



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

Processo nº 15521.000147/2009-34
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3401-003.181 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2016
Matéria LANÇAMENTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ARTIGO 142 DO CTN. ARTIGO 10 DO DECRETO 70.235/1972.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARE ALTA DO BRASIL NAVEGACAO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. PRAZO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo pagamento, aplica-se o prazo decadencial previsto no contida no artigo 173, inciso I, do CTN, para constituição do crédito tributário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ERRO INSANÁVEL. ARTIGO 142 DO CTN. ARTIGO 10 DO DECRETO 70.235/1972. IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

É improcedente o lançamento, viciado por erro insanável no cálculo e a determinação do montante de tributo devido, que retira o caráter de certeza e de que deveria se revestir a ocorrência do fato gerador e a liquidez na apuração da sua quantificação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que dava provimento para converter o julgamento em diligência e promover os ajustes necessários no lançamento. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Sr. Angelo Tsukalas, RG 23.681.954-9.

ROBSON JOSE BAYERL - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson Jose Bayerl (Presidente), Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Rosaldo Trevisan, Waltamir Barreiros, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Eloy Eros Da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso De Almeida e Elias Fernandes Eufrásio.

Relatório

Por bem narrar os fatos, inicialmente, adoto o relatório da decisão recorrida:

“Trata-se de auto de infração de folhas 1469/1479, que formaliza exigência de COFINS no valor total de R\$ 8.681.660,06, aí incluídos principal multa e juros, em cumprimento ao MPF nº 0710400/00173/2008.

Consta nos autos, que em cumprimento ao procedimento de verificações obrigatórias, a autoridade fiscal constatou divergências entre os valores escriturados e os valores declarados pela contribuinte na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), como também nos recolhimentos efetuados pela fiscalizada nos períodos de 01/02/2004 a 31/12/2005.

Abaixo se reproduz o cotejo das informações contábil-fiscais efetuado pela fiscalização:

Período	Contabilidade	Retif. Contab	DCTF	DIFERENÇA
fev.04	R\$ 139.213,86	-R\$ 15.009,01	R\$ 3.187,34	R\$ 121.017,51
mar.04	R\$ 113.113,36	-R\$ 7.884,73	R\$ 922,61	R\$ 104.306,02
abr.04	R\$ 93.760,96	-R\$ 442,03	R\$ 0,00	R\$ 93.318,93
mai.04	R\$ 106.463,26	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 106.463,26
jun.04	R\$ 106.157,72	-R\$ 31.675,67	R\$ 0,00	R\$ 74.482,05
jul.04	R\$ 1.304.271,39	-R\$ 736.598,97	R\$ 0,00	R\$ 567.672,42
ago.04	R\$ 131.976,67	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 131.976,67
set.04	R\$ 148.196,70	-R\$ 922,61	R\$ 17.944,26	R\$ 129.329,83
out.04	R\$ 262.349,02	-R\$ 101.567,37	R\$ 30.964,74	R\$ 129.816,91
nov.04	R\$ 157.120,76	R\$ 0,00	R\$ 30.265,05	R\$ 126.855,71
dez.04	R\$ 153.369,01	R\$ 0,00	R\$ 32.398,44	R\$ 120.970,57
jan.05	R\$ 272.643,25	-R\$ 10.586,90	R\$ 21.653,23	R\$ 240.403,12
fev.05	R\$ 239.428,73	R\$ 0,00	R\$ 115.391,31	R\$ 124.037,42
mar.05	R\$ 299.104,92	R\$ 0,00	R\$ 168.393,53	R\$ 130.711,39
abr.05	R\$ 470.297,08	R\$ 0,00	R\$ 200.476,83	R\$ 269.820,25
mai.05	R\$ 297.496,61	-R\$ 515,28	R\$ 130.932,72	R\$ 166.048,61
jun.05	R\$ 415.803,57	R\$ 0,00	R\$ 231.604,74	R\$ 184.198,83
jul.05	R\$ 315.456,80	R\$ 0,00	R\$ 225.923,90	R\$ 89.532,90
ago.05	R\$ 443.603,36	R\$ 0,00	R\$ 209.546,59	R\$ 234.056,77
set.05	R\$ 172.705,70	R\$ 0,00	R\$ 147.369,98	R\$ 25.335,72
out.05	R\$ 1.844.642,81	-R\$ 1.333.790,96	R\$ 341.676,50	R\$ 169.175,35
nov.05	R\$ 417.680,29	R\$ 0,00	R\$ 227.964,17	R\$ 189.716,12
dez.05	R\$ 429.389,40	-R\$ 68.395,71	R\$ 164.422,66	R\$ 195.551,03

No Termo de Verificação Fiscal, folhas 1481/1498, consta que:

- a ação fiscal teve início em 26/05/2008 com o Termo de Início da Ação Fiscal emitido em 20/05/2008;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/06/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01

/06/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por ROBSON JOSE BAYER

L

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- o regime contábil da Sociedade é "Competência", sendo o regime fiscal "Caixa";

- a autuada possui contratos de afretamento com a Petrobrás, que subsidiaram o reconhecimento das receitas da contribuinte; por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0355, foi solicitado à contribuinte esclarecer as divergências apuradas entre os dados contabilizados na escrita fiscal, as informações prestadas na DCTF e nos recolhimentos efetuados nos anos de 2004 a 2007, divergências estas discriminadas no relatório de cotejo das informações contábil-fiscais;

- a contribuinte em resposta esclareceu:

a) as divergências apontadas entre os dados contabilizados na escrita fiscal e as informações prestadas em DCTF na realidade não existem;

b) os lançamentos contábeis primariamente efetuados pela Sociedade em cada um dos meses em que a fiscalização apontou as supostas divergências;

c) os lançamentos contábeis dos valores realmente devidos, os quais foram efetuados posteriormente (seja através de complementos ou ajustes); e

d) os valores que foram reportados nas respectivas DCTFs;

Por fim, concluiu a autoridade autuante que, durante o procedimento de Verificações Obrigatórias, tendo constatado divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, discriminadas no relatório de cotejo das informações contábil-fiscais, promoveu o lançamento da COFINS cumulativa.

A contribuinte, cientificada da autuação por Aviso de Recebimento em 14/09/2009, folha 1500, apresentou em 13/10/2009 impugnação, folhas 1503/1514, alegando preliminarmente a decadência do direito da RFB de lançar os créditos tributários nos períodos de fevereiro/2004 a agosto/2004, nos termos do artigo 150, parágrafo quarto, do Código Tributário Nacional.

No mérito, afirma que para se apurar a base de cálculo da contribuição social, impõe-se a análise do efetivo faturamento da impugnante, através de seus documentos fiscais (faturas e notas fiscais, assim como DACONs e também DCTFs e PER/DCOMPs) e contábeis (análise das contas de Resultado e também das contas de Passivo e Ativo, averiguando todos os créditos, débitos e estornos nelas lançados).

Expõe que não se pode vislumbrar a composição da base de cálculo de um tributo pela singela e incompleta averiguação de isolados lançamentos contábeis, pertencentes a esta ou aquela conta específica, tal e qual procedeu a autoridade fiscal.

Afirma que ao não ser recomposta a base de cálculo da COFINS como determina a Lei, o agente fiscal não fez a devida comprovação da existência

de um débito de natureza tributária, como se demonstrará a improcedência do lançamento.

Aduz que a partir da análise dos documentos, demonstra claramente que os pagamentos da COFINS foram integralmente realizados, o que evidencia a total inobservância por parte da autoridade autuante dos documentos lhe foram apresentados no decorrer da fiscalização.

A autuada, passa então a demonstrar o mecanismo utilizado para apuração e recolhimento do tributo, expondo como exemplos três dos meses não alcançados pela decadência, quais sejam: setembro de 2004, janeiro e dezembro de 2005:

III.1 SETEMBRO DE 2004

3.1.1. Observando o documento de Apuração da COFINS no Ano Calendário de 2004 (doc. 01A), constatasse que a Impugnante, após utilizar-se de devidos créditos, apurou os valores de R\$ 103.094,53 para COFINS cumulativa e R\$ 61.228,74 para COFINS não-cumulativa, totalizando, assim, R\$ 164.323,27 (vide itens A1 + A2 doc. 01).

3.1.2. Vale esclarecer que os valores de A1 e A2 foram devidamente contabilizados, conforme se verifica pelas provisões realizadas e demonstradas no Razão Analítico (RZ), respectivamente, nas datas 30/09/2004 e 31/10/2004 (docs. RZ5 e RZ6).

3.1.3. Nota-se ainda, que no documento integrante do presente auto (doc. 04A), especificamente na Coluna "Contab.", consta o valor de R\$ 148.196,70, referente ao período de setembro de 2004, que encontra-se erroneamente verificado e citado, pois se correto o questionamento pelo fisco, o valor a ser esclarecido seria de R\$ 164.323,27, conforme provisões mencionadas anteriormente (docs. RZ5 e RZ6), e não R\$148.196,70 acima mencionado.

3.1.4. Dando continuidade ao cálculo da apuração do tributo devido no período ora abordado, observa-se ainda que, na Apuração da COFINS no Ano Calendário de 2004 (doc. 01A), os valores R\$ 134.818,96 e R\$ 759,87, constantes nos itens A3 e A4, são referente à COFINS retida na fonte por Pessoa Jurídica (PJ), bem como retenção a maior de PJ, respectivamente, os quais foram devidamente compensados e contabilizados, conforme compensações realizadas nas datas 30/09/2004 (doc. RZ5) e 31/10/2004 (doc. RZ6).

3.1.5. Também compensado foi o crédito de COFINS de meses anteriores, o qual alcançou o montante de R\$ 10.800,20, se pode verificar no lançamento contábil realizado na data 31/10/2004 (A5 do doc. 01 e doc. RZ6) e na Apuração da COFINS no Ano-Calendário de 2004 (doc. 01A).

3.1.6. Salienta-se, por oportuno, que os valores A7 1 e A7 2 do doc. 01, correspondem a multa e juros pagos via PER/DCOMP (doc. 05A) e estão devidamente contabilizados (vide docs. RZ6 e RZ8).

3.1.7. Por fim, após a adoção dos procedimentos acima expostos, a Impugnante apurou, contabilizou, compensou via PER/DCOMP (doc. 05A) e

informou em DCTF (vide doc. 04A) corretamente a COFINS a pagar, no montante de (A6) R\$ 17.944,26 (docs. 01, 01A, RZ8 e 05A), portanto não restou a menor possibilidade de questionamento pelo fisco e/ou esclarecimento por parte da Impugnante, em relação a valores pendentes.

3.1.8. Passemos a janeiro de 2005.

III.2 JANEIRO DE 2005

3.2.1. Passemos a expor a mesma linha de raciocínio, porém com valores diferentes. No documento de Apuração da COFINS no Ano Calendário de 2005 (doc. 02A), constata-se que a Impugnante, após utilizar-se de devidos créditos, apurou os valores de R\$ 101.474,31 para COFINS cumulativa e R\$ 55.988,52 para COFINS não-cumulativa, totalizando, assim, R\$ 157.462,83 (vide itens 3 I + B2 doc. 02).

3.2.2. A Impugnante provisionou corretamente os valores de R\$ 156.779,00 (31 doc. 02) em 31/01/2005 e de R\$ 683,80 (32 doc. 02) em 31/10/2005, conforme demonstrado em suas movimentações contábeis no Razão Analítico (docs. RZ8 e RZ11), alcançando o valor total apurado de R\$ 157.462,83, o qual restou mencionado anteriormente.

3.2.3. Nota-se ainda, que no documento integrante do presente auto (doc. 04A), especificamente na Coluna "Contab.", consta o valor de R\$ 272.643,25, referente ao período de janeiro de 2005, que encontra-se erroneamente verificado e citado, pois se correto o questionamento pelo fisco, o valor a ser esclarecido seria de R\$ 157.462,83, conforme provisões mencionadas anteriormente (docs. RZ8 e RZ11), e não R\$ 272.643,25 acima mencionado.

3.2.4. Dando continuidade ao cálculo da apuração do tributo devido no período ora abordado, observa-se ainda que, na Apuração da COFINS no Ano Calendário de 2005 (doc. 02A), os valores de B3 e B4 (doc. 02) somam R\$ 135.809,60, referente a COFINS retida na fonte por Pessoa Jurídica (PJ), bem como retenção a maior de PJ, respectivamente, os quais foram devidamente compensados e contabilizados, conforme compensações realizadas nas datas 31/01/2005 (doc. RZ9) e 31/10/2005 (doc. RZ11).

3.2.5. Salienta-se, por oportuno, que o valor de R\$ 178,63 (B6 doc. 02), devidamente contabilizado (doc. RZ13) correspondem à COFINS a recuperar, tendo em vista que a Impugnante outrora realizou pagamento de tributo a maior.

3.2.6. Por fim, após a adoção dos procedimentos acima expostos, a Impugnante apurou, contabilizou, recolheu mediante DARF e informou em DCFT (vide doc. 04A), efetivamente a COFINS de janeiro de 2005, no valor de R\$ 21.831,86 (B5 do doc. 02, docs. RZ9 e 06A), portanto não restou a menor possibilidade de questionamento pelo fisco e/ou esclarecimento por parte da Impugnante, em relação a valores pendentes.

3.2.7. Para encerrar, vejamos dezembro de 2005.

III.3 DEZEMBRO DE 2005

3.3.1. Finalmente, observando a Apuração da COFINS no Ano Calendário de 2005 (doc. 03A), constata-se que a Impugnante, após utilizar-se de devidos créditos, apurou o valor de R\$ 346.075,78 para COFINS não cumulativa.

3.3.2. A Impugnante provisionou corretamente o valor de R\$ 346.075,78 (Cl doc. 03) em 31/12/2005, conforme demonstrado em suas movimentações contábeis no Razão Analítico (docs. RZ13 e RZ14).

3.3.3. Nota-se ainda, que no documento integrante do presente auto (doc. 04A), especificamente na Coluna "Contab.", consta o valor de R\$ 429.369,40, referente ao período de dezembro de 2005, que encontra-se erroneamente verificado e citado, pois se correto o questionamento pelo fisco, o valor a ser esclarecido seria de R\$ 346.075,78, e não R\$ 429.369,40 acima mencionado.

3.3.4. Dando continuidade ao cálculo da apuração do tributo devido no período ora abordado, observa-se ainda que, na Apuração da COFINS no Ano-Calendário de 2005 (doc. 03A), o valor de C2 (doc. 03) é de R\$ 181.653,12, referente à COFINS retida na fonte por Pessoa Jurídica (PJ), o qual foi devidamente compensado e contabilizado, conforme compensação realizada em 31/12/2005 (doc. RZ13).

3.3.5. Por fim, após a adoção dos procedimentos acima expostos, a Impugnante apurou, contabilizou, compensou via PER/DCOMP (Docs. 07A 01 e 7A 02), bem como informou em DCTF (vide doc. 04A), efetivamente a COFINS de dezembro de 2005, no valor de R\$ 164.422,66 (C3 + C4 de doc. 03, docs. 03A, RZ15, RZ16, 07A 01 e 7A 02), portanto não restou a menor possibilidade de questionamento pelo fisco e/ou esclarecimento por parte da Impugnante, em relação a valores pendentes.

Por fim, a autuada, passar então a discorrer acerca da inobservância por parte da fiscalização do princípio da verdade real na lavratura do presente lançamento.

No pedido, requer a apreciação da presente impugnação, para que, acolhendo-se a prejudicial de mérito, seja reconhecida a decadência dos valores lançados pertinentes as competências de fevereiro a agosto de 2004. No mérito, requer seja julgado improcedente o lançamento, com o conseqüente arquivamento do processo, seja por sua nulidade, eis que não observado o Princípio da Verdade Real, seja pela inconsistência da exigência formulada”.

Em sessão do dia 18/10/2012, a 16ª Turma da DRJ/RJ1, por unanimidade, julgou procedente a impugnação apresentada, exonerando totalmente o crédito tributário lançado, em acórdão que possui a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/08/2004

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/06/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01

/06/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por ROBSON JOSE BAYER

L

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É pacífico o entendimento de ser quinquenal o prazo decadencial para constituição das contribuições sociais, iniciando-se sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado na ausência de pagamento. Havendo pagamento, a contagem do prazo inicia-se da data do fato gerador.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. ERRO INSANÁVEL. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

É improcedente o lançamento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, viciado por erro insanável no cálculo e a determinação do montante de tributo devido”.

Diante dessa decisão, considerando a exoneração de crédito tributário em valor total histórico de R\$ 8.681.660,06 (oito milhões, seiscentos e oitenta e um mil, seiscentos e sessenta reais, seis centavos), em razão do disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972 e do valor previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, o Presidente de Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 interpôs recurso de ofício, tendo os autos sido remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para julgamento.

Com a distribuição dos autos deste processo à minha relatoria, ocorrida na sessão do dia 17/03/2016, coloco o processo em pauta para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d’ Oliveira

Como relatado, ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a decisão recorrida apreciou duas questões: decadência de parte do lançamento (fatos geradores ocorridos entre 02/2004 e 08/2004) e improcedência do auto de infração.

Quanto ao primeiro ponto, a decisão recorrida expôs duas regras para a verificação da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação: aplicação da regra especial contida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, da Lei nº 5.172/1966 (“Código Tributário Nacional” ou “CTN”), quando ocorre o pagamento, e aplicação da regra geral contida no artigo 173, inciso I, do CTN, na hipótese de inexistir qualquer pagamento.

Com isso, examinado os fatos do caso concreto, conclui que somente os fatos geradores ocorridos no mês de março de 2004 estariam atingidos pela decadência, pelas razões a seguir:

“No presente caso, consultando os sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, folha 1970, verifica-se que, em relação aos períodos de apuração fevereiro/2004 a agosto de 2004, reclamados como decaídos, há apenas recolhimento da COFINS para o período de apuração fevereiro/2004. Assim, aplica-se a regra decadencial prevista no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional para este período de apuração (fevereiro/2004).

Para os demais períodos de apuração (março/2004 a agosto/2004), a regra decadencial aplicada é a regra geral prevista no artigo 173, inciso I, qual seja, aquela em que a contagem do prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando os períodos de apuração março/2004 a agosto/2004, o início da contagem do prazo fatal é 01/01/2005, terminando em 31/12/2009, ou seja, após a ciência do presente lançamento (14/09/2009).

Portanto, assiste razão em parte a autuada na preliminar para cancelar por decadência o período de apuração fevereiro/2004. Os períodos de apuração março/2004 a agosto/2004 ficam mantidos”.

Nesse ponto, por estar em linha com o entendimento que possuo sobre a matéria, a meu ver, não merece reparos a decisão recorrida.

Com relação ao segundo ponto, tem-se que, nos termos do artigo 142, *caput*, do CTN: “*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*”. (grifos nossos)

E, conforme disposto no parágrafo único desse artigo, a atividade do lançamento é obrigatória, o que significa dizer que, uma vez verificado o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e passivo, a Administração estará obrigada a efetuar o lançamento, e também é atividade vinculada aos termos previstos na lei tributária, de modo que, na atividade de lançamento, deve a autoridade administrativa observar as leis de regência, pois, do contrário, poderá o ato ser anulado, como ensina Hely Lopes Meireles:

“Atos vinculados ou regrados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. (...) Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim o requerer o interessado. (...)”

O essencial é que a peça inicial (auto de infração) descreva os fatos com suficiente especificidade de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato, e sua ocorrência no tempo e no espaço, é nulo.”¹

Na esfera federal, o artigo 10 do Decreto 70.235/1972 prescreve os requisitos a serem observados pela autoridade administrativa na lavratura de auto de infração, *in verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”. (grifos nossos)

No que diz respeito à determinação da base de cálculo, leciona a doutrina que, “*é, pois, um conceito que abrange dois fenômenos bem distintos entre si: uma determinação em abstrato e uma determinação em concreto. A determinação em abstrato é realizada pela lei, ou diretamente, ou por via indireta, através de definições redutivas ou conceitos de segundo grau; por seu turno, a determinação em concreto inicia-se aí mesmo onde terminou o processo de concretização legal. Está-se então perante uma determinação do fato na sua existência e ou nas suas qualidades, que exige uma atividade mediadora do órgão de aplicação do direito; atividade que já não é de interpretação da lei, mas de simples fixação dos fatos, embora, claro, dentro dos limites legais.* (...) [a determinação da base de cálculo] desdobrar-se necessariamente ou numa atividade interpretativa da caracterização do fato ou numa atividade probatória da sua descoberta ou valoração”². (grifos nossos)

No caso ora analisado, a fiscalização realizou o lançamento exclusivamente com base no cotejo entre as informações contidas em conta contábil apresentada pelo contribuinte e as declarações prestadas pelo contribuinte em DCFT.

Como observado pela decisão recorrida, “*Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal e demais documentos constantes dos autos do processo, constata-se que não foram realizadas outras análises fiscais, como por exemplo, a auditoria da base de cálculo da COFINS, a verificação da utilização de retenções na fonte, ou ainda, a auditoria quanto à existência das duas sistemáticas de apuração da COFINS para os períodos de apuração objeto do lançamento, nem, tão pouco, a análise de possíveis créditos da contribuinte e sua apropriação/utilização*”.

Assim, verifica-se que, apesar de autoridade fiscal dispor de amplos poderes de fiscalização, a teor do disposto no artigo 195, do CTN³, para atingir o fim de verificar - e comprovar - a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, o Fiscal autuante se

² Xavier, Alberto. “Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário”. Forense. Rio de Janeiro. 2001. p. 38-39.

³ Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

limitou ao mero cotejo da contabilidade do contribuinte com as informações constantes em DCFT.

Resultado desse trabalho é a existência das seguintes inconsistências, que levaram ao reconhecimento da improcedência do lançamento pela decisão recorrida: **(i)** os valores apontados pela fiscalização na tabela “Cotejo de Informações Contábil-Fiscais” que é parte integrante do Auto de Infração não são encontrados nos registros contábeis; **(ii)** na conta contábil utilizada existem registros adicionais ao referente às provisões de COFINS; **(iii)** apesar da contribuinte prestar serviços à Petrobrás e, em razão disso, sofrer retenção na fonte nos pagamentos a ela efetuados, tal fato não foi considerado na apuração da base de cálculo.

Com relação à diferença entre os valores constantes na contabilidade e os apontados no Auto de Infração, vejam a análise realizada na decisão recorrida:

“Compulsando-se o razão analítico apresentado pela contribuinte, conta contábil nº 2114003 1414 (fls. 1565/1586), que fundamenta a autuação, verifica-se, de pronto, que alguns dos valores apontados pela fiscalização no “Cotejo das Informações Contábil Fiscais” não são encontrados nestes registros contábeis.

No período de apuração julho/2004, por exemplo, a autoridade fiscal aponta como diferença a ser esclarecida pela contribuinte de COFINS cumulativa:

Período	Contabilidade	Retif. Contab.	DCTF	DIFERENÇA
jul.04	R\$ 1.304.271,39	-R\$ 736.598,97	R\$ 0,00	R\$ 567.672,42

Extraindo-se os dados do período julho/2004, no razão analítico, conta nº 2114003 1414, COFINS, fls. 1671/1673, chega-se aos seguintes registros: (...)

Resumindo os registros acima, tem-se:

jul/04 (fls.1671/1673)			
Data	Débito	Crédito	Data
31/07/2004	R\$ 125.370,14	R\$ 125.661,09	31/07/2004
31/10/2004	R\$ 867,24	R\$ 576,29	31/10/2004
	R\$ 126.237,38	R\$ 126.237,38	

No exemplo, a contribuinte indica um valor de contribuição social apurada de R\$ 125.661,09, acrescido de um ajuste de R\$ 576,29, como lançamentos a crédito. Existem também uma compensação de R\$ 125.370,14 e a utilização de crédito de abril/2004, á débito.

Na planilha de folha 1665, a contribuinte demonstra outro valor da COFINS cumulativa para julho/2004: R\$ 125.336,89. Por esta planilha, o valor da COFINS não cumulativa seria de R\$ 900,49, e o valor de retenção na fonte COFINS de R\$ 125.370,14, mesmo valor encontrado no razão analítico.

Na DIPJ, de folha 65, verifica-se que o valor relativo à retenção na fonte é de R\$ 125.370,14, utilizada como dedução nas duas sistemáticas COFINS cumulativa (R\$125.336,89) e da COFINS não cumulativa (R\$ 33,25).

No DACON, folha 2087, o valor informado para COFINS não cumulativa corresponde ao indicado pela contribuinte na planilha de folha 1665: R\$ 900,49.

Dos dados expostos acima, os registros contábeis não confirmam os valores apontados pela fiscalização para julho/2004, não havendo nos autos outros documentos juntados pela autoridade autuante que possam dar força à acusação.

Levantando-se outro período de apuração, janeiro/2005, a autoridade fiscal aponta como diferença a ser esclarecida pela contribuinte de:

Período	Contabilidade	Retif. Contab.	DCTF	DIFERENÇA
jan.05	R\$ 272.643,25	-R\$ 10.586,90	R\$ 21.653,23	R\$ 240.403,12

Extraíndo-se os dados do período janeiro/2005, no razão analítico, conta nº 2114003 1414, COFINS, fls. 1675/1680, chega-se aos seguintes registros: (...)

Resumindo os registros acima, tem-se:

jan/05 (fls.1675/1680)			
Data	Débito	Crédito	Data
31/01/2005	R\$ 135.849,41	R\$ 106.544,66	31/01/2005
28/02/2005	R\$ 21.831,86	R\$ 50.234,34	31/01/2005
31/10/2005	R\$ 52.671,29	R\$ 52.671,29	31/01/2005
31/10/2005	R\$ 5.070,35	R\$ 5.754,15	31/10/2005
		R\$ 39,82	31/10/2005
		R\$ 178,63	31/10/2005
	R\$ 215.422,91	R\$ 215.422,89	

Neste período, verifica-se que a contribuinte registrou, separadamente, as provisões da COFINS nas sistemáticas cumulativa e não cumulativa. Ainda assim, o valor apontado pela fiscalização não é o que consta dos registros contábeis da COFINS cumulativa.

No razão analítico está registrado o valor de R\$ 106.144,66 e não R\$ 272.643,25.

Já no DACON, folha 2011, a COFINS cumulativa apurado soma a importância de R\$ 60.309,66. Na planilha apresentada pela autuada, folha 1666, não há registro da COFINS cumulativa para o período janeiro/2005.

Portanto, mais uma vez não há evidência, pelos registros acima expostos, da correção dos valores apontados pela fiscalização, nem tão pouco dos registros da própria interessada em relação à janeiro/2005.

E assim, não havendo nos autos outros documentos juntados pela autoridade autuante, não há como aceitar os valores por ela apontados, tornando a acusação frágil”.

Além disso, a conta contábil utilizada englobava outros registros contábeis, além das provisões para pagamento da COFINS, conforme descrito na decisão recorrida:

“Outro ponto que se extrai da conta contábil nº 2114003 1414 (fls. 1565/1586), o que também se verifica nos exemplos acima, é que nesta conta há diversos registros, além das provisões da contribuição social, demonstrando que esta conta contábil não se presta ao confronto direto com a DCTF: - utilizações das retenções na fonte dos contratos com a cliente Petrobrás; - utilização de créditos escriturais de períodos anteriores; - pagamentos da contribuição social; - compensação com indêbitos de períodos anteriores”.

Por último, o ponto mais relevante. Conforme se verifica na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (“DIRF”) acostada aos autos às fls. 1971 e seguintes, referente aos anos de 2004 e 2005, valores consideráveis foram retidos a título de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS (Código de Receita 6190) nos pagamentos realizados pelas tomadoras de serviços da contribuinte.

Tais valores não foram levados em consideração pela fiscalização. É bem verdade que as declarações retificadoras constantes nos autos foram transmitidas após o lançamento (por exemplo, com relação às de maior valor, da Petrobrás, a de 2004 foi transmitida em 10/09/2010 - fls. 1973, enquanto que a de 2005 foi transmitida em 09/02/2011 – fls. 1976). De qualquer maneira, há nos autos resposta da Petrobrás a termo de intimação, no qual ela informa o valor das notas fiscais relativas ao ano de 2004, juntando as respectivas cópias, nas quais há indicação de que a prestadora estava sujeita à retenção na fonte, por força da Lei nº 10.833/2003 (fls. 494 e seguintes dos autos /fls 520 e seguintes do processo eletrônico e seguintes).

Essa matéria foi abordada na decisão recorrida, da seguinte forma:

“Ademais, apesar da contribuinte ser prestadora de serviço de fretamento de embarcações à Petrobrás, conforme está consignado no Termo de Verificação Fiscal, não há qualquer menção disto pela fiscalização, nem do fato de que a retenção na fonte da cliente Petrobrás necessariamente entra no cálculo da contribuição devida, como abatimento, nos termos da legislação, a partir do mês da retenção. A contribuinte afirmou isto em resposta à intimação fiscal, usando o verbo “compensar”.

Nas consultas efetuadas aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, folhas 1971/1978, verifica-se que a contribuinte possui valores em DIRF na condição de beneficiária. Reproduzindo-se os valores da citada DIRF junto à cliente Petrobrás, na tabela abaixo, chega-se aos valores de retenções na fonte:

Período	DIRF CÓDIGO 6190	COFINS 3% MAFON
fev.04	R\$ 10.040,11	R\$ 3.187,33
mar.04	R\$ 718.693,22	R\$ 228.156,35
abr.04	R\$ 309.909,81	R\$ 98.383,97
mai.04	R\$ 346.709,87	R\$ 110.066,52
jun.04	R\$ 332.266,71	R\$ 105.481,39
jul.04	R\$ 395.066,83	R\$ 125.417,92
ago.04	R\$ 416.190,93	R\$ 132.123,97
set.04	R\$ 424.679,24	R\$ 134.818,67
out.04	R\$ 396.429,85	R\$ 125.850,62
nov.04	R\$ 389.283,27	R\$ 123.581,87
dez.04	R\$ 380.445,03	R\$ 120.776,08
jan.05	R\$ 427.362,94	R\$ 135.670,64
fev.05	R\$ 391.225,83	R\$ 124.198,55
mar.05	R\$ 405.132,26	R\$ 128.613,29
abr.05	R\$ 573.979,18	R\$ 182.215,43
mai.05	R\$ 408.958,83	R\$ 129.828,07
jun.05	R\$ 598.039,08	R\$ 189.853,49
jul.05	R\$ 652.612,08	R\$ 207.178,23
ago.05	R\$ 533.309,55	R\$ 169.304,45
set.05	R\$ 79.645,56	R\$ 25.284,28
out.05	R\$ 908.203,41	R\$ 288.318,25
nov.05	R\$ 597.605,74	R\$ 189.715,92
dez.05	R\$ 572.207,41	R\$ 181.652,96

Tendo-se em conta os valores em DIRF acima, e comparando-os com os registros a débito na conta contábil utilizada, conclui-se que tais valores foram indevidamente desconsiderados no trabalho fiscal.

A título de exemplo, nos períodos de apuração agosto/2004, fevereiro/2005, setembro/2005 e novembro/2005, se tivessem sido levados ao cálculo, e sem se considerar outros registros e/ou fatores constantes do próprio razão analítico da autuada (como as duas sistemáticas de apuração da COFINS), os valores registrados de retenção na fonte seriam suficientes para zerar a diferença apurada pela fiscalização:

Período	Contab.	DIRF	DCTF	Contab.-DIRF-DCTF
Ago/04	R\$ 131.976,67	R\$ 131.976,67	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Fev/05	R\$ 239.428,73	R\$ 124.037,44	R\$ 115.391,31	-R\$ 0,02
Set/05	R\$ 172.705,70	R\$ 25.335,73	R\$ 147.369,98	-R\$ 0,01
Nov/05	R\$ 417.680,29	R\$ 189.716,11	R\$ 227.964,17	R\$ 0,01

Ressalte-se que, em que pese a tabela comparativa acima, também não é possível identificar se a contribuinte poderia ou não utilizar as retenções na fonte para abater a COFINS cumulativa, objeto da autuação, pois não é possível identificar a qual sistemática pertenceriam estas retenções na fonte. Tal verificação também não foi objeto da presente autuação. Como exemplo,

na DIPJ, folha 65, a contribuinte abate da contribuição social cumulativa e da não cumulativa os valores das retenções na fonte junto à Petrobrás.

Assim, em verdade, a conta contábil apresentada não se presta ao confronto direto com a DCTF, de forma que o resultado final deste confronto, se não esclarecida pela contribuinte, fosse levada ao lançamento de COFINS cumulativa. Não se levou em conta a apuração da contribuição social, tão pouco os registros à débito na conta contábil auditada”.

Com bem pontuado na decisão recorrida, não se está aqui a confirmar se tais valores poderiam ser utilizados e, nessa possibilidade, se seriam suficientes para redução da base de cálculo da COFINS devida no período, mas uma vez que as principais atividades da contribuinte estão sujeitas à retenção, o tomador de serviços da Recorrente foi intimado e apresentou notas fiscais que indicavam a necessidade de retenção no pagamento, a consideração de tal aspecto na determinação da base de cálculo da COFINS é essencial para a regularidade do lançamento.

Essa inconsistência somada à divergência entre os valores da contabilidade e a existência de outros registros na conta levada em consideração pela Fiscalização para realizar o cotejo acaba por retirar a certeza e liquidez de que deveria se revestir o lançamento, prejudicando o direito de defesa do contribuinte, em violação aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e devido processo legal (CF/88, art. 5º, LIV e LV), além de subtrair da autoridade julgadora o controle do processo.

Nesse cenário, acredito que a atividade probatória de determinar a existência e a quantidade da matéria exigível foi falha e deficiente, não logrando demonstrar a motivação e subsistência do lançamento. E tais vícios só poderiam ser sanados com a reabertura de um trabalho de fiscalização, no qual fossem examinados adequadamente outros elementos que concorrem para uma adequada fixação da base de cálculo da COFINS no caso concreto, como outros documentos disponíveis à Fiscalização, além da contabilidade e da DCFT; como as retenções efetuadas ou o porquê de sua desconsideração; eventuais compensações realizadas no período, ou seja, que fosse levantado todo um conjunto probatório que permitisse, ao final, a determinação e lançamento do montante de COFINS porventura não pago no período, com o grau de certeza e liquidez exigido pela Lei de regência.

Contudo, nessa etapa do processo, o levantamento de tais informações não é possível, pois o órgão julgador não tem competência para fiscalizar e lançar. Portanto, a meu ver, tais vícios acarretam a confirmação da improcedência reconhecida pela decisão recorrida.

Nesse sentido, pelo afastamento de lançamentos em desacordo com o art. 10 do Decreto n. 70.235/72, trago as seguintes decisões:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O Auto de Infração que não consigna a disposição legal infringida, bem como a determinação da exigência, padece de vício formal que implica em nulidade, ex vi dos inc. IV e V do art. 10 do Decreto n. 70.235/72. É de se declarar nulo o processo. Relator: João Baptista Moreira”. (Número do Recurso: 114657; Câmara: PRIMEIRA CÂMARA; Número do Processo: 10845.002553/91-57; Data da Sessão: 05/06/1992)

“AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE TIPIFICAÇÃO.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE AMPLA DEFESA.

É nulo o Auto de Infração que não identifique claramente os motivos de sua emissão e, sendo o caso, não expresse os motivos de rejeição, desqualificação ou descon sideração da prova documental apresentada em atendimento de intimação, assim impedindo ou dificultando o exercício do direito constitucional de ampla defesa do sujeito passivo”. (Número do Recurso: 124009; Câmara: PRIMEIRA CÂMARA; Número do Processo: 13975.000156/00-99; Data da Sessão: 25/02/2003)

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO –
NULIDADE.

É nulo o auto de infração que não preencha os requisitos formais indispensáveis, previstos no do art. 10 do Decreto nº 70.235/72”. (Número do Recurso: 125008; Câmara: SÉTIMA CÂMARA; Número do Processo: 10805.003127/94-41 ;Data da Sessão: 22/03/2001)

Diante do exposto, concordando com as razões apresentadas na decisão recorrida, proponho a esse Colegiado que reconheça que o auto de infração lavrado improcedente, por não atender ao disposto nos artigos 142 do CTN, 10, incisos III e IV, do Decreto 70.235/1972, eis que falhou na descrição do fato e na determinação da matéria tributável, motivo pelo qual voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator