



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

Processo nº 15758.000538/2008-02
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3301-001.819 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2013
Matéria PIS e COFINS - AIs
Recorrente SAÚDE ABC SERVIÇOS MÉDICO HOSPITALARES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2007

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXONERAÇÃO PARCIAL

Correta a desoneração da parte dos créditos tributários das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) cujos valores foram pagos antes do início do procedimento fiscal, bem como dos valores apurados sobre receitas não operacionais (ampliação da base de cálculo).

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Possas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Real e Fábria Regina Freitas.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 08/05/2013 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 08

/05/2013 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 08/05/2013 por RODRIGO DA COSTA

POSSAS

Impresso em 20/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de recurso de ofício interposto pela DRJ Campinas contra sua própria decisão que julgou procedente, em parte, a impugnação interposta contra os lançamentos das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referentes aos fatos geradores ocorridos nos períodos de competência de janeiro de 2004 a julho de 2007.

Os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores das contribuições declarados e os efetivamente devidos, apurados com base na escrituração contábil da recorrente, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada um dos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal às fls. 276/277.

Inconformada, a recorrente impugnou os lançamentos, alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

“Inicialmente, apregoa a nulidade do auto de infração por que deste não constaria a menção ao dispositivo legal em que se fundamenta a exigência. Diz a contribuinte que o corpo do auto de infração faz referência apenas a dispositivos do Decreto nº 4.524, de 2002, e não à lei instituidora do tributo como preconiza o artigo 10, inciso IV do Decreto nº 70.235, de 1972.

Na sequência, denuncia que parte do valor lançado já teria sido alcançada pela decadência:

Com efeito, trata-se da exigência da COFINS no período de apuração de 30/01/2004 a 31/07/2007, todavia, a impugnante somente foi notificada da autuação em 16/07/2008, ou seja, quando parte dos pagamentos efetuados já se encontrava homologada tacitamente pelo decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

No tocante à constatação da auditoria que motivou o auto de infração, a contribuinte aponta erro na apuração das diferenças entre os valores constantes dos livros diários e das DCTFs:

[...] as diferenças constatadas pela auditoria fiscal partiram do confronto entre os valores escriturados nos Livros Diários e os valores supostamente constantes das DCTF's entregues no mesmo período, ressalvando-se que, conforme frisado no trecho acima, não foram aceitas as declarações retificadoras entregues pela impugnante após o início da ação fiscal.

[...]

Ocorre que os valores apurados pela Fiscalização a título de "diferenças a lançar" não correspondem a tributo devido, uma vez que a auditoria fiscal acabou considerando erroneamente valores que não correspondem às designações contidas na tabela acima.

Primeiramente, deve-se reparar que os valores computados na referida tabela a título de "COFINS DCTF" não correspondem aos valores de COFINS constantes das declarações entregues pela impugnante originalmente ao Fisco.

Com efeito, conforme comprovam as anexas cópias, tais valores correspondem, em verdade, aos valores de COFINS constantes das DCTF's retificadoras entregues pela impugnante, e que, conforme a própria auditoria fiscal afirmou, não poderiam ser consideradas, pois entregues após o início da ação fiscal. Esses valores, portanto, espelham os Livros Diários da impugnante com os ajustes contábeis que realizou, em momento anterior ao procedimento de fiscalização.

Por outro lado, os valores computados na referida tabela a título de "COFINS a pagar", ao contrário do afirmado pela auditoria, não são os valores de COFINS que constam dos Livros Diários da impugnante.

Na realidade, esses valores correspondem aos valores de COFINS da contabilidade da empresa antes dos ajustes realizados. Isto pode ser comprovado mediante análise das anexas declarações originalmente entregues ao Fisco, onde estão transcritos exatamente os valores da contabilidade anteriores ao ajuste contábil.

Portanto, resta nítido que, na apuração do suposto crédito tributário, houve o confronto de valores que não correspondem propriamente ao que a auditoria fiscal diz corresponder no auto de infração.

[...]

Aquilo que no auto de infração foi considerado como "diferenças a lançar", são, portanto, as diferenças encontradas entre a COFINS constante da DCTF originalmente entregue e a COFINS constante da contabilidade da empresa, e não o contrário.

A consequência mais grave desse equívoco é que a auditoria fiscal acabou efetuando, de forma indevida, o lançamento de diferenças que não correspondem a tributo que deixou de ser recolhido, mas sim de tributo recolhido a maior.

Isto é, as diferenças de valores que, por conta dos ajustes contábeis realizados, significaram uma redução de receita da empresa, acabaram sendo lançadas como se fosse tributo devido, quando na realidade se trata justamente do contrário, ou seja, tributos que, em razão das reclassificações de receitas realizadas, foram recolhidos a maior, e, portanto, geram o direito da impugnante à sua repetição.

No decurso da ação fiscal, a impugnante apresentou à Fiscalização um quadro comparativo, nele confrontando os valores que foram declarados nas DCTF originais e aqueles que, em razão dos posteriores ajustes contábeis realizados, deveriam de fato ter sido declarados.

Os valores constantes desse quadro comparativo foram extraídos dos Livros Diários da impugnante, conforme comprovam as cópias dos anexos balancetes mensais, integrantes daqueles. Os Livros Diários, por sua vez, foram devidamente registrados na JUCESP, conforme demonstram os anexos termos de abertura e de encerramento.

Cumpre observar que, no referido quadro comparativo, cujas cópias também seguem anexas, a impugnante deixou evidenciada a existência de diferenças entre os valores confrontados, diferenças essas, todavia, decorrentes da redução (e não do aumento) dos valores declarados em DCTF.

O que no referido quadro está indicado como "Contábil", corresponde à contabilidade da impugnante anteriormente aos ajustes que realizou. Trata-se, portanto, dos valores informados nas DCTF's originalmente entregues ao Fisco. Já o que está indicado como "DCTF" no quadro em questão é justamente o que foi informado nas declarações retificadoras, em função dos ajustes contábeis efetuados.

Portanto, conforme se verifica do seguinte demonstrativo, elaborado com base em trecho daquele quadro, ao contrário do pressuposto pela Fiscalização no auto de infração, aquilo que foi considerado diferença a recolher, trata-se, na realidade, de tributo a repetir, pois decorrente de recolhimento efetuado a maior:

[segue-se a tabela comparativa de fls. 17 e 51 – volume II]

Observe-se que, através de notas contidas no quadro comparativo apresentado à Fiscalização, a impugnante indicou como foram realizados, em sua contabilidade, os ajustes contábeis decorrentes de reclassificações de receitas, efetuados em momento anterior aos trabalhos fiscais.

Os lançamentos dos valores contidos nessas notas encontram-se demonstrados através das anexas cópias dos balancetes mensais, nos quais se verifica o movimento contábil líquido da impugnante em cada mês, de forma sintética. Ressalte-se que, em função do grande volume de documentos, não foi possível a juntada dos respectivos lançamentos analíticos. Porém, caso se entenda necessária sua análise, eles poderão ser verificados através de perícia contábil.

Ressalte-se que não se está pretendendo conferir validade as DCTF's retificadoras, apresentadas pela impugnante durante a ação fiscal, mas sim demonstrar-se que a Fiscalização deveria ter considerado, na apuração do crédito tributário, o que de fato encontra-se registrado na contabilidade da empresa.

Impõe-se esclarecer também que os ajustes contábeis realizados não foram questionados pela Fiscalização em momento algum, e referem-se a reclassificações de receitas realizadas após a entrega das DCTF's originais. A justificativa para tais ajustes, todavia, é irrelevante para o julgamento da presente autuação, uma vez que o que se discute é o equivocado confronto efetuado pela auditoria entre valores da contabilidade da empresa e os constantes das DCTF's entregues.

É bastante provável que o erro cometido pela auditoria decorra de uma equivocada interpretação dos termos contidos no quadro comparativo entregue pela impugnante. Tal comparativo, no entanto, não suprime os demais documentos fiscais e contábeis colocados à disposição da Fiscalização, e que, supostamente, foram analisados.

Do exposto, deve-se concluir que o auto de infração em questão é absolutamente nulo, uma vez que houve patente erro na apuração do crédito tributário, vindo a auditoria fiscal a considerar valores indevidos na realização do lançamento, resultando em diferenças que, conforme demonstrado, não correspondem a tributo a recolher, mas sim a repetir.

[...]

O lançamento também seria nulo porque a autuação teria alçando as receitas não-operacionais, rubricas que não se incluem na base de cálculo do PIS e da Cofins como pacificou o Supremo Tribunal Federal. Em quadro de fl. 21 – volume II, a contribuinte pontua os valores que entende não deveriam compor o montante tributável.

A impugnante argumenta que a exigência formalizada no auto de infração caracteriza bis in idem:

A autuação em referência decorre da suposta apuração de valores a título de COFINS, a partir do confronto entre os valores constantes do Livro Diário Geral da impugnante e os valores declarados em DCTF no mesmo período.

Conforme esclareceu a impugnante no decorrer dos trabalhos fiscais, as divergências constatadas pela auditoria fiscal decorreram essencialmente de ajustes contábeis efetuados em razão da reclassificação de receitas, em momento posterior à entrega das declarações. Todavia, tais divergências teriam sido sanadas pela entrega de declarações retificadoras, como evidenciam as cópias anexas.

Ocorre que a Fiscalização não aceitou tal explicação, ao argumento de que as declarações retificadoras teriam sido entregues quando a empresa já se encontrava sob procedimento de fiscalização.

Assim, efetuou o lançamento do tributo devido em razão das supostas diferenças constatadas entre os valores dos Livros Diários da empresa e aqueles por ela declarados em DCTF.

Em que pese o grave equívoco cometido na apuração dessas diferenças, amplamente já demonstrado, e que torna absolutamente nulo o presente lançamento, ainda que tivessem sido apuradas corretamente eventuais diferenças de tributo a recolher, não caberia a sua cobrança através de auto de infração, uma vez que tais valores já foram devidamente confessados pela impugnante, conforme comprovam as anexas declarações retificadoras.

Deve-se ponderar que a regra que impede o contribuinte de apresentar retificação de sua declaração após o início dos trabalhos fiscais tem por único objetivo evitar que aquele se valha do instituto da denúncia espontânea (CTN, art. 138), para evadir-se da multa por recolhimento em atraso.

Em outras palavras, iniciado o processo de fiscalização, qualquer recolhimento de tributo objeto da apuração fiscal deverá ser realizado com juros e multa, pois inexistirá denúncia espontânea.

Portanto, nada impede que, iniciado os trabalhos fiscais, o contribuinte efetue o recolhimento do tributo que entenda devido, desde que o faça com o pagamento de juros e de multa, eis que inexistente a espontaneidade da denúncia.

Foi exatamente o que ocorreu na prática. A impugnante verificou diferenças de receita em razão de ajustes em sua contabilidade e procedeu à entrega de declarações retificadoras.

[...]

Dessa forma, ao entregar as retificadoras, que, por força de lei, substituem as declarações originais, a impugnante formalizou a existência do crédito tributário, constituindo instrumento hábil para cobrança, pela autoridade revisora das declarações, de eventuais diferenças, inclusive multa e juros, devidos por conta do recolhimento em atraso.

Não caberia, por conseguinte, novo lançamento para exigência do tributo formalizado nos termos das declarações retificadoras entregues. Afinal, estar-se-á exigindo, através de auto de infração, crédito tributário que já foi declarado e confessado em DCTF, e que, sendo o caso, poderá sujeitar-se a cobrança judicial.

[...]

É improcedente o argumento de que, por ter sido entregue após o início dos trabalhos fiscais, a declaração retificadora não teria qualquer efeito, nos termos do artigo 147, § 1º do CTN. O sentido da referida norma é tão-somente elidir o benefício da denúncia espontânea, impedindo o sujeito passivo de beneficiar-se da ausência de multa no pagamento em atraso.

Portanto, o que eventualmente poderia ser exigido pela auditoria fiscal através de lançamento de ofício seria apenas eventuais encargos, tais como multa e juros moratórios, caso esses não tenham sido apurados e recolhidos por força da declaração revisora apresentada.

Demais disso, ressalte-se que, no curso da ação fiscal, a Fiscalização não apontou qualquer irregularidade na contabilidade da impugnante. O que entendeu ter ocorrido, de forma equivocada, foram divergências entre a contabilidade e as declarações apresentadas.

Isto significa que os valores constantes da contabilidade (e que foram transcritos nas declarações retificadoras) são os mesmos considerados no lançamento ora impugnado.

Portanto, não há que se falar em divergência de valores, mas sim em divergência de momento de apuração. Tendo a Fiscalização apurado exatamente aquilo que a impugnante apurou em suas declarações retificadoras, a discussão que remanesce é unicamente acerca dos acréscimos legais devidos em razão de eventuais recolhimentos efetuados com atraso, isto é, a multa e os juros moratórios.

É certo, por outro lado, que o disposto no artigo 147, §1º do CTN não impede o contribuinte de retificar o erro cometido em sua declaração, mas apenas condiciona que o faça, após a notificação do lançamento, através de reclamação ou recurso.

[...]

Portanto, ainda que a auditoria fiscal tenha desconsiderado as declarações retificadoras, pois entregues após o início da ação fiscal, ela não contestou em momento algum os ajustes contábeis realizados pela impugnante, e que ensejaram a entrega dessas mesmas declarações retificadoras.

Pelo contrário, como visto anteriormente, a Fiscalização considerou como corretos os valores contidos nessas retificadoras, ao adotá-los sem qualquer reparo (embora de forma equivocada) para efetuar o lançamento de supostas diferenças de tributo a recolher.

Isto significa que não há divergências quanto ao valor do tributo a ser recolhido: o que foi lançado na DCTF retificadora é o que o Fisco pretende cobrar através do presente auto de infração.

Como o tributo contido nas declarações retificadoras encontra-se devidamente formalizado e recolhido nos termos daqueles documentos, conforme comprovam as anexas cópias, demonstra-se, pois, absolutamente improcedente o auto de infração em tela, sob pena de dupla cobrança de tributo sobre o mesmo fato.

Afinal, é certo que, diante de qualquer discordância da autoridade revisora quanto às informações ou ao recolhimento dos valores expressos naquelas declarações retificadoras, haverá a inscrição do crédito tributário em dívida ativa e posterior cobrança judicial.

[...]

Assim, somente caberia a cobrança do principal, através do presente auto de infração, se a auditoria fiscal demonstrasse que ele não foi recolhido pela impugnante, ou foi recolhido insuficientemente, através das declarações retificadoras apresentadas, o que em momento algum ocorreu.

Isto posto, deverá ser reconhecida a improcedência do presente auto de infração, sob pena de ocorrer dupla cobrança de tributo sobre o mesmo fato, haja vista não haver sido infirmado, em momento algum, o recolhimento do crédito declarado pela impugnante em retificadoras.”

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou-a procedente, em parte, excluindo do total da contribuição lançada, os valores pagos antes do início do procedimento

fiscal e os valores apurados sobre receitas não operacionais, conforme Acórdão nº 05-35.469, datado de 17/10/2011, às fls. 3.389/3.408, sob as seguintes ementas:

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DIFERENÇA ENTRE OS VALORES CONFESSADOS E A ESCRITURAÇÃO.

A constatação de diferenças entre os valores devidos informados ao Fisco em instrumento de confissão de dívida, DCTF, e aqueles constantes da escrituração contábil enseja a formalização de ofício do correspondente crédito tributário. Ajusta-se a exigência de molde a considerar as diferenças extintas por pagamento realizado antes do início do procedimento fiscal.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, reconheceu a repercussão geral da matéria em questão, impõe-se, em observância ao art. 26-A, parágrafo 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, afastar a exigência de Cofins sobre receitas distintas daquelas decorrentes da prestação de serviços e vendas de mercadorias.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DIFERENÇA ENTRE OS VALORES CONFESSADOS E A ESCRITURAÇÃO.

A constatação de diferenças entre os valores devidos informados ao Fisco em instrumento de confissão de dívida, DCTF, e aqueles constantes da escrituração contábil enseja a formalização de ofício do correspondente crédito tributário. Ajusta-se a exigência de molde a considerar as diferenças extintas por pagamento realizado antes do início do procedimento fiscal.

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, reconheceu a repercussão geral da matéria em questão, impõe-se, em observância ao art. 26-A, parágrafo 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, afastar a exigência de PIS sobre receitas distintas daquelas decorrentes da prestação de serviços e vendas de mercadorias.”

Por ter exonerado crédito tributário, em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a DRJ recorreu de ofício de sua decisão, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, inciso I, c/c a Portaria MF nº 375, de 10/12/2001.

Cientificada da decisão da DRJ, por meio do Edital nº 31/2012, decorrido o prazo regulamentar para pagamento dos créditos tributários mantidos e/ ou apresentar recurso voluntário, a contribuinte não se manifestou.

É o relatório.

Voto

O recurso de ofício apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim, dele conheço.

A exoneração de parte do crédito tributário, pela autoridade julgadora de primeira instância, teve como fundamento a comprovação do pagamento de parte das parcelas lançadas e exigidas, em datas anteriores ao início do procedimento fiscal, bem como o julgamento do Supremo Tribunal Federal nos REs 390.840, 346.084 e 358.273, nos quais declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, inclusive, com reconhecimento da repercussão geral por meio do julgamento do RE 585.235-1.

Dessa forma, correta a decisão da autoridade julgadora de primeira instância que exonerou a contribuinte do pagamento de parte dos créditos tributários lançados e exigidos, correspondente às parcelas pagas e comprovadas, mediante a apresentação de cópias dos darfs, e os valores apurados sobre as receitas correspondentes à ampliação da base de cálculo de ambas as contribuições, julgada inconstitucional pelo STF, conforme demonstrado na decisão recorrida.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes – Relator.