



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

Processo nº 11075.000184/2007-35
Recurso nº 886.530 Voluntário
Acórdão nº 3302-01.000 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de junho de 2011
Matéria Cofins
Recorrente PIRAHY ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 28/02/2002 a 31/01/2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS.

O mandado de procedimento fiscal - MPF inclui, obrigatoriamente, a verificação da correta apuração da base de cálculo de todos os tributos federais dos últimos cinco anos. Além disso, eventual falta de inclusão de tributo ou período não implica nulidade, por se tratar de instrumento de controle administrativo não essencial à validade do lançamento.

AÇÃO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO. PRAZO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

A concessão de prazos menores do que vinte dias, quando não há oposição aos pedidos de prorrogação apresentados pela interessada e não há demonstração de prejuízo para a apuração dos valores lançados, não implica nulidade do procedimento fiscal. O cerceamento de defesa somente pode ocorrer na fase litigiosa do procedimento de apuração e exigência de crédito tributário.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 28/02/2002 a 31/01/2004

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, DE 1998. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

A ampliação do conceito de faturamento às demais receitas pela Lei nº 9.718, de 1998, é inconstitucional, segundo decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 28/02/2002 a 31/01/2004

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, DE 1998. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

A ampliação do conceito de faturamento às demais receitas pela Lei nº 9.718, de 1998, é inconstitucional, segundo decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Alexandre Gomes e Fabiola Cassiano Keramidas, que davam provimento integral.

Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra e Alexandre Gomes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 305 a 328) apresentado em 14 de maio de 2010 contra o Acórdão nº 18-11.605, de 20 de novembro de 2009, da 2ª Turma da DRJ/STM (fls. 286 a 302), cientificado em 20 de abril de 2010, que, relativamente a auto de infração de Cofins e PIS dos períodos de janeiro de 1996 a janeiro de 2004 (Cofins) e janeiro de 1996 a novembro de 2002 (PIS), considerou procedente em parte a impugnação, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar questões que envolvam inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos legislativos ou normativos, bem como de afronta a princípios constitucionais.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade do procedimento fiscal mesmo que haja eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADES.

A atividade de lançamento é obrigatória e vinculada. Detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

EXIGÊNCIA FISCAL. FORMALIZAÇÃO.

Não comprovada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem nos arts. 7º, 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade, quer dos lançamentos, quer do procedimento fiscal que lhes deu origem.

PIS. COFINS. FISCALIZAÇÃO. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

A legislação de regência permite a fixação de um prazo máximo para atendimento das solicitações no decurso da fiscalização, não havendo, pois, óbice legal à concessão de prazo inferior a vinte dias para atendimento à intimação, desde que respeitados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2004

DECADÊNCIA. COFINS. PIS.

Afastada a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal, em face da edição da Súmula Vinculante nº 08, de 2008, e tendo havido pagamento parcial das contribuições devidas, considera-se que o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2004

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.
INCIDÊNCIA.*

*Os créditos presumidos de ICMS integram a base de cálculo da
contribuição, a título de receita operacional.*

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

*Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de
venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da
fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à
emissão desses documentos.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2004

*BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.
INCIDÊNCIA.*

*Os créditos presumidos de ICMS integram a base de cálculo da
contribuição, a título de receita operacional.*

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

*Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de
venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da
fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à
emissão desses documentos.*

Impugnação Procedente em Parte

O auto de infração foi lavrado em 21 de fevereiro de 2007, de acordo com o termo de fls. 62 a 81.

Basicamente, a Fiscalização apurou a não inclusão de “crédito presumido de ICMS” e de descontos incondicionais (“bonificações concedidas”, “bonificações financeiras” e “descontos concedidos”) na base de cálculo das contribuições.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

*Contra a empresa antes qualificada foram lavrados dois Autos
de Infração, a saber:*

*a) o de fls. 07/14, com os demonstrativos de fls. 15/33 e o
Relatório de Auditoria Tributária de fls. 62/81, formalizando a
exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade
Social - COFINS no valor de R\$ 784.433,33, acrescido da multa
de ofício de 75% e juros de mora regulamentares, resultante da
observação da falta ou insuficiência de recolhimento da
contribuição, tendo como base legal os arts. 1º e 2º da LC nº 70,
de 1991; os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com as*

alterações legais; os arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002; os arts. 1º, 2º e 5º da Lei nº 10.833, de 2003;

b) o de fls. 34/41, com os demonstrativos de fls. 42/60 e o Relatório de Auditoria Tributária de fls. 62/81, formalizando a exigência da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS no valor de R\$ 267.005,75, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares, resultante da observação da falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, tendo como base legal os arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da MP nº 1.212, de 1995, e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715, de 1998; os arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715, de 1998; os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998; os arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002.

A contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 21/02/2007 (AR de fl. 270) e em 19/03/2007 apresentou, através de procurador, a impugnação de fls. 221/258, onde, de forma sintética, argumenta:

[...]

VIOLAÇÃO ÀS REGRAS QUE EXIGEM MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL PRÉVIO E ESPECÍFICO

[...]

VIOLAÇÃO À REGRA LEGAL QUE FIXA EM VINTE DIAS O PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

VIOLAÇÃO À REGRA LEGAL DECADENCIAL QUE FIXA EM CINCO ANOS O PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

[...]

VIOLAÇÃO À REGRA LEGAL DECADENCIAL QUE FIXA EM CINCO ANOS O PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

[...]

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E À FUNÇÃO EXECUTIVA DOS REGULAMENTOS

[...]

VIOLAÇÃO AO CONCEITO LEGAL DE FATURAMENTO PELA GLOSA DA EXCLUSÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

[...]

VIOLAÇÃO À REGRA QUE PERMITE A EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS DE DESCONTOS

*INCONDICIONAIS PELA GLOSA DE REDUÇÕES BASEADAS
EM CONTRATOS**[...]*

A DRJ, conforme ementa anteriormente reproduzida, cancelou parte da autuação por causa da decadência, questão não mais abordada pela Interessada no recurso.

Assim é que, no recurso, a Interessada esclareceu contestar a inclusão do crédito presumido de ICMS, de bonificações concedidas e de descontos incondicionais na base de cálculo das contribuições.

Mas, preliminarmente, alegou violação às regras de exigência de MPF prévio para fiscalização, de prazo mínimo de 20 dias para apresentação de arquivos digitais e de fundamentação para efetuar o lançamento.

No mérito, alegou que o crédito presumido de ICMS não representaria receita, que não poderia ser admitida a inclusão de descontos incondicionais com base em instrução normativa e a inclusão de bonificações baseadas em contratos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Em relação à alegação de nulidade, o MPF foi emitido em 11 de agosto de 2006, com ciência em 18 de agosto, e, além de se referir ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do ano de 2002, também referiu-se à Cofins de julho de 2004 a junho de 2006 e à “correspondência entre os valores declarados e escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados execução deste Procedimento”, as chamadas verificações obrigatórias.

Evidentemente, essas verificações abrangeram a apuração da base de cálculo com base na contabilidade dos exercícios de 2001 a 2005.

Considerando que os períodos anteriores foram cancelados pela primeira instância, inexistiu período algum que não esteja abrangido pelo referido MPF e suas prorrogações.

As prorrogações de MPF, conforme art. 13, § 1º, da Portaria SRF nº 6.087, de 2005, não precisam ser científicas ao contribuinte, uma vez que são emitidas eletronicamente e podem ser acompanhadas pela Internet.

Não há razão jurídica para considerar que o MPF, criado por portaria e regulado pela própria Receita Federal, tenha que satisfazer à disposição do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, uma vez que tal decreto não previu a figura do MPF, que não é um substituto para os atos escritos lá previstos.

A falta de ato escrito demonstrando a continuidade da ação fiscal somente teria implicação para efeito do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, no que diz respeito à espontaneidade.

Também não procedem as alegações sobre prazo para apresentação de arquivos e erro ou falta de fundamentação.

No tocante à primeira matéria, não houve demonstração de prejuízo algum à Interessada, razão pela qual, juntamente com os demais fundamentos do acórdão de primeira instância, improcedem as alegações.

Ademais, a Interessada apresentou pedidos de prorrogação de prazo (fls. 87, 104), que não foram negados. Portanto, não é claro que ocorreu violação de direito de defesa.

Não há, ademais, que se falar em direito de defesa antes da lavratura do auto de infração. Se, por conta do prazo concedido pela Fiscalização, houvesse apuração incorreta de tributo ou a Interessada fosse autuada por não cumprir o prazo, tais fatos poderiam ser alegados na impugnação, seriam apreciados e poderiam resultar em cancelamento da autuação ou da eventual multa aplicada. Mas isso não ocorreu.

Tanto assim que a Interessada, embora tenha afirmado não ter tido tempo para apresentar os contratos que justificariam os descontos, não os apresentou no momento apropriado, previsto no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, juntamente com a impugnação.

Em relação à falta de fundamentação, a alegação é descabida, uma vez que o auto de infração especifica todos os períodos, bases de cálculo, data de ocorrência dos fatos geradores, valores, vencimento e razões da autuação, com demonstração da apuração.

O presente lançamento foi efetuado com base na Lei nº 9.718, de 1998, exceto em relação ao PIS dos períodos de dezembro de 2002 a junho de 2004 e à Cofins de fevereiro a junho de 2004.

Conforme demonstrativo de fls. 69 e 70, os valores de crédito presumido de ICMS foram incluídos a partir de setembro de 2001 até junho de 2004.

Assim, nos períodos de fevereiro de 2002 a janeiro de 2004, para a Cofins, e de fevereiro a novembro de 2002, para o PIS, as exigências foram efetuadas com base na Lei nº 9.718, de 1998, relativamente a esse crédito presumido de ICMS.

Inicialmente, é preciso esclarecer que o art. 62 do novo Regimento Interno do Carf, Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009, dispõe o seguinte:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Dessa forma, se o STF já houver se pronunciado definitivamente pelo seu plenário a respeito da inconstitucionalidade de lei, o parágrafo único, I, do artigo acima citado permite que a aplicação da lei seja afastada.

Em 15 de agosto de 2006, publicou-se decisão do Pleno do STF no âmbito dos recursos extraordinários 357.950 e 358.273, transitada em julgado em 5 de setembro, que considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º.

O Acórdão e a ementa tiveram as seguintes redações:

Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim.

Plenário, 15.06.2005.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a

Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.

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. Sobrepe-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.

Portanto, o lançamento é improcedente nos períodos de fevereiro de 2002 a janeiro de 2004, para a Cofins, e de fevereiro a novembro de 2002, para o PIS, as exigências foram efetuadas com base na Lei nº 9.718, de 1998, relativamente ao crédito presumido de ICMS, que não representa faturamento.

Em relação aos demais períodos, adotam-se os fundamentos do acórdão de primeira instância em relação à matéria, uma vez que o Crédito Presumido caracteriza-se como subvenção de custeio e integra o resultado operacional da pessoa jurídica. Portanto, não são recuperação de custo mas receita.

No tocante aos descontos incondicionais, a empresa contesta a IN SRF nº 51, de 1978, segundo a qual os descontos incondicionais, para serem parcelas redutoras dos preços para efeito de base de cálculo, devem constar da nota fiscal. Como alguns descontos feitos pela empresa não constavam das notas fiscais, mas decorriam de contratos ou acordos que reduziram o valor de venda, eles foram glosados para efeito de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Repetiu as mesmas alegações quanto às bonificações concedidas pela empresa e previstas em contrato, que cujas exclusões teriam sido desconsideradas por não constarem das notas fiscais.

A primeira instância esclareceu que IN SRF nº 51, de 1978, e o Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1992, tratariam da matéria da forma entendida pelo auto de infração e que a Portaria MF nº 258, de 2001, art. 7º, vincularia o julgador de primeira instância ao entendimento oficial.

Entretanto, existem razões jurídicas relevantes que suportam tal entendimento.

Se o desconto é concedido por fora da nota fiscal e sob pactuação em separado, então pode simplesmente não ser com concedido, à vista das normas pactuadas.

Ao contrário, se se trata de desconto incondicional, que é parcela redutora do preço de venda, deve constar da nota fiscal, uma vez que, na nota fiscal, deve estar expreso o preço real da mercadoria.

Dessa forma, quando o desconto não consta da nota fiscal, há que se supor que não se trata de desconto incondicional.

No caso dos autos, o fato de haver, supostamente, “contratos periódicos” com clientes sobre o ajuste de preços só faz reforçar tal conclusão.

No caso das bonificações, conforme esclarecido pela própria Interessada, trata-se de concessão de mercadorias ou repasse financeiro, que são “pactuados, em alguns casos, em contratos periódicos de fornecimento e, em outros, a cada negociação [...]”.

O que se deduz é que se paga o preço da nota fiscal e, num momento posterior, a Interessada faz concessões de mercadorias ou repasse financeiro, o que faz com que tais bonificações não se enquadrem como descontos incondicionais.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir a incidência das contribuições cumulativas (período de aplicação da Lei nº 9.718, de 1998) sobre o crédito presumido de ICMS.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco