



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13603.720097/2008-99  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.337 – 3ª Turma  
**Sessão de** 05 de outubro de 2016  
**Matéria** DECADÊNCIA E OUTRAS  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E CENTRAL MINEIRA ATACADISTA CEMA  
FAZENDA NACIONAL E CEMA

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

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS

É condição para que o recurso especial seja admitido que se comprove que colegiados distintos, analisando a mesma legislação aplicada a fatos ao menos assemelhados, tenham chegado a conclusões díspares. Não tendo o colegiado recorrido analisado a matéria de que se pretende recorrer, mesmo a isso instado por meio de embargos, não se pode por falta de prequestionamento, admitir recurso que a pretenda discutir. Os embargos apresentados, por não acolhidos, apenas suscitam a divergência quanto a possível nulidade da decisão.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO DA CONDUTA NAS HIPÓTESES DOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI 4.502/64. A mera reiteração de conduta infracional, ainda que caracterizada pela declaração de valores substancialmente menores do que os devidos, por si só, não é suficiente à qualificação da multa segundo a disposição da Lei 9.430, art. 44, inciso II. Essa exacerbação se sustenta, porém, quando demonstrado pela fiscalização que o contribuinte conhecia os valores corretos apenas tendo-os reduzido na DCTF entregue.

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS

As despesas geradoras de créditos da não cumulatividade das contribuições são apenas aquelas explicitamente apontadas nos atos legais que as instituíram. Todos os valores postulados devem ser comprovados com documentos hábeis e idôneos.

COFINS CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO.

A partir da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718, pelo STF, o faturamento, base de cálculo da contribuição, não pode

corresponder ao somatório de todas as receitas auferidas como ali disposto. Nos termos da remansosa jurisprudência oriunda daquele tribunal, em se tratando de empresa comercial, industrial ou de prestação de serviços, ela está, indubitavelmente restrita ao somatório das receitas da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da combinação de ambos, dúvidas permanecendo apenas quanto às instituições financeiras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício), que conheceu. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, apenas para afastar o alargamento.

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente em exercício.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

EDITADO EM: 08/10/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Valcir Gassen, Júlio César Alves Ramos e Luiz Augusto do Couto Chagas e as Conselheiras Érika Costa Camargos Autran, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello.

## **Relatório**

Sobem ao escrutínio deste colegiado, admitidos que foram por despachos do Presidente da Seção, recursos de ambas as partes contra a decisão consubstanciada no acórdão de nº 3301-00.739 cuja ementa consignou:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2003, 2004

ARGUMENTOS ADUZIDOS. DESNECESSIDADE DE APRECIÇÃO DE SUA TOTALIDADE.

O órgão julgador não está, necessariamente, obrigado a rebater todos os argumentos apresentados pela contribuinte se por outros motivos tiver firmado seu convencimento.

DECADÊNCIA.

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deverá ser aplicada a regra geral, de decadência prevista no art. 173, I, do CTN.

#### SOLIDARIEDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Deve ser excluído da condição de solidariamente obrigado, consoante art. 124, I, do CTN, aquele cujo "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", objeto do lançamento, não tenha sido devidamente comprovado pelo fisco.

**ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE** São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem, de modo a elidir o lançamento.

#### BASE DE CÁLCULO INCLUI ICMS.

Incorpora-se o valor do ICMS à base de cálculo do Pis e da Cofins, vez que integra o faturamento, não havendo previsão legal para sua exclusão.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A existência de diversas provas indiciárias, contundentes, congruentes e convergentes, demonstrando a utilização reiterada de notas fiscais inidôneas denotam o objetivo de reduzir os valores devidos das contribuições, o que constitui evidente intuito de fraude, fato que autoriza a aplicação de multa qualificada.

#### MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A não apresentação de arquivos magnéticos, cuja obrigatoriedade de manutenção e apresentação está prevista nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91, enseja o agravamento da penalidade.

#### JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É jurídica a exigência dos juros de mora com base na taxa Selic.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Como se vê, trata-se de autuações de PIS e de COFINS que contemplam a sistemática cumulativa desta última (2003 até janeiro de 2004), da qual resultaram, sinteticamente, glosas de créditos da não-cumulatividade (para ambas) e constatação de redução indevida da base de cálculo da COFINS cumulativa informada na DCTF reiteradamente a menor do que aquela apurada pela própria empresa em sua contabilidade. Esta última infração foi considerada qualificada, exacerbando-se o percentual da multa para 150% da contribuição devida.

Foi promovida no lançamento a responsabilização solidária de pessoas físicas sócias e administradoras da empresa, bem como da empresa Ivagro Agropecuária, todos por, no entender da fiscalização, se enquadrarem no que dispõe o art. 124, I do CTN.

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração alegando omissão do julgado por não ter abordado a questão da confusão patrimonial que justificaria o enquadramento da empresa Ivagro como solidária. Os embargos não foram admitidos, porém.

O especial da Fazenda ataca essa exclusão da responsabilidade solidária da empresa Ivagro trazendo como paradigmas exatamente acórdãos que aceitaram a confusão patrimonial como suficiente ao enquadramento nas disposições do art. 124, I do CTN. Afirma que há até mesmo decisão judicial reconhecendo a solidariedade apontada no lançamento.

Já o especial do sujeito passivo foi admitido apenas com respeito a três das nove questões suscitadas: alargamento da base de cálculo, cômputo de créditos da não-cumulatividade sobre despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades empresariais e qualificação da infração com conseqüente fixação da multa no percentual majorado para 150% das exações.

Houve contrarrazões de ambas as partes.

Este o relatório.

## Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Começando, como de praxe, pelo reexame da admissibilidade dos recursos, concordo com o pronunciamento constante do despacho de admissibilidade que admitiu parcialmente o do contribuinte, porquanto demonstradas as divergências. Mas dirijo com respeito ao da Fazenda.

É que, conforme relatado, a decisão recorrida não abordou aspecto que a Fazenda considerava fundamental, qual seja, a confusão patrimonial entre a CEMA e a IVAGRO. E tanto isso era, para ela, fundamental que ela apresentou embargos alegando omissão sobre ponto a que se deveria referir o acórdão.

Ora, é já consolidada neste colegiado a jurisprudência de que, em tais casos, somente duas possibilidades se abrem à interposição do especial. No primeiro caso, o colegiado embargado reconhece a omissão e a *supra*, pronunciando-se expressamente sobre o ponto alegado mas mantendo sua decisão ao rejeitar a pretensão do embargante. Para tal situação, basta ao insatisfeito encontrar paradigma que cuide do mesmo tema, em relação a fatos assemelhados, para que seja cabível o especial. E cabe à CSRF enfrentar o tema e dirimir a flagrante divergência.

No presente caso, deveria o colegiado ter dito por que ou não considerava que os fatos caracterizassem confusão patrimonial ou que, mesmo ela ocorrendo, entende não ser isso suficiente à aplicação do art. 124, I.

Na outra hipótese, o colegiado não admite ter ocorrido omissão e não conhece dos embargos, como foi o caso. Para tais situações, não se forma divergência com respeito ao mérito em si, na medida em que a decisão não se pronuncia sobre ele. A única divergência que se pode admitir, então, é sobre a necessidade daquele pronunciamento, que leva à nulidade da decisão proferida se a CSRF concordar que deveria mesmo ter havido tal pronunciamento. Mas cabe ao recorrente aduzir isso e trazer paradigma que sustente tal necessidade.

Assim o é porque, já se disse inúmeras vezes, a CSRF não atua como uma mera terceira instância administrativa, destinada a simplesmente rever as decisões das câmaras julgadoras, como fazem estas em relação às decisões das DRJ. Ela é uma instância **especial**,

acionável apenas para resolver divergências interpretativas entre aqueles colegiados. Essencial, pois, que dois deles tenham-se pronunciado antagonicamente sobre dado tema.

O especial da Fazenda, mais uma vez, não atentou para esse fato e pretende que discutamos algo que não consta do acórdão recorrido, como aliás ela própria ora recorrente apontou em embargos.

Não conheço, pois do especial fazendário e passo ao exame do recurso do contribuinte.

A primeira circunstância nele discutida - aplicação de multa exacerbada em virtude de declaração reiteradamente a menor em DCTF - não é nova neste colegiado. Quanto a ela, já me posicionei<sup>1</sup> ressaltando a necessidade de que a fiscalização demonstre que o declarante tinha pleno conhecimento do valor correto. Peço vênica para transcrevê-la aqui:

*Entendo que o recurso observou os requisitos de admissibilidade previstos no Regimento dos Conselhos de Contribuintes vigente quando proferida a decisão que ele pretende atacar, sendo certo que foi ela tomada por maioria e foram apontados os dispositivos legais supostamente contrariados. Dele conheço, pois.*

*Mas não vejo motivos para sua reforma, valendo aqui repetir os argumentos da dra Sílvia para afastar a qualificação da multa:*

Sobre a multa aplicada, registre-se que não consta destes autos nenhuma peça fiscal em que tenha sido descrita e tipificada a conduta infracionária a que se pretende cominar a penalidade em questão, limitando-se a fiscalização a indicar, no auto de infração, a capitulação legal da multa e, na descrição dos fatos do referido auto, a relatar que:

(...)

*O sujeito passivo declarou no período em exame, de 01/10/1999 a 01/07/2004, para a Receita Federal, para fins de apuração da Cofins valores de receitas de vendas em torno de 5% a 10% dos valores registrados em seus livros fiscais e contábeis, conforme cópias das Demonstrações do Livro Diário, em anexo, o que caracteriza não haver incorrido em erro de fato, ao preencher as declarações enviadas à Receita Federal.*

Ora, do fato de não se ter configurado erro de fato da contribuinte não pode emergir presunção da ocorrência de conduta dolosa capaz de dar azo à aplicação da multa de ofício em percentual duplicado, mormente considerando que a capitulação legal da multa no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, vigente à época da autuação, referia-se aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais tratam da sonegação, da fraude e do conluio, respectivamente, e nenhuma dessas práticas foi especificamente imputada à contribuinte.

<sup>1</sup> Acórdão 9303-003.047 julgado em agosto de 2014

Portanto, a meu ver, nessa matéria, a acusação fiscal foi deveras deficitária, laborando em desfavor da defesa da autuada que, na peça recursal, limitou-se a alegar a ausência do dolo e a falta de comprovação pela fiscalização da ocorrência de fraude. Em face disso, não vislumbro possibilidade de prosperar a exigência da multa em percentual duplicado.

*A esses argumentos - com os quais concordei na ocasião - apenas acresço que, em meu entender, não é a mera reiteração de conduta que pode permitir a presunção de que o contribuinte agiu com "evidente intuito de fraude". Muito mais importante, a meu ver, é que se consiga demonstrar que a contribuinte apurara corretamente, em seus livros contábeis, o valor da contribuição a recolher, omitindo parte dele apenas no momento em que o declarara à Fazenda Nacional. Obviamente, tal prova compete à autoridade fiscal e, neste caso, longe esteve ela de promovê-la.*

*Somente não comungo do entendimento da dra. Sílvia no ponto em que afirma que não se configuraria a fraude mesmo que o valor declarado à SRF fosse inferior àquele que o próprio sujeito passivo apurou em sua contabilidade. Nesse caso, penso eu, a reiteração da conduta é, sim, relevante, para afastar a possibilidade de erro de transcrição, impondo-se a qualificação a menos que a empresa possa encontrar uma outra justificativa convincente para a divergência. No presente caso, a fiscalização afirma (Descrição dos Fatos, fl. 5), como transcrito pela dra. Sílvia, que a empresa declarara à SRF receita equivalente a entre 5% e 10% da contabilizada. Ocorre que não é isso que se extrai dos documentos juntados por ela mesma, fiscalização, nos autos.*

*Com efeito, às fls. 44 a 49 constam "Demonstrações do Resultado" que contêm os valores anualizados das receitas e das contribuições contabilizados pela empresa. Já às fls. 63 a 67 juntou a autoridade extratos das DCTF entregues em que apenas constam os valores mensais das contribuições. Como se sabe, as receitas somente são declaradas à SRF nas DIPJ, que não foram juntadas nos autos.*

*Pois bem, confrontando-se o que é possível com os documentos juntados, isto é, apenas as contribuições declaradas às contabilizadas (DCTF contra Demonstração de Resultado) conclui-se que há perfeita compatibilidade. Mais claramente, a soma anual dos valores mensais apostos nas DCTF corresponde exatamente àqueles apurados contabilmente.*

*Em suma, com a prova coligida o que se pode afirmar é que os valores contabilizados e declarados das contribuições são bastante inferiores àqueles a que se chega aplicando a alíquota sobre a totalidade das receitas de vendas contabilizada. Ele não é, porém, nem um valor fixo nem um percentual fixo, ao que deve ser acrescido que a fiscalização intimou a empresa a justificar as diferenças e não obteve resposta.*

*A qualificação da multa decorre, pois, da reiteração, ao longo de cinco anos, de apurar e declarar valores significativamente menores do que os devidos e nada justificar à fiscalização*

*quando regularmente intimada. Esses são os fatos a examinar com o que se tem nos autos.*

*E com eles não entendo cabível a qualificação.*

*Não estou com isso a defender que em todos os casos assemelhados não caiba a presunção, embora sempre seja de bom alvitre intimar a empresa a prestar esclarecimentos. É quase impossível que eles sejam apresentados convincentemente quando o valor recolhido é sempre o mesmo (caso julgado por nós da mesma quarta Câmara do Segundo Conselho, em que sempre se recolhiam R\$10,00) ou o percentual das receitas é o mesmo (10% ou 5%, por exemplos).*

*O que se tem, pois, de ponderar é se a ausência de justificativa por parte da fiscalizada é suficiente à qualificação. Considero que não. Com efeito, o que isso demonstra é que a empresa queria mesmo, deliberadamente, pagar menos (bem menos) do que era devido, não tendo incorrido em mero erro de interpretação ou de transcrição de valores. Mas partilho o entendimento da relatora da decisão combatida no sentido de que isso não basta para impor-se a exacerbação do percentual.*

*Assim penso porque o inciso II do art. 44 da Lei 9.430 remete aos arts. 71 a 73 da Lei 4.502 para a configuração do “evidente intuito de fraude” que a primeira coloca como condição a qualificar-se a multa. Nesta última, no entanto, não se encontra tal expressão. Ai se encontram as definições de sonegação (art. 71), fraude (art. 72) e conluio (art. 73).*

*Como se sabe, a primeira se define pela prática deliberada de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou suas circunstâncias materiais. Nada nos autos indica ter ocorrido isso: os valores que serviram de base de cálculo para o lançamento estavam na contabilidade da empresa e haviam sido corretamente declarados à SRF (ao menos não se pode dizer o contrário quanto às receitas dada a omissão relativa às DIPJ).*

*Do mesmo modo, não demonstrou a fiscalização que a empresa tivesse cometido fraude nos termos do art. 72 daquela lei. Esta poderia se configurar efetivamente se os valores de receitas declarados em DIPJ fossem sistematicamente inferiores àqueles contabilizados, ou mesmo se os valores das contribuições declarados em DCTF fossem sistematicamente menores do que os apurados contabilmente. Também não o conseguiu demonstrar a fiscalização.*

*Por fim, de conluio (art. 73) nem se cogita.*

*Mantenho, por isso, a decisão no ponto, afastando a qualificação da multa.*

*E com ela cai, também, a fundamentação para que a decadência possa ser contada pela regra do art. 173, I, especialmente*

*porque na própria acusação fiscal há o reconhecimento de que a empresa recolheu os valores que declarou (fls. 22 e ss).*

*Voto, por isso, por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.*

*É como voto.*

Como espero que tenho ficado claro aí, já em 2014, mantinha o entendimento de que não é a mera reiteração da conduta de informar na DCTF valores menores (mesmo que bastante menores) do que o devido que basta para qualificar a infração e, conseqüentemente, exacerbar a multa ao percentual de 150% do tributo.

É preciso que a autoridade fiscal consiga demonstrar que a atitude é consciente, dolosa, que é o requisito essencial das hipóteses presentes no art. 44, II da Lei 9.430/96, que remete aos arts 71 a 73 da Lei 4.502/64. Disse na ocasião, também, que cabe a ela, autoridade fiscal, enquadrar a situação em uma daquelas hipóteses.

No processo votado em 2014 nada disso estava presente, motivo pelo que rejeitei a qualificação, negando provimento ao recurso da Fazenda.

Neste, porém, dá-se precisamente o oposto: a fiscalização aponta ter ocorrido sonegação (art. 71) por conta de o contribuinte ter corretamente apurado ambas as contribuições em sua contabilidade (que traz aos autos) e, mais, tê-las informado corretamente em DIPJ, mas, mesmo assim, ter, reiteradamente, informado valores significativamente menores na DCTF.

Nesse caso, sem nenhuma dúvida, a reiteração somente labora contra o declarante, que já não mais se pode valer da dúvida razoável quanto à correta apuração. Afaste-se, portanto, a hipótese de erro na determinação do quanto a declarar e não se pode escapar da intenção de encobrir o verdadeiro montante devido, situação que, a meu ver, se enquadra, à saciedade no citado art. 72 da Lei 4.502/64.

Nego, por isso, provimento ao recurso do sujeito passivo nesse ponto.

O último ponto de seu recurso diz respeito ao alargamento da base de cálculo, afastado com base na inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/98 reconhecida pelo STF.

Nesta matéria, não há como não lhe dar visto não haver mais dúvida quanto ao descabimento da exigência sobre receitas outras que não as relativas a venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, nos termos da remansosa jurisprudência oriunda do excelso pretório, quando se trate de empresa comercial como aqui. Com efeito, mesmo que se adote como conceito de faturamento aquele preconizado pelo e. ministro Peluso, a saber, "o conjunto das receitas oriundas das atividades empresariais", em se tratando de empresas industriais, comerciais e de serviços, parece indubitável que ele se restringe ao das receitas de vendas e de prestação de serviços.

Como se sabe, ali apenas pende questão envolvendo as instituições financeiras, para as quais, aí sim, os dois conceitos não coincidem.

É igualmente incontroverso que o nosso regimento permite o afastamento de normas já consideradas inconstitucionais pelo STF. No atual, é o art. 62<sup>2</sup>, valendo o reforço de que o dispositivo já se encontra, até mesmo, revogado.

Dou, pois, provimento ao apelo quanto a isso.

A última matéria, relativa aos créditos da não-cumulatividade, foi enfrentada com a costumeira profundidade pelo dr. Maurício Taveira, não admitindo sequer acréscimos aqui.

Como lá está muito bem demonstrado, as glosas dizem respeito a valores que a empresa não conseguiu comprovar, mesmo instada pela fiscalização; a operações inexistentes e a despesas que, embora comprovadas, não dão direito a crédito.

Peço vênia, pois, para considerar aqui transcritos os seus fundamentos, que leio em sessão, para negar provimento ao recurso também quanto a isso.

Em conclusão, não conheço do apelo fazendário e dou parcial provimento ao do sujeito passivo apenas para afastar o alargamento.

É como voto.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

---

<sup>2</sup> 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.

§ 1º 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 definitiva do Supremo Tribunal Federal;