



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

Processo nº 13864.000291/2006-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-001.648 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/2004

RECURSO VOLUNTÁRIO

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. OMISSÃO DE MANIFESTAÇÃO SOBRE PONTO DA DEFESA DO CONTRIBUINTE. VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Deve a autoridade julgadora manifestar-se de forma fundamentada sobre todos os pontos de defesa arguidos pelo sujeito passivo em sua impugnação, ainda que seja para fundamentadamente rejeitá-los, sendo que a omissão quanto a ponto sobre o qual deveria manifestar-se caracteriza cerceamento do direito de defesa e ao devido processo legal administrativo, devendo ser anulada a decisão por vício formal, para que outra seja proferida em seu lugar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, anular os autos a partir da decisão da DRJ.

(assinado digitalmente)

Nayra Bastos Manatta - Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

CÓPIA

Relatório

Versam estes autos de Auto de Infração, que constituiu um crédito tributário total de R\$ 10.381.441,97 (dez milhões, trezentos e oitenta e um mil, quatrocentos e quarenta e um reais e noventa e sete centavos), somados o principal, juros de mora e multa de ofício calculados até a data de 30/11/2006.

Adoto o relatório da DRJ, que bem contextualiza o lançamento, em síntese:

Anos-calendário 1999 a 2002:

Em análise da escrituração contábil do contribuinte supra, através dos Livros Balancete de Verificação (fls. 146 a 254), verificou-se que os débitos apurados de Cofins não haviam sido integralmente declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). (fl. 43 a 73).

...

A apuração das diferenças da Cofins encontradas foram demonstradas nos Demonstrativos de Diferenças Apuradas PIS-Cofins 1999, 2000, 2001 e 2002, anexos ao Termo citado (fls. 343 a 348). Os valores componentes do Demonstrativo foram obtidos a partir dos Livros Balancete de Verificações entregues pelo contribuinte (fls. 146 a 254).

Em resposta ao Termo acima citado, o contribuinte apresentou os esclarecimentos e documentação conforme fls. 355 a 405. No item 3 (fl. 356v) referente à Cofins, o contribuinte alega que "Para os anos de 1999, 2000, 2001, 2002 (até outubro), a TI Brasil informa que optou por recolher o PIS e COFINS apenas sobre as receitas de vendas de bens e serviços (faturamento), tendo em vista a falta de matriz constitucional a validar a base de cálculo criada pela Lei nº 9.718/98. Não foi por outro motivo, aliás, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal recentemente declarou a inconstitucionalidade da base de cálculo prevista pela referida legislação ordinária.

No entanto, não foi apresentada a decisão proferida pelo STF nem, tampouco, comprovada que a decisão favorável era integrante de processo em que a contribuinte supra fosse parte.

Em 08.10.04, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal 02 (...), no qual, em seu item 01, foi solicitado à empresa que informasse a existência de processo judicial em que fosse parte questionando a exigibilidade de tributos e contribuições federais. Solicitou-se, também, que se anexasse cópia das petições iniciais e decisões proferidas.

Em resposta, foi apresentada a documentação constante às fls. 281 a 311, na qual verifica-se que a contribuinte é parte do processo judicial nº 1999.61.03.001318-2 em que se questiona a mudança da base de cálculo e da alíquota da COFINS determinada pela Lei 9.718/98.

Em análise a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região em 12.11.2003, verifica-se que a decisão referente ao questionamento sobre a base de cálculo determinada pela Lei 9.71/98 foi desfavorável ao contribuinte (fl. 310v).

Em consulta processual no TRF da 3ª Região (fl. 312) verifica-se que houve interposição de recurso da decisão do TRF e que processo foi remetido ao Superior Tribunal de Justiça.

Tendo em vista a decisão desfavorável ao contribuinte e a não comprovação de declaração em DCTF das diferenças apuradas, efetuamos o presente lançamento de ofício.

Anos Calendário 2003 e 2004

Em análise a escrituração contábil do contribuinte supra, através dos Livros Razão, conta Cofins a recolher (2130104), verificou-se que os débitos apurados de Cofins não haviam sido integralmente declarados na (..) DCTF.

O contribuinte foi intimado em 31.03.2006, através do Termo de Intimação Fiscal 10 (..), a apresentar, em meio magnético, tendo em vista a grande quantidade de lançamentos existentes, a conta de passivo mensal, escrituradas no Livro Razão, Cofins a recolher dos anos-calendários 2003, 2004 e 2005. Foi apresentada a mídia eletrônica C-D-R conforme fl. 2, anexo 1, do presente processo.

Após análise da resposta apresentadas, foram identificados valores de Cofins a recolher que não se encontravam declarados em DCTF.

...

As diferenças encontradas referentes aos anos-calendário 2003 e 2004 foram demonstradas no Demonstrativo de Diferenças apuradas PIS-Cofins 2003/2004, anexos ao Termo citado (fls. 349). (..)

Em resposta ao Termo acima citado, o contribuinte apresentou os esclarecimentos e documentação conforme fls. 355 a 405. Em análise ao item 3 (PIS e COFINS) (fl. 356v a 360), verifica-se que as diferenças apontadas são justificadas como tendo sido contabilizadas pela contribuinte em data posterior ao período de apuração e declaradas em DCTF retificadora. Em complemento à resposta são apresentados os anexos IV a XII em que são demonstradas as escriturações contábeis efetuadas e são apresentadas cópias das DCTF e recibos de entrega. No entanto, em análise aos anexos verifica-se que as DCTF foram entregues após o início do procedimento fiscal, nas datas de 01.12.2005 (..) e 14.12.2005 (..).

Posteriormente verificou-se que algumas das diferenças a tributar, elencadas no Termo de Constatação e Intimação Fiscal MPF 228103, continham incorreções devido ao fato de que valores registrados como declarados em

DCTF foram obtidos a partir de DCTF retificadoras entregues após o prazo de entrega e durante a ação fiscal. Além disso, verificou-se a existência de outros períodos em que houve retificação de débitos de Cofins efetuados após o início do procedimento de fiscalização. Assim, lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal 14 (..) (fls. 410 e 411), com os valores de diferenças apuradas de Cofins obtidas a partir das DCTF entregues antes do início da ação fiscal ou dentro do prazo de entrega e solicitou-se as cópias do Livro Razão das contas Cofins a recolher em que consta a escrituração contábil das diferenças de débitos declaradas em DCTF retificadoras.

Na resposta apresentada (fls. 413 a 462), o contribuinte declara que inexistem montantes de Cofins pendentes de pagamentos e que estes débitos foram declarados em DCTF retificadoras e apresenta as 'cópias dos razões oficiais que comprovam a inexistência de débitos de PIS e Cofins para todos os períodos apontados através do Termo de Intimação datado em 29/09/06'. (fl. 426v).

Pela análise das respostas apresentadas, conclui-se que o contribuinte não discorda dos valores das diferenças apuradas ou dos débitos apurados, mas alega que tais valores já foram declarados em DCTF retificadora.

No entanto, conforme relatado, verifica-se, na própria resposta apresentada, através dos recibos de entrega das DCTF, que as declarações foram entregues durante o procedimento de fiscalização, que foi iniciado em 04.11.2003 (fl. 255).

Extrai-se do parágrafo único do art. 138 do Código Tributário Nacional que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início do procedimento de fiscalização.

Por tal entendimento, foi lavrado o Auto de Infração exigindo os tributos relativos aos anos de 2003 e 2004, com juros e multa de mora.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 28/12/2006, o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls. 485/505) em 26/01/2007, alegando, em síntese:

- a) parte do auto de infração traz exigências fiscais obtidas a partir de diferenças apuradas pela confrontação de livros fiscais e contábeis com as DCTFs originais do período autuado, desconsideradas as DCTFs retificadoras e respectivas guias de pagamento que sanaram as disparidades apuradas. Para a contribuinte, o ato administrativo de lançamento dos créditos em exame carece, tanto de motivo legal, posto que o lançamento de ofício de créditos inexistentes não encontra respaldo na legislação tributária, quanto de motivo de fato, posto que a autoridade fiscalizadora negligenciou o fato de a impugnante ter validamente sanado todas as inconsistências apuradas em suas DCTFs e pago os débitos até então pendentes antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório para o período autuado, não podendo ser validado o lançamento tributário do crédito, com multa e juros, por falta de fundamento legal nesse sentido, pois o

contribuinte alega existir inequívoca comprovação de que o PIS havia sido pago pela recorrente como os acréscimos legais cabíveis;

- b) alega ser falsa a premissa da fiscalização de que o resultado da demanda judicial que buscou a autorização para o cálculo da contribuição apenas sobre o faturamento teria sido desfavorável ao contribuinte. Aduz que o STF proferiu, em 22 de setembro de 2006, decisão favorável, acolhendo o Recurso Extraordinário interposto pela impugnante e dando parcial provimento no sentido de considerar inconstitucional a modificação da base de cálculo da Cofins nos termos do art. 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/98;
- c) Aduz, ainda, ter ocorrido a decadência do direito de constituição dos créditos decorrentes de fatos geradores ocorridos no período de outubro de 1999 a novembro de 2001, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN;
- d) No que tange os créditos lançados relativos ao período compreendido entre janeiro de 2003 e dezembro de 2004, alega ser clara a improcedência de sua cobrança. A descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração esta diretamente relacionado com a legitimidade da retificação das DCTFs e do reconhecimento tardio de débitos tributários apurados internamente pela impugnante. Onde a autoridade fiscalizadora alega que tais procedimentos ocorreram após o início da ação fiscal, não podendo, portanto, produzir qualquer efeito jurídico; o impugnante, por sua vez, alega que seus procedimentos foram corretos e estão abarcados pela legislação aplicável, uma vez que, para este, não havia qualquer procedimento de fiscalização em aberto para o período autuado e, quando muito, as retificações por ela apresentadas e o pagamento dos valores devidos foram realizados antes de qualquer solicitação formal das autoridades fiscais nesse sentido.

A impugnante destaca, ainda, que o objeto que deu origem à autuação sempre foi a fiscalização do IRPJ do período de janeiro de 1998 a dezembro de 1999. Desta forma, aduz que, caso a fiscalização quisesse expandir o objeto de sua análise para outros anos e/ou outros tributos, deveria, em nome do princípio da publicidade e da segurança jurídica ter emitido um aditamento ao MPF para incluir a COFINS apurada para os anos-calendário de 2003 e 2004, somente dessa maneira a impugnante teria condições de saber que tais períodos e que a COFINS estaria formalmente sob fiscalização, impedida, assim, de retificar as DCTFs.

Ainda assim, no que diz respeito aos períodos até janeiro de 2003 a dezembro de 2004, quando muito, a fiscalização poderia ter aplicado a multa prevista no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 583/2005, por inexatidão das informações prestadas nas respectivas DCTFs, porém, jamais poderia lançar de ofício os créditos de COFINS, acrescidos de multa e juros de mora, como se estes jamais tivessem sido pagos pela Impugnante.

- e) Ao fim, aduz que mesmo na hipótese de não se admitir todo o exposto, não deve subsistir a cobrança dos créditos tributários objeto da autuação, pelo fato de, independentemente de a fiscalização Federal não considerar as DCTFs retificadoras validamente apresentadas pela impugnante, todos os valores refletidos nos registros contábeis foram integralmente pagos. Nota-se, ainda, que a impugnante buscou comprovar a inexistência de débitos, a título de diferenças apuradas pela fiscalização para cada mês, mediante a juntada da respectiva DCTF a cada período, ficando

absolutamente comprovado, segundo a impugnante, a inexistência de qualquer valor em aberto relativo aos períodos em discussão.

Em decorrência da constatação, por parte da Delegacia de Julgamento, do sucesso obtido pela impugnante na Ação Judicial por ela movida, em que tratava da base de cálculo da contribuição, foi o julgamento convertido em diligência, conforme Resolução DRJ/CPS nº 1.241, de 23/02/2007, com as seguintes solicitações à Autoridade Preparadora:

- a) *seja explicitada a base de cálculo utilizada pela fiscalização para os períodos de apuração janeiro de 2003 a dezembro de 2004;*
- b) *seja apurada a contribuição nos termos da decisão judicial;*
- c) *seja elaborado demonstrativo circunstanciado das repercussões do novo cálculo sobre o crédito tributário constituído de ofício.*

No Termo de Informação Fiscal MPF 020/08, a autoridade preparadora relata:

“Pelo exposto, conclui-se que os valores de contribuição devida foram apresentados pela contribuinte conforme consta em sua escrituração contábil e DCTFs, não sendo objeto de verificação a correta apuração dos valores que integram a base de cálculo destas”.

Na sequência, a autoridade respondeu às solicitações realizadas por meio de diligência, em síntese, nos seguintes termos:

- a) *A fiscalização se utilizou, para o lançamento dos períodos de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, os valores apresentados, pelo contribuinte, em sua escrituração contábil como contribuição devida, não sendo objeto de verificação a correta apuração dos valores que integraram a base de cálculo.*

A conta ‘Cofins a recolher’, apresentada pela contribuinte, possuía, além dos valores de contribuição devida no período, valores outros cuja rubrica não se referiam a apuração da Cofins desse período, sendo excluídas do saldo final da conta. Ressalta-se que não foi alegada apuração incorreta do saldo. Posteriormente, foram adicionados a este saldo os valores informados como sendo referentes a contribuição devida nos respectivos períodos de apuração que haviam sido escriturados em períodos posteriores. Esses saldos (da conta apresentada, menos outras rubricas, mais valores escriturados em períodos posteriores) coincidem com os valores descritos na coluna “Valor Declarado II” das planilhas às fls. 411 e 411v.

Ressalta-se, novamente, que a contribuinte não alegou apuração incorreta da contribuição devida, mas contesta a espontaneidade prevista no art. 138 do CTN.

b) *Prejudicado, haja vista que a fiscalização não procedeu, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, à apuração em desconformidade com a decisão judicial.*

c) *Prejudicado, haja vista que não há novo cálculo pelas razões já expostas.*

Ao fim da diligência, foi oportunizado a contribuinte manifestar-se acerca dos resultados da diligência, porém, manteve-se silente.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na impugnação apresentada, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, proferiu o Acórdão de nº. 05-22.498, nos seguintes termos:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/2004

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário. Na hipótese em que o recolhimento não ocorre ou ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento de ofício poderia haver sido realizado.

BASE DE CÁLCULO. SENTENÇA. RECEITA BRUTA.

Definido em sentença transitada em julgado que a base de cálculo da contribuição compreende tão somente a receita bruta decorrente da venda de mercadorias, serviços, ou de ambos, o cálculo do tributo devido deve ser conformado à decisão judicial.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de retenção/recolhimento da contribuição, correta a exigência de ofício do tributo não recolhido.

DECLARAÇÕES RETIFICADORAS. PROCEDIMENTO FISCAL EM CURSO. ESPONTANEIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Estando a empresa sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações retificadoras ou declarações complementares que, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, não impedem o lançamento e não afastam a imposição de multa de ofício.

Lançamento Procedente em Parte”

Pelo seu caráter preliminar, deu-se início ao voto pela análise das questões relacionadas à decadência do direito de constituição do crédito por parte da Fazenda Pública, havendo reconhecimento de que encontrava-se decaído o direito da Fazenda Pública constituir os créditos tributários objeto do lançamento anteriores a 30/11/2001, cancelando as exigências quanto ao período de outubro de 1999 até o referido termo.

Superada esta questão preliminar, a DRJ passou ao conhecimento do mérito.

A DRJ ressalta que, quando da ciência da autuação, o sujeito passivo já possuía provimento judicial em seu favor limitando a base de cálculo da contribuição aos parâmetros fixados pela Lei Complementar n.º 70, de 1991, e, desde modo, deu guarida a impugnação, para, com relação aos períodos de apuração da contribuição para os anos de 1999 a 2002, determinar a exclusão dos valores correspondentes às rubricas que não integram a base de cálculo de COFINS, quais sejam: “Receitas Financeiras”, “Variações Monetárias” e “Outras Receitas Operacionais”.

Passou-se à análise das exigências referentes aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2003 e dezembro de 2004.

Após a conversão do julgamento em diligência, para que se explicitasse a formação da base de cálculo e se verificasse a necessidade de adaptação da apuração do tributo ao provimento judicial, evidenciou-se, com as respostas da autoridade autuante, dois fatos:

- a) os valores da contribuição devida foram extraídos da contabilidade do sujeito passivo, sendo que foram feitos ajustes apontados pelo sujeito passivo;
- b) os valores lançados não foram contestados pela contribuinte, seja no decorrer do procedimento de auditoria ou na impugnação. Da mesma forma, cientificada do resultado da diligência, a ele não se opôs o sujeito passivo.

Sob esse prisma, a autoridade julgadora considerou corretos os valores utilizados pela fiscalização como sendo a contribuição devida nos períodos lançados nos anos de 2003 e 2004, mantendo a exigência nesse período, com os consectários legais.

Para a DRJ, tanto a fiscalização, quanto o contribuinte, são concordes em dizer que as declarações retificadoras foram entregues após o início da ação fiscal e, desta feita, é pacífico que estas perderiam o caráter de espontaneidade, não afastando, assim, a exigência de multa de ofício ou juros de mora.

Acerca da alegação de que os tributos lançados não estariam expressamente abrangidos nos termos e intimações a ela encaminhados pela autoridade fiscal, a DRJ aponta, de pronto, que indicou, no Mandado de Procedimento Fiscal que seriam realizadas, além da fiscalização do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, verificações obrigatórias visando examinar a correspondência entre valores declarados e os valores apurados na escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, referentes aos últimos cinco anos e, ainda, ao período de execução do Procedimento Fiscal em discussão.

Portanto negou razão à impugnante quando alega não ter conhecimento de que a contribuição e os períodos em comento estariam submetidos a procedimento fiscal, e, portanto, estaria espontânea quanto a tais períodos.

Após todo o exposto, a DRJ entendeu que restou comprovada a falta de recolhimento da contribuição em alguns dos períodos abrangidos pela fiscalização, razão pela qual sujeita-se a contribuinte ao lançamento de ofício do crédito inadimplido, cumulado com a penalidade correspondente e com os juros de mora.

Deixou registrado, no entanto, que os eventuais recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo, ainda que posteriormente ao início da ação fiscal, devem ser computados quando da liquidação do crédito pela autoridade jurisdicionante de seu domicílio fiscal.

Votou-se pela procedência parcial da exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, conforme demonstrativo de fl. 877.

NOVO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Após a prolação do Acórdão n.º 05-22.498, de 04 de agosto de 2008, foi trazido aos autos o Memorando SECAT/DRF/SJC/SP n.º 723/2008, endereçado à Delegacia de Julgamento de Campinas, com o seguinte teor:

Pelo presente, encaminho documento para ser juntado ao processo de n.º 13864.000291/2006-11, do contribuinte TI BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO, CNPJ 55.981.351/0001-12, para análise e providências cabíveis.

Referido documento veio acompanhado do Memo 341/2008/Sefis/DRF/SJC, datado de 14/07/2008 e endereçado ao chefe da DRF/SJC/Secat, onde encaminha manifestação apresentada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal MPF 020/08, relativa a realização da Diligência. Nesta o sujeito passivo veio a reiterar integralmente todos os argumentos expostos em sede de impugnação, requerendo a nulidade do auto de infração, em virtude dos vícios formais nele contidos e, caso assim não entendessem, viesse a ser julgado improcedente o auto, em vista da existência de decisão judicial transitada em julgado, amparando os procedimentos fiscais que foram por ela adotados.

O voto que conduziu o acórdão de n.º 22.498 foi proferido com base nos documentos que integravam o processo até o momento do julgamento, dentre as quais não se encontrava a manifestação do sujeito passivo acerca da diligência. Sendo assim, o julgamento

foi levado a efeito a partir da informação de que o contribuinte não havia se manifestado no prazo que lhe havia sido designado. Constatado, porém que documentos posteriormente apresentados vieram a provar que a manifestação existia e, ainda, fora protocolada dentro do prazo, em homenagem ao princípio do contraditório e da ampla defesa, outro acórdão foi então proferido.

Este novo acórdão é o de nº 05-23.355, da sessão de 22 de setembro de 2008, pelo qual a DRJ estabeleceu que a manifestação apresentada pelo sujeito passivo limita-se a reiterar as razões de defesa apresentadas contra o lançamento e, na medida em que estas já foram contempladas no voto proferido no Acórdão 22.498, a DRJ não vê razões para modificar-lhe os fundamentos, razão pela qual apenas os ratifica, proferindo, então, novo acórdão ratificando o teor do acórdão anteriormente proferido.

Assim, votou-se pela procedência em parte da exigência da COFINS, conforme demonstrativo integrante do Acórdão nº 22.498 (fl. 877).

DOS RECURSOS

I. DO RECURSO DE OFÍCIO

Em face do acolhimento parcial da decadência quanto aos períodos lançados, compreendidos entre 31 de outubro de 1999 e 30 de novembro de 2001, bem como, por ter afastado do lançamento os créditos tributários decorrentes de receitas que não compreendiam o conceito de faturamento, nos termos da Lei Complementar nº 70/91, em face da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, a DRJ recorreu de ofício a esse Conselho, para que fosse reavaliada a exoneração tributária.

II. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ciente em 03/09/2008 do Acórdão nº 05-23.355, e não se conformando com a manutenção parcial das exigências a ele impostas, o contribuinte apresentou em 03/10/2008 Recurso Voluntário a este Conselho, a fim de comprovar, de forma cabal, a improcedência das exigências fiscais mantidas, sob os fundamentos a seguir apresentados, em síntese.

Preliminarmente, a recorrente alega que a DRJ, em decisão de primeira instância, nada falou sobre o pedido de decretação de nulidade do auto de infração, apresentado na impugnação da contribuinte, representando, para esta, clara violação ao princípio da motivação dos atos administrativos e ao princípio da estrita legalidade, devendo a decisão de primeira instância ser declarada nula de pleno direito, para que uma nova decisão seja proferida, com a devida manifestação acerca do pedido mencionado.

Alinhou, assim, as seguintes razões recursais:

a) Da nulidade do lançamento fiscal

Tendo em vista o fato de o julgador ter silenciado perante importante aspecto de defesa apresentado em sede de impugnação, a recorrente requer a decretação de nulidade da referida decisão e aproveita para reiterar integralmente os argumentos já expendidos sobre o tema.

Ressalta que parte do Auto de Infração veicula créditos tributários apurados a partir de diferenças entre os livros fiscais e contábeis da Recorrente e as DCTFs originalmente apresentadas para o período autuado.

Aduz que a fiscalização admite, expressamente, que os valores lançados no auto de infração são aqueles declarados (e pagos) pela recorrente, o que, para a recorrente, reflete o fato de que o lançamento fiscal tem por única e exclusiva justificativa o fato das retificações de DCTF terem sido efetuadas somente em dezembro de 2005, após o início da ação fiscal em exame.

Para a recorrente, a fiscalização desconsiderou que (i) o período autuado não fazia parte do objeto primordial do procedimento de fiscalização (IRPJ jan/98 a dez/99), (ii) o procedimento jamais fora estendido à outros anos ou tributos e que (iii) parte do período não faz parte das “verificações obrigatórias” (últimos cinco anos a partir da emissão da MPF – 04/11/03).

Alega não haver, no Auto de Infração, a indicação da base legal válida a amparar a cobrança de créditos tributários já extintos pelo pagamento, sendo medida de justiça e de direito decretar-se a nulidade do ato administrativo.

Cita o Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo tributário federal, determinando os requisitos de validade dos autos de infração. Dá destaque, também, a Lei nº 9.784/99 e ao inciso II, do art. 37 da Constituição Federal, que tratam do princípio da motivação como forma de controle de legalidade dos atos administrativos.

Afirma que os motivos legal e fático se apresentam como requisitos essenciais para a validade do ato administrativo, ambos devendo coexistir no próprio momento em que o ato é editado. Ocorre que o ato administrativo de lançamento dos créditos tributários em exame carece de ambos: tanto de motivo legal (lançamento de ofício de créditos inexistentes não encontra respaldo na legislação tributária), quanto de motivo de fato (a fiscalização negligenciou o fato de a recorrente ter validamente sanado todas as inconsistências apuradas nas DCTFs e pago os débitos pendentes antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório).

A recorrente alega ser indevido o lançamento da multa de ofício, uma vez que o art. 44 da Lei 9.430/96 é aplicável, somente, quando a fiscalização depara-se com valores de tributo ou contribuição total ou parcialmente pendentes de pagamento, decorrentes de falta de declaração ou, ainda, de declaração inexata, o que, para a contribuinte, não cabe ao caso concreto, onde segundo esta, comprovadamente declarou e pagou tributo devido, em momento anterior à lavratura do auto de infração, não havendo como se validar o lançamento tributário.

Por esses motivos expostos entende, a recorrente, que mostra-se imperativa a reforma da decisão de primeira instância para, ao fim, decretar-se a nulidade da autuação e conseqüente cancelamento dos créditos tributários nela lançados.

b) Da improcedência das exigências mantidas com relação ao ano de 2002

Sem adentrar no mérito da cobrança dos valores mantidos referentes aos meses fevereiro, março, agosto e outubro de 2002, a recorrente alega que tais valores não podem ser exigidos por meio do auto de infração que deu origem ao processo em discussão, pois estes não representariam mera redução do montante inicialmente lançado mas, sim, nova exigência fiscal, embasado em outros motivos de fato e de direito, sobre os quais a contribuinte só teve conhecimentos após a prolação da decisão de primeira instância.

Aduz tratar-se, portanto, de revisão de lançamento efetuado de ofício pela autoridade julgadora. O CTN, em seu art. 149, é claro ao determinar as hipóteses onde seria possível tal modalidade de revisão e, para a recorrente, em nenhuma delas a situação criada pela decisão atacada encontra guarida.

Para que fosse possível o lançamento dos valores de COFINS resultantes das divergências detectadas, deveria ser emitido novo auto de infração, onde constasse os motivos de fato e de direito que evidenciem as razões da cobrança.

Alega que, de qualquer maneira, tal fato não mais se faz possível, tendo em vista comprovado o decurso do prazo previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Colaciona, ainda, julgado do Conselho de Contribuintes acerca do tema.

Ao fim destaca que, mesmo se admitindo a existência de divergências nos períodos apontados pelas autoridades julgadoras, tais valores não poderiam mais ser validamente exigidos, uma vez que o prazo já se esgotou para a realização de um novo lançamento fiscal.

c) Da improcedência das exigências relativas aos anos de 2003 e 2004

A recorrente alega estarem, seus procedimentos, corretos e abarcados pela legislação aplicável, no que tange a legitimidade da retificação das DCTFs desse período.

Aduz que não havia qualquer procedimento de fiscalização aberto para o período autuado e, quando muito, as retificações por ela apresentadas e o pagamento dos valores devidos foram efetuados antes de qualquer solicitação formal das autoridades fiscais.

Ressalta que a própria fiscalização reconhece a regularidade dos pagamentos efetuados e, conseqüentemente, a inexistência de créditos tributários pendentes de pagamento, contudo os créditos foram lançados, tendo o agente fiscal se limitado a evocar o art. 12 da IN SRF nº 583/05 para apontar a invalidade das DCTFs supostamente retificadas no curso da fiscalização.

Destaca o fato de que as autoridades julgadoras tentaram distorcer fatos, afirmando que a própria recorrente teria concordado com o fato de que as retificações das DCTFs correspondentes aos períodos de 2003 e 2004 teriam sido realizadas após o início da ação fiscal. Diferente desta afirmação, registra que jamais concordou com este fato mas, tão somente, que estas teriam sido realizadas após uma ação fiscal que tinha por objeto a fiscalização do IRPJ dos anos de 1998 e 1999, ou seja, não possuía vínculo com o tributo e período retificados.

Ao fim, pede atenção na análise quanto a (i) legitimidade da retificação das DCTFs em vista da situação fática existente no caso em exame, (ii) a regularidade dos pagamentos efetuados em atraso e (iii) a conseqüente inexistência dos créditos e inaplicabilidade da multa de ofício.

c.1) Escopo do Mandado de Procedimento Fiscal e validade das DCTFs retificadas

Após comentários acerca dos fatos ocorridos até o recurso voluntário, a recorrente indica que o objeto do MPF que deu origem à autuação sempre foi a fiscalização do

IRPJ do período de janeiro de 1998 a dezembro de 1999. Defende novamente a idéia de que se quisesse, a fiscalização, expandir o objeto da análise para outros anos e/ou tributos deveria, em nome dos princípios da publicidade e segurança jurídica, ter emitido um aditamento ao MPF (ou ainda um novo mandado de procedimento fiscal), assim incluiria COFINS referente aos anos de 2003 e 2004. Somente assim poderia, a recorrente, tomar ciência de que estava formalmente sob fiscalização e, conseqüentemente, quais DCTFs estaria impedida de retificar.

Aduz que a alegação da autoridade fiscal de que a integralidade dos períodos auditados estariam abrangidos pelas chamadas “verificações obrigatórias”, não pode ser aceita, uma vez que no momento em que procedeu à retificação de suas DCTFs para os anos de 2003 e 2004, tinha a recorrente, em mãos, um MPF recebido em novembro de 2003, cujo objeto era a auditoria do IRPJ apurado e pago nos anos de 1998 e 1999, bem como a realização das citadas verificações obrigatórias para os cinco anos anteriores à sua emissão.

Com base no que foi dito acima, a retificação das DCTFs da recorrente estaria inviabilizada para apenas os períodos anteriores à ciência do MPF, ou seja, novembro de 2003, de dezembro de 2003 a dezembro de 2004, alega não possuir qualquer restrição formal para efetuar as retificações. Na decisão de primeira instância, a DRJ admite tal fato, porém em seguida, de forma indevida, mantém a cobrança dos créditos relativos ao período posterior à ciência do MPF.

No que diz respeito aos períodos anteriores à ciência do MPF, entende que a fiscalização poderia, quando muito, ter aplicado a multa por inexatidão das informações prestadas nas respectivas DCTFs (IN SRF nº 583/2005) mas, jamais, lançar de ofício os créditos de COFINS, acrescidos de multa e juros de mora, como se estes jamais tivessem sido pagos.

Ao fim pede que seja dado provimento ao recurso para que as DCTFs retificadoras sejam consideradas para o correto deslinde da questão posta sob análise, com a conseqüente extinção dos créditos lançados a partir das supostas diferenças verificadas entre as DCTFs originais e a escrituração contábil da recorrente.

c.2) Da inexistência de créditos tributários a constituir

Por fim, ressalta que na hipótese de não se admitir todo o exposto em sede de recurso, ainda assim não há como prosperar a cobrança dos créditos tributários objeto da autuação, pois independentemente da fiscalização não ter considerado as DCTFs retificadoras validamente apresentadas pela recorrente, todos os valores de COFINS refletidos nos registros contábeis foram integralmente pagos, com os acréscimos legais aplicáveis.

Destaca que, qualquer que seja a avaliação dada aos procedimentos fiscais adotados pela recorrente, duas são as conclusões possíveis:

- se a retificação das DCTFs for tida como regular, os créditos de COFINS auto-lançados já terão sido extintos pelo pagamento, não havendo motivo fático a validamente sustentar a autuação em discussão; e

- se a retificação das DCTFs não for aceita, ainda assim não haveria qualquer valor a ser exigido, uma vez que não há qualquer embasamento legal que ampare a exigência de multa de ofício, seja isolada ou acompanhada de principal, diante da comprovada inexistência de créditos tributários pendentes de pagamento.

Partindo-se dos dados retificados na DIPJs e DAConS dos períodos autuados, a recorrente sintetizou as informações que comprovam a extinção dos créditos em

discussão, por meio da planilha constante nas fls. 951 e 952 dos autos, onde resta, segundo ela, absolutamente claro a inexistência de qualquer valor em aberto em relação a esses períodos (2003 e 2004).

Ao fim, requer a reforma da decisão de primeira instância para reconhecer-se o cancelamento dos créditos tributários demandados através do auto de infração discutido.

Após todo o exposto, requereu, a contribuinte:

a) em sede de preliminar, que seja dado provimento ao recurso voluntário para que se decrete a nulidade da decisão de primeira instância, por falta de manifestação da autoridade julgadora sobre importante tópico apresentado em sede de impugnação, relativo à nulidade do auto de infração em virtude dos vícios formais nele contidos.

b) caso assim não seja entendido, requer que seja dado integral provimento ao recurso, para que se reforme a decisão de primeira instância e se decrete (i) a nulidade da autuação fiscal, pelos motivos acima expostos e (ii) a extinção da parcela das exigências fiscais mantida em primeira instância.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a este relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 05 (cinco) Volumes, numerados até a folha 981 (novecentos e oitenta e um), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Havendo diversas matérias versadas pelo Recurso Voluntário manejado pelo contribuinte, inicia-se a abordagem pela prejudicial de mérito, consistente na preliminar de nulidade da decisão recorrida, por ter se omitido de manifestar-se sobre a preliminar arguida ainda quando da apresentação da impugnação, qual seja: **“nulidade do lançamento fiscal”**.

De fato, analisando a impugnação apresentada pelo contribuinte as fls. 485 e seguintes dos autos, constata-se que às folhas 487 (*in finis*), a recorrente alinhou preliminar nos seguintes termos:

“II. PRELIMINARMENTE

II.1. — Da nulidade do lançamento fiscal

Conforme mencionado acima, parte do presente auto de infração traz exigências fiscais obtidas a partir de diferenças apuradas pela confrontação de livros fiscais e contábeis (LALUR, balancetes e planilhas) com as DCTFs originais do período autuado.

Tendo desconsiderado as DCTFs retificadoras e respectivas guias de pagamento que sanaram as disparidades apuradas, a fiscalização apontou o seguinte, ipso facto:

(...)

Da leitura do trecho ora destacado, depreende-se que a fiscalização expressamente admitiu que os valores lançados no auto de infração ora impugnado são aqueles declarados (e pagos) pela Impugnante, razão pela qual não há qualquer crédito tributário em aberto. Por tal motivo, conclui-se que o lançamento fiscal tem por justificativa exclusiva o fato de que as retificações das DCTFs foram efetuadas somente em dezembro de 2005, após, de acordo com o que defende a d. fiscalização, do início da ação fiscal em exame.

Independentemente do fato de que o período autuado não fazia parte do objeto primordial do procedimento de fiscalização (IRPJ de janeiro de 1998 a dezembro de 1999), que este procedimento jamais fora formalmente estendido para outros anos ou outros tributos e, ainda, de que parte do período autuado tampouco faz parte das chamadas “verificações obrigatórias” (últimos cinco anos a partir da emissão do MPF, que ocorreu em 04 de novembro de 2003 e durante o prazo inicial de execução deste), a Impugnante pretende, já em sede de preliminar, demonstrar que não há no auto de infração a indicação de base legal válida a amparar a cobrança de créditos tributários já extintos.

E após longo arrazoado (folhas 487 a 491), conclui que:

“Por esses motivos, não há como subsistir o lançamento em tela, o qual comprovadamente prescinde de motivação fática e legal apta a conferir-lhe validade, mostrando-se imperativa, portanto, a decretação de sua nulidade e o cancelamento integral dos créditos tributários nele lançados.”

No seu requerimento deduzido na impugnação, igualmente requer que preliminarmente seja reconhecida a nulidade do auto de infração, em virtude de vícios formais nele contidos.

Assim, restou inequívoco que foi alinhada preliminar de nulidade por parte da recorrente, quando de sua impugnação, porém, analisando o teor do julgamento prolatado pela DRJ, verifica-se que não houve julgamento da referida prefacial.

E referido aspecto da impugnação não passou despercebido pela decisão recorrida, que fez constar de seu Relatório, que havia a argumentação expendida pela então impugnante, nos seguintes termos:

“Cientificado do lançamento em 28/12/2006, o sujeito passivo apresentou impugnação em 26/01/2007, fls. 485/505, alegando, em síntese:

- a) *parte do presente auto de infração traz exigências fiscais obtidas a partir de diferenças apuradas pela confrontação de livros fiscais e contábeis (LAL UR, balancetes e planilhas) com as DCTFs originais do período autuado. Tendo desconsiderado as DCTFs retificadoras e respectivas guias de pagamento que sanaram as disparidades apuradas, a fiscalização apontou o seguinte, *ipsis litteris*: 'Os valores da coluna Débito Apurado, na tabela acima, bem como da coluna Valor Declarado II, constante dos Anexos I e II do Termo de Intimação Fiscal 14 MPF 228/03 (fl. 466), foram extraídos das DCTF retificadoras (...)'. Da leitura do trecho ora destacado, depreende-se que a fiscalização expressamente admitiu que os valores lançados no auto de infração ora impugnado são aqueles declarados (e pagos) pela Impugnante, razão pela qual não há qualquer crédito tributário em aberto. Por tal motivo, conclui-se que o lançamento fiscal tem por justificativa exclusiva o fato de que as retificações das DCTFs foram efetuadas somente em dezembro de 2005, após, de acordo com o que defende a d. fiscalização, do início da ação fiscal em exame. Independentemente do fato de que o período autuado não fazia parte do objeto primordial do procedimento de fiscalização (IRPJ de janeiro de 1998 a dezembro de 1999, que este procedimento jamais fora formalmente estendido para outros anos ou outros tributos e, ainda, de que parte do período autuado tampouco faz parte das chamadas 'verificações obrigatórias' (últimos cinco anos a partir da emissão do MPF, que ocorreu em 04 de novembro de 2003 e durante o prazo inicial de execução deste), a Impugnante pretende, **já em sede de preliminar**, demonstrar que não há no auto de infração a indicação de base legal válida a amparar a cobrança de créditos tributários já extintos.”. (destaquei)*

Ou seja, a DRJ, embora tenha avaliado a impugnação apresentada pelo contribuinte, na qual alinhou preliminar de nulidade do auto de infração, não abordou a preliminar apontada, ao menos separadamente e de forma inequívoca, causando a recorrente uma supressão no direito a ampla defesa de que faz jus pela apresentação de impugnação nos termos do processo administrativo tributário regulado pelo Decreto nº 70.235/72 e demais legislação de regência.

No caso em concreto, a nulidade alegada pela impugnante, ora recorrente, visava que fosse avaliado se os motivos legais e de fato para a lavratura do Auto de Infração estiveram presentes no lançamento, bem assim a indicação dos fundamentos legais que ampararam a ação fiscal, fatores esses que são relevantes, pois que servem a sustentação da autuação fiscal, e, conseqüentemente, poderiam encerrar a nulidade da autuação fiscal como um todo, ou mesmo relativo a período e forma de aferição das respectivas bases de cálculo.

A recorrente alega que as bases teriam sido extraídas de DCTF's Retificadoras, que não teriam sido aceitas pela própria Administração, tanto que fora lavrado o lançamento tributário. Deste modo, alega que deveria ser apontado o fundamento legal que ampare o ato fiscal.

Tenho que restou inequívoco o fato do vergastado Acórdão não ter apreciado a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente quando de sua impugnação, sendo claro que nesse aspecto a decisão recorrida incidiu em omissão, na medida em que o contribuinte tinha direito a uma decisão fundamentada por parte da Administração Tributária, ainda que fosse para afastar a aludida preliminar, mas sempre fundamentadamente na legislação em vigor.

Conseqüentemente, a abstenção da decisão recorrida em abordar todos os argumentos expostos pelo sujeito passivo, fez emergir o cerceamento do direito de defesa, motivador da nulidade da decisão recorrida, por vício formal.

Socorro-me das lições do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, ao prolatar voto nos autos do Processo nº 10730.900942/2009-42 que restou assim ementado:

“ALEGAÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OMISSÃO DA DECISÃO RECORRIDA. NECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO.

A omissão relativa a fato relevante para o deslinde da causa caracteriza cerceamento do direito de defesa, a demandar anulação do acórdão recorrido para que outro seja produzido com apreciação de todas as razões de inconformidade.

Decisão Anulada”.

Do corpo do v. Acórdão citado, extrai-se:

“Esse é um caso típico de omissão, sanável por intermédio de embargos de declaração. Consoante noção cediça, não existe previsão para embargos contra decisão proferida em primeira instância administrativa. A previsão de embargos de declaração no âmbito do processo administrativo nasce no Regimento Interno do CARF.

Diante destes fatos, surge uma pergunta, como fica então o sujeito passivo que teve seu direito cerceado por uma decisão incompleta, decisão esta que se omitiu sobre ponto fundamental que poderia dar outro rumo a lide?

Resposta simples, a omissão é um vício de atividade, de um error in procedendo, na medida em que o julgador desatende comando legal regulador de sua atuação à frente do processo. Esse defeito do pronunciamento do julgador traz em si um ultraje à sadia regra de correlação entre a demanda e sentença, que vincula os fundamentos da decisão e seu dispositivo à causa de pedir e aos pedidos formulados pela parte, respectivamente.

A jurisprudência do CARF é uníssona no sentido de anular a decisão citra petita para afastar o cerceamento do direito de defesa.”

Assim, para que não sobrevenha nulidade a ser prolatada no âmbito do Poder Judiciário, fazendo com que a contenda se arraste por tempo longínquo, bem como para que se resguarde os direitos do contribuinte a ter sua defesa apreciada e fundamentadamente decidida, em todos os seus pontos, evitando-se o cerceamento do direito de defesa, entendo que a preliminar de nulidade da decisão recorrida deve ser acolhida, anulando o julgamento de primeira instância por vício formal, devolvendo os autos para prolação de novo julgamento, agora apreciando todos os aspectos da defesa do contribuinte.

Ante o exposto, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário**, para anular o acórdão recorrido para que a primeira instância produza uma nova decisão, analisando todos os fundamentos jurídicos apresentados na manifestação de inconformidade.

(Assinado digitalmente)

Joao Carlos Cassuli Junior - Relator