaurando relação jurídico-tributária, prevista no consequente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Erro na apuração da base de cálculo configura "defeito" no enunciado da norma individual e concreta produzida pelo Fisco, mais precisamente em seu consequente - no aspecto quantitativo, maculando o lançamento, devendo ser declarado nulo por vício material. O ato administrativo do lançamento para ser inserido validamente no ordenamento jurídico deve, além de ater-se à boa forma (artigo 10 do Decreto nº

70.235/72), atender aos requisitos (de conteúdo/materiais) prescritos no artigo 142 do CTN, dentre os quais “calcular o montante do tributo devido”.

Ainda que assim não o fosse, o artigo 7º da Lei nº 10.637/2002 estabeleceu a responsabilidade da empresa exportadora pelo pagamento de impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, nos casos de aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação. Nesse sentido, inclusive, é a decisão constante do acórdão deste Conselho nº 1401-00.522, de 2001.

Por fim, no caso das receitas com suspensão de PIS e COFINS, lembro dois pontos: (i) para as notas fiscais onde não constou a suspensão, as Soluções de Divergência da COSIT 15 e 16, de 2012, uniformizam o entendimento de que a suspensão se aplica, mesmo que o vendedor dos insumos não especifique nas notas fiscais a suspensão e determinam expressamente que “O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004”; e (ii) para as demais notas, além de constar expressamente a suspensão das contribuições, a Recorrente obteve as declarações dos adquirentes em datas posteriores aos períodos ou com reconhecimento de firma posterior, sendo que a legislação não veda tais práticas, mas apenas exige referidas declarações, cumprindo, a meu ver, o objetivo da norma que é deixar explícito que as operações gozam de suspensão e impedem o crédito na etapa subsequente.

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade do auto de infração por vício material.

Gilberto de Castro Moreira Junior