



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

Processo n° 15868.001259/2009-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.291 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2018
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente BRACOL HOLDING LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

REGIME NÃO CUMULATIVO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA À CONFIRMAÇÃO DOS CRÉDITOS DECLARADOS. NÃO COMPROVADA A EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS. GLOSA INTEGRAL. POSSIBILIDADE.

Para fim de confirmação dos créditos informados no Dacon, quando intimado, o declarante está obrigado a apresentar os arquivos digitais, os documentos fiscais e contábeis e demais esclarecimentos necessários à comprovação dos créditos declarados. A falta de apresentação dos citados documentos implica impossibilidade de confirmação dos valores dos créditos declarados e sua glosa integral.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS INEXISTENTES. DÉBITOS NÃO PAGOS OU CONFESSADOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Se não comprovada a existência dos créditos informados no Dacon passa a ser passível de lançamento de ofício os débitos da contribuição indevidamente descontados e não pagos ou confessados pelo contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

REGIME NÃO CUMULATIVO. NÃO APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO NECESSÁRIA À COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS. GLOSA INTEGRAL. POSSIBILIDADE.

Para fim de confirmação dos créditos informados no Dacon, quando intimado, o declarante está obrigado a apresentar os arquivos digitais, os documentos fiscais e contábeis e demais esclarecimentos necessários à

comprovação dos créditos declarados. A falta de apresentação dos citados documentos implica impossibilidade de confirmação dos valores dos créditos declarados e sua glosa integral.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS INEXISTENTES. DÉBITOS NÃO PAGOS OU CONFESSADOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Se não comprovada a existência dos créditos informados no Dacon passa a ser passível de lançamento de ofício os débitos da contribuição indevidamente descontados e não pagos ou confessados pelo contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA.

Nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. IMPRESCINDIBILIDADE NÃO DEMONSTRADA. INDEFERIMENTO.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. IMPOSSIBILIDADE.

1. No âmbito do processo administrativo fiscal, a produção da prova pericial somente se justifica nos casos a análise da prova exige conhecimento técnico especializado. Por não atender tal condição, a apreciação de documentos contábeis e fiscais prescinde de realização de perícia técnica.

2. O indeferimento de pedido de diligência ou perícia não configura vício de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento ao direito de defesa, nos casos em que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que a produção da prova pericial e realização da diligência eram desnecessárias e prescindíveis para o deslinde da controvérsia.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA IMPRESCINDÍVEL À COMPROVAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO NA FASE PROCEDIMENTAL DE FORMA DELIBERADA E INTENCIONAL. PRINCÍPIO DO NEMO AUDITUR PROPRIAM TURPITUDINEM

ALLEGANS. REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA NA FASE RECURSAL. NÃO CABIMENTO.

Se no curso do procedimento fiscal, após ser intimada e reintimada a recorrente, de forma deliberada e como estratégia de defesa, omite-se de apresentar os arquivos digitais e a documentação contábil e fiscal necessária à apuração da certeza e liquidez do crédito da Cofins pleiteado, a reabertura da instrução probatória na fase recursal, inequivocamente, implicaria clara afronta ao princípio jurídico de que ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza (ou *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO POR AUTORIDADE COMPETENTE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA INEXISTENTE. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade fiscal competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e que contenha todos os fundamentos fáticos e jurídicos suficientes para o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

MANADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). EVENTUAL DE DESCUMPRIMENTO DE ASPECTOS FORMAIS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração que atende todos os requisitos legais, ainda que descumprida, durante o procedimento fiscal, alguma formalidade relativa à emissão do MPF tenha sido descumprida.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, em que formalizado pedido de ressarcimento de direito creditório, o ônus da prova recai sobre o contribuinte autor pedido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e prejudicial de mérito e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Diego Weis Junior, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório integrante do acórdão recorrido, que segue transcrito:

Trata-se da lavratura de autos de infração, contra a empresa qualificada em epígrafe, que constituíram créditos tributários referentes à contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), no valor total de R\$ 8.017.389,14, e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor total de R\$ 37.069.336,28, apurados no regime de incidência não-cumulativa, referentes ao terceiro trimestre de 2004.

Relativamente a esse mesmo trimestre também foram protocolizados pedidos de ressarcimento dos saldos credores das contribuições, relativos a receita de exportações, formalizados por meio dos processos n.ºs 13804.000535/2005-90 (PIS) e 13804.000533/2005-09 (Cofins), que tiveram seus pleitos indeferidos.

Tais processos de ressarcimento foram objeto de manifestação de inconformidade, que também estão sendo analisadas nesta sessão de julgamento.

Também foram lavrado autos de infração referentes às glosas do créditos do trimestre, formalizados no processo n.º 15868.001186/2009-38.

Assim, como os créditos do referido trimestre foram glosados, a fiscalização lançou de ofício as contribuições que deixaram de ser recolhidas após o aproveitamento dos créditos do trimestre.

Segundo os autos, os pedidos foram protocolizados junto à Delegacia de Administração Tributária em São Paulo-SP (Derat), mas a análise do pleito foi transferida à DRF/Araçatuba-SP por ordem do Superintendente-Substituto da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal, conforme portaria de fls. 4 a 6.

Ainda segundo os autos, a interessada, em 04/05/2009 (fls. 18 a 20), foi intimada, para subsidiar a análise do pleito, a apresentar diversos documentos e os arquivos contábeis digitais na forma especificada pela fiscalização. Como não atendeu, foi reintimada em 15/06/2009.

Como também não houve resposta, os AFRFB responsáveis pela análise se dirigiram à sede da empresa, em 02/07/2009, para cobrar o atendimento das intimação, onde o advogado da empresa, que não possuía procuração da sociedade, informou que não tinha os elementos solicitados, conforme termo de constatação de fls. 26 e 27.

Em 30/07/2009, novamente os AFRFB estiveram na sede da empresa, onde, desta vez, foram recebidos pelo seu procurador, que alegou ainda não dispor da documentação requerida. Na oportunidade, foi lavrado auto de embargo à fiscalização, de fls. 30 a 32.

Portanto, a fiscalização glosou os créditos do período em virtude da não apresentação dos documentos e esclarecimentos na forma solicitada, conforme relatórios de fls. 46 a 51 e 54 a 59, e foram lavrados os autos de infração de fls. 61 a 73, exigindo as contribuições, relativas ao trimestre, que deixaram de ser recolhidas em função do desconto dos pretendidos créditos.

Inconformada, a interessada apresentou as impugnações de fls. 77 a 99 (PIS) e de 152 a 175 (Cofins) onde, preliminarmente, requer o cancelamento do lançamento pelo fato de a fiscalização não haver aguardado o julgamento da impugnação apresentada no processo n.º 15868.001186/2009-38, que formalizou as glosas dos créditos no trimestre em questão, pois sem essas glosas não haveria o lançamento. Assim, tratar-se-ia de questão prejudicial.

Ainda em preliminar, postula a anulação do lançamento, a teor art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF), porquanto os auditores-fiscais da DRF/Araçatuba não teriam competência para não reconhecer a existência dos direitos creditórios do PIS e da Cofins, tampouco para lavrar auto de infração contra a impugnante, pois o seu domicílio fiscal é São Paulo, capital.

Assim, o lançamento somente poderia ser efetuado pelos servidores da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat), em São Paulo, especialmente pelo fato de estar vinculado aos pedidos de ressarcimento das contribuições, haja vista que o seu recolhimento é centralizado na capital.

Ainda segundo a autuada, o lançamento também seria nulo porque não foi observado pela fiscalização o local indicado no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) para realização dos trabalhos, que seria no endereço da empresa, em São Paulo, e não em Araçatuba.

Ressalta também a impugnante que o fato de várias intimações terem sido assinadas apenas por um dos AFRFB também desobedeceria ao MPF, que não permite atuação individual de um dos auditores-fiscais nele contidos.

Quanto à transferência de competência inter-delegacias, alega que esta também deveria estar contemplada no MPF e que o próprio superintendente da Receita Federal deveria ter emitido o mandado, a teor do art. 6º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007.

Alega ainda que a impossibilidade de delegação de poderes também está prevista na Lei nº 9.784, de 1999, arts. 13 e 100.

Assinala que o termo de início perdeu a eficácia porquanto extrapolou o prazo de sessenta dias, previsto no art. 7º, § 2º, do PAF, sem que fosse prorrogado por ato escrito.

Aduz que a falta do termo de encerramento e do demonstrativo consolidado do crédito tributário levaria à improcedência do lançamento.

Também reclama que não foi cumprida a formalidade prevista no art. 44 da citada Lei nº 9.784, de 1999, que garante à recorrente o direito de se manifestar no prazo de dez dias após o encerramento da fase de instrução do processo.

Afirma que o auto de infração lavrado no processo nº 15868.001186/2009-38, que formalizou a glosa dos créditos, é nulo porque não constituiu crédito tributário tampouco aplicou penalidade, indo de encontro ao art. 10 do PAF.

Aduz também que o auto ofenderia, além do PAF, o art. 10 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 940, de 2009, que prevê as penalidades nos casos de não-apresentação ou de apresentação incompleta do Dacon.

Expõe ainda que houve erro e falta de motivação e de legislação para o indeferimento do pleito da recorrente, pois isso só seria possível caso a contribuinte não possuísse efetivamente o direito ao ressarcimento. Mas, segundo ela, a negativa ocorreu porque houve falta de razoabilidade por parte dos AFRFB, que consideraram que ela não tinha nenhum direito, o que não pode ser admitido, pois que não poderia exercer sua atividade sem adquirir insumos, já que é uma das maiores empresas do seu ramo de atividade.

Assim, a fiscalização deveria ter continuado as diligências no estabelecimento da contribuinte e não ter realizado um levantamento fiscal precário, que não levou em consideração todos os seus documentos.

Aduz também que houve cerceamento do direito de defesa, pois não foram apresentados os motivos do indeferimento do pedido, haja vista que os auditores contestaram apenas pequenos elementos componentes do seu direito creditório, não contestando os demais, prejudicando a ampla defesa.

Argumenta que a fiscalização deveria ter concedido prazos razoáveis para apreciação dos documentos e realizado todos os atos necessários para apurar o direito creditório da postulante, haja vista que ela não teria justificativas para não os apresentar.

Desta forma, em cumprimento ao princípio da verdade material o lançamento deve ser cancelado.

Em relação ao que ela denomina mérito, argumenta que o lançamento já teria sido fulminado pela decadência, a teor do art. 150 do CTN.

Argumenta também que o Dacon foi elaborado conforme suas operações geradoras dos créditos e a indicação pelos autuantes de valor zero de crédito seria o mesmo que admitir que a atuada realizaria suas operações sem adquirir insumos e outros bens e serviços essenciais a sua atividade.

Alega ainda que a fiscalização deveria ter apurado o saldo de crédito para os períodos posteriores uma vez que ela possui em sua escrita fiscal altíssimo saldo credor.

Conclui, solicitando o reconhecimento da questão prejudicial para somente julgar o presente após o julgamento final do processo nº 15868.001186/2009-38, ou ao menos simultaneamente, e o cancelamento dos autos de infração.

Por fim, requer que o seu patrono também seja intimado de todas as decisões proferidas nestes autos.

Conforme despacho de fls. 232 ,e 233, o presente foi baixado em diligência para que se apensasse a ele os processos nºs 13804.0.00533/2005-09, 13804.000535/2005-90 e 15868.001186/2009-38, por possuírem o mesmo objeto.

Também foi solicitada manifestação dos autuantes quanto à utilização do saldo credor da impugnante nos períodos lançados e reabertura do prazo de impugnação.

Por meio do termo de fls. 238 e 239, os autuantes informam que não havia saldo anterior a ser aproveitado pela fiscalização, pois os créditos de períodos anteriores também foram glosados por falta de comprovação.

Após ciência do termo acima citado, a contribuinte apresentou novas impugnações, a fls. 241 a 264 (Cofins) e 282 a 306 (PIS), onde repete as alegações contidas nas impugnações originais.

Posteriormente, os processos nºs 13804.000533/2005-09 e 15868.001186/2009-38 foram apensos ao presente.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 329/346), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário mantido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A não-comprovação dos créditos, referentes ao PIS não-cumulativo, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização e no lançamento de ofício da contribuição indevidamente descontada no período em questão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A não-comprovação dos créditos, referentes à Cofins não-cumulativa, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização e no lançamento de ofício da contribuição indevidamente descontada no período em questão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

MPF. LANÇAMENTO. PRESCINDIBILIDADE.

Irregularidades no MPF ou a sua ausência não são condições suficientes para anular auto de infração.

SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

Em razão da Súmula Vinculante nº 8, do STF, o prazo para o lançamento das contribuições sociais deve ser contado segundo os critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 13/03/2011, a recorrente a foi cientificada da referida decisão. Em 10/06/2011, protocolou o recurso voluntário de fls. 350/374, por meio do qual reapresentou as razões de defesa suscitadas na manifestação de inconformidade. Em aditamento, alegou que alegou nulidade por cerceamento do direito de defesa, porque negou a realização da perícia e diligência formulados na peça impugnatória e não apreciou argumentos imprescindíveis para a justa solução deste processo, a saber: a) falta de competência para os Auditores tratarem de ressarcimento de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep; b) estarem os documentos à disposição da fiscalização, aplicação do Princípio da Verdade Material e impossibilidade do ressarcimento ser indeferido; c) levantamento fiscal precário; e d) cerceamento do direito de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Previamente, cabe esclarecer que o presente processo trata da cobrança dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins - Incidência Não-Cumulativa - Alíquotas Diferenciadas e Por Unidade de Produto, relativos ao 3º trimestre de 2004, informado pela recorrente na linha 27, respectivamente, das fichas 05 e 07 do Dacon, tendo em vista a inexistência de créditos das referidas contribuições em razão da lavratura dos Autos de Infração - Glosa de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, integrantes do processo administrativo nº 15868.001186/2009-38, cujas cópias encontram-se colacionadas aos presentes autos (fls. 46/61).

A recorrente suscitou como questão prejudicial a impossibilidade da lavratura dos presentes autos de infração, com base no argumento de que eles não poderiam ser lavrados antes do julgamento final na esfera administrativa dos Autos de Infração da Glosa de Créditos, objeto do citado processo nº 15868.001186/2009-38. Para a recorrente, os presentes autos somente poderiam ser lavrados após o julgamento final do citado processo.

Sem razão à recorrente. Uma vez apurada a irregularidade e constatada a falta de pagamento ou confissão do débito tributário, sob pena de decadência do direito de constituir o crédito e de afronta ao art. 142 do CTN, acertadamente, os lançamentos foram realizados. A necessidade de aguardar o julgamento final do citado processo também não se revela necessária, especialmente, haja vista que os dois processos estão apensos e tramitando com o processo principal nº 13804.000533/2005-09 e todos eles serão julgados em conjunto e simultaneamente por este Colegiado na mesma Sessão de julgamento.

Dada essa particularidade e tendo em vista que a maior parte das razões de defesa suscitadas pela recorrente nos presentes autos são coincidentes com as apresentadas no citado processo principal, com respaldo no art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, no que for compatível, aqui serão reproduzidos e adotados como razão de decidir os argumentos e fundamentos apresentados no voto prolatado no âmbito do citado processo principal.

Assim como no referido processo principal, nos presentes autos a recorrente apresentou questões preliminares, prejudiciais de mérito e de mérito a seguir analisadas.

I Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar a recorrente alegou nulidade da decisão recorrida e auto de infração.

I.1 Da nulidade da decisão recorrida

No recurso em apreço, a recorrente alegou nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, baseada em dois argumentos: a) indeferimento dos pedidos de perícia e diligência formulados; e b) não apreciação de parte dos argumentos de defesa.

Em relação ao primeiro argumento, a recorrente alegou que, por serem importantes, os procedimentos de perícia e diligência formulados na peça impugnatória deveriam ser realizados, conforme defendido na impugnação. Acontece que, na nova peça impugnatória (fls. 284/308), a recorrente não reapresentou os referidos pedidos apresentados na primeira impugnação.

O deferimento do pedido ou determinação de ofício de produção da prova pericial ou de realização de diligência somente se justifica quando a autoridade julgadora entender e se convencer de que tais providências são necessárias para o deslinde da controvérsia. Portanto, trata-se de uma prerrogativa da autoridade julgadora, consoante se extrai da leitura combinada dos arts. 18 e 29 do Decreto 70.235/1972, que seguem transcritos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

No caso, se a Turma de Julgamento *a quo* entendeu que não se encontrava presente as condições para o deferimento dos pedidos de diligência e produção pericial formulados, não cabe a esta instância recursal adentrar no mérito desta decisão, mas, se convencer de que seria necessário, determinar a realização do procedimento demandado.

Não se pode olvidar que a realização de perícia somente se justifica se a análise do acervo probatório exige conhecimento técnico especializado. E essa condição, inequivocamente, não se vislumbra no caso em tela, uma vez que as provas necessárias à comprovação do direito creditório pleiteado cingem-se a documentos fiscais e contábeis, cuja análise prescinde do parecer de especialista.

O deferimento do pedido de diligência também não se justificava, porque a recorrente não se dignou apresentar, com a peça impugnatória, nenhum documento comprobatório do crédito pleiteado a que estava obrigada, por força do disposto no art. 15 do Decreto 70.235/1972. Além disso, embora tenha sido intimada e reintimada, no curso do procedimento de análise do direito creditório, a recorrente não apresentou os arquivos contábeis e fiscais digitais imprescindíveis para apuração dos créditos apropriados, bem como não disponibilizou os livros e documentos contábeis e fiscais comprobatórios dos dados registrados nos correspondentes arquivos digitais. Aliás, noticiam os autos que a recorrente não só não atendeu as intimações que lhe foram endereçadas, como não apresentou qualquer justificativa para tal omissão, o que motivou, inclusive, a lavratura de auto de embargo à fiscalização, conforme noticia os autos.

Também não procede alegação de que não foram apreciados argumentos imprescindíveis ao julgamento da demanda, haja vista que, embora algum argumento não tenha sido, diretamente, analisado no voto condutor presente julgado recorrido, eles foram abrodados no âmbito dos processos principais, para os quais foi feita remissão expressa, conforme se lê no excerto que segue transcrito:

Quanto às demais alegações, como são relativas aos indeferimentos dos direitos creditórios pleiteados nos processos n.ºs 13804.000533/2005-09, (Cofins), apenso a este, e 13804.000535/2005-90 (PIS), a ser apenso a este, e já foram neles analisadas, adota-se, o voto proferido nesses processos nos pontos em que em que as alegações neles contidas coincidirem com as formuladas no presente.

Por todas essas razões, rejeita-se a preliminar de nulidade/cancelamento do acórdão recorrido.

I.2 Da nulidade do auto de infração

A recorrente alegou nulidade das autuações por incompetência das autoridade fiscais lançadoras vinculadas à DRF/Araçatuba. Para a recorrente somente os auditores-fiscais vinculados à Derat/SP tinham competência para lançar as referidas contribuições, uma vez que se trata de tributos cujos controle da arrecadação era centralizado no estabelecimento matriz da recorrente, que se localiza na jurisdição do citada órgão.

Diferentemente do alegado, embora a recorrente estivesse vinculada à jurisdição da Derat/SP, os auditores-fiscais da DRF/Araçatuba tinham sim competência para realizar as autuações em questão, por expressa previsão do art. 9º, § 2º, do Decreto 70.235/1972, que segue transcrito:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

*§ 2º Os procedimentos de **que tratam este artigo** e o art. 7º, **serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...] (grifos não originais)

O referido preceito legal não exige que o auto de infração ou a notificação de lançamento seja lavrado por pessoa competente do domicílio tributário do sujeito, mas por pessoa que detenha a competência. Logo, nos termos do art. 6º¹, I, “a”, da Lei 10.593/2002, com redação dada pela Lei 11.457/2007, os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) da DRF/Araçatuba tinham competência para lavratura dos autos de infração em apreço.

A recorrente alegou que os autos de infração deveriam ser cancelados, porque não foram respeitados os termos do MPF-F que lhe deu origem.

Em outras oportunidades, este Conselheiro manifestou o atendimento de que o MPF trata-se de instrumento de cunho gerencial, com o nítido objetivo de controlar e dar transparência a atividade de fiscalização externa da RFB, especialmente, para informar ao fiscalizado sobre a instauração e alcance do procedimento de fiscalização ou diligência, situação que foi devidamente atendida no procedimento fiscal em apreço.

Entretanto, ainda que assim não fosse, eventuais irregularidades na emissão do MPF, o que não se vislumbra no caso em tela, não têm o condão de macular a higidez do lançamento realizado por autoridade fiscal competente, na forma e segundo os termos estabelecidos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto 70.235/1972, o que ocorreu nas autuações coligidas aos autos.

¹ "Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretariada Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

[...]"

No mesmo sentido, o entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio do acórdão CSRF/01-05.558, cuja ementa segue transcrita:

MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001 – NULIDADE – O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e autuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 3007/2001 não traz como consequência a nulidade do ato.
CARF, CSRF. 1ª Turma. Ac. CSRF/01-05.558, de 4/12/2006, Rel. Cons. José Henrique Longo)

Também não procede a alegação da recorrente de que “a fiscalização deveria ter sido realizada no seu estabelecimento matriz, localizado no Município de São Paulo, Capital e por AFRF com jurisdição sobre tal localidade vinculados a DERAT/SP”.

De fato, não há obrigatoriedade para que o procedimento fiscal, incluído a lavratura do auto de infração, seja realizada no estabelecimento do contribuinte. Aliás, no âmbito deste Conselho, a matéria foi objeto do enunciado da Súmula CARF nº 6, que segue transcrito: “É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.”

A recorrente alegou ainda que, por força do art. 6º, § 4º, da Portaria RFB 11.371/2007, no caso em tela, a realização dos trabalhos fiscais pela DRF/Araçatubanecessitava da emissão de MPF-F emitido exclusivamente pelo próprio Superintendente. Sem a razão à recorrente, porque, tal exigência somente é cabível nos casos em que não há transferência de competência para o titular da unidade da RFB, situação que não se aplica ao caso em tela, haja vista que o titular da DRF/Araçatuba detinha, temporariamente, competência para designar auditores para realizar os trabalhos fiscais relacionados com o assunto que lhe fora expressamente delegado pela Portaria 34/2008 do Superintendentes Adjunto da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal (fls. 5/7).

A recorrente alegou nulidade do despacho decisório, por ausência de intimação da recorrente para se manifestar, no prazo de dez dias após o encerramento da fase de instrução, prevista no art. 44 da Lei 9.784/1999. Trata-se alegação fora de contexto. A referida exigência, sabidamente, não se aplica ao processo administrativo fiscal, que tem norma específica no Decreto 70.235/1972, que disciplina o assunto.

A recorrente alegou que os autos de infração também mereciam ser cancelados, porque a glosa dos créditos realizada nos autos de infração integrantes do processo nº 15868.001186/2009-38 eram totalmente nulos, uma que neles não houve constituição de crédito tributário e muito menos aplicou penalidade contra a recorrente.

De fato, nos referidos autos de infração não houve lançamento de crédito tributário ou aplicação de penalidade, mas apenas glosa integral dos créditos do 3º trimestre de 2004 das referidas contribuições. Entretanto, o procedimento adotado está em consonância com o disposto no art. 9º, § 4º, do Decreto 70.235/1972, a seguir transcrito:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova

indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

*§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, **constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

[...] (grifos não originais)

A recorrente alegou que os questionados autos de infração mereciam ser cancelados, por ser flagrantemente improcedente a motivação jurídica baseada na glosa de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, realizada nos autos de infração contidos no processo nº 15868.001186/2009-38, cujo fundamento principal foram supostas inconsistências sobre os valores informados nas linhas 02, 04, 05, 09, 11, 13, 14, 15, 19, 23, 27, 28, 29, 30 e 33 do Dacon e a falta da apresentação de documentos pela impugnante. Para a recorrente, somente competia a fiscalização aplicar contra a recorrente penalidades pela falta de entrega do Dacon ou eventuais incorreções ou omissões.

Mais uma vez, não procede a alegação da recorrente, pois, conforme já mencionado, uma vez apurada a irregularidade e constatada a falta de pagamento ou confissão do débito tributário, sob pena de decadência do direito de constituir o crédito e de afronta ao art. 142 do CTN, acertadamente, os lançamentos foram realizados. Em relação a procedência ou não da motivação jurídica dos referidos autos de infração atinentes à glosa dos créditos, inequivocamente, trata-se de questão meritória a ser apreciada no julgamento do recurso voluntário interposto no âmbito do processo nº 15868.001186/2009-38.

Também não tem procedência a alegação da recorrente de que os autos de infração ora recorridos eram nulos, porque as autuações objeto do processo nº 15868.001186/2009-38 jamais poderiam ter sido realizadas, uma vez que os auditores-fiscais autuantes não possuíam competência para não reconhecer a existência do direito da recorrente ao ressarcimento do crédito das referidas contribuições. A uma, porque os referidos auditores tinham sim competência para lavratura dos questionados autos de infração, conforme anteriormente demonstrado. A duas, porque o fato de as referidas autoridades fiscais não dispor de competência para o reconhecimento ou não do direito creditório em nada afeta a competência atribuída-lhes para proceder o lançamento do crédito tributário, quando caracterizadas as situações previstas na legislação.

A recorrente ainda alegou que os auto de infração eram nulos, porque não existia legislação possibilitasse o indeferimento dos pedidos de ressarcimento de créditos das contribuições pelos motivos apresentados pelas autoridades fiscais. Mais uma questão atinente ao mérito não da presente lide, mas do litígio concernente ao indeferimento dos pedidos de ressarcimento da contribuição, que foi abordado no voto do julgado prolatado no âmbito do processo principal.

Na sequência, a recorrente alegou que os auditores-fiscais autuantes defenderam supostas inconsistências em algumas fichas do Dacon, todavia não contestaram a consistência de todos os demais documentos da empresa que demonstravam a existência do direito creditório, especialmente, porque indicaram nas suas linhas valores de crédito zerados

("0") como se fosse possível a recorrente realizar suas atividades sem adquirir insumos, serviços e outros bens necessários para a sua atividade empresarial.

A recorrente falta com a verdade. Os termos de intimação e constatação fiscal, em conjunto, compõem um robusto acervo probatório que evidencia a evidente intenção da recorrente de não apresentar e exibir a fiscalização os arquivos digitais, os documentos contábeis e fiscais e esclarecimentos indispensáveis à confirmação da existência dos créditos declarados no Dacon. Diante dessa planejada omissão, não restou outra alternativa aos auditores-fiscais que não fosse de proceder a glosa integral dos créditos declarados e, na ausência de crédito, proceder a cobrança das contribuições devidas, sob pena de responsabilidade funcional, por descumprimento do dever funcional que lhes impões a legislação, especialmente, o art. 142 do CTN.

Ainda sobre a nulidade dos autos de infração, a recorrente alegou que, não obstante a vontade em fornecer os documentos solicitados, a fiscalização agira sem razoabilidade e contrariou os diversos dispositivos legais, dentre os quais destacou os arts. 2º², parágrafo único, VI e X, e 3º, I, da Lei 9.784/1999, que tratam, respectivamente, de princípios e critérios jurídicos aplicáveis ao processo administrativo federal e direitos do administrado perante Administração.

Obviamente, trata-se de mais uma de alegação genérica, posto que não foi demonstrado, especificamente, quais os atos que afrontaram os princípios e critérios jurídicos ou direitos previstos nos citados preceitos legais. Deveras, ao contrário do que alegou a recorrente, por meio idôneo, ela foi intimada e reintimada a apresentar os arquivos digitais, bem como a disponibilizar os livros e demonstrativos contábeis e fiscais pertinentes, assim como os originais das notas fiscais, recibos, faturas etc., relativos ao período de julho a setembro de 2004. No final do termo de reintimação, as autoridades fiscais deixaram consignado o seguinte aviso:

Desta forma, fica o sujeito passivo novamente cientificado de que a não apresentação dos elementos exigidos pela fiscalização, no prazo acima consignado, implicará na proposta de indeferimento do valor dos créditos pleiteados nos pedidos de ressarcimento que estão consubstanciados nos referidos processos.

E na ausência de resposta e qualquer justificativa, as autoridades fiscais foram ao endereço da recorrente e lavraram o Termo de Constatação Fiscal de fls. 27/28, no qual foi relatado o seguinte:

² Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

[...]

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

[...]

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

[...]

1. O sujeito passivo foi intimado por via postal por meio do Termo de Intimação Fiscal, de 04/05/2009, para, no prazo de vinte dias, apresentar os arquivos digitais exigidos nos itens 1 e 2 daquele termo. A ciência se deu em 08/05/2009 e o prazo para atendimento encerrou-se em 01/06/2009. Até aquela data nenhum dos arquivos digitais exigidos pela fiscalização foi apresentado pelo sujeito passivo.

2. O sujeito passivo foi novamente intimado por via postal por meio do Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal, de 15/06/2009, para, no prazo de dez dias, apresentar os arquivos digitais já mencionados no item anterior. A ciência se deu em 19/06/2009 e o prazo para atendimento encerrou-se em 01/07/2009. Até aquela data nenhum dos arquivos digitais exigidos pela fiscalização foi apresentado pelo sujeito passivo.

3. Nesta data (02/07/2009) nos dirigimos até São Paulo, no endereço acima mencionado, sendo atendidos às 08:30 pelo Advogado Sr. Tiago Dias de Amorim, que declarou não possuir procuração do sujeito passivo, mas que iniciaria o atendimento. Acrescentou ainda que o Sr. Vagner Aparecido da Cruz, procurador do sujeito passivo, chegaria dentro de quarenta minutos para finalizar o atendimento e assinar os Termos ora lavrados. Em seguida apresentamos ao Sr. Tiago cópia do Termo de Intimação Fiscal, de 04/05/2009 e do Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal, de 15/06/2009, pendentes de atendimento; e, dele exigimos a apresentação de todos os arquivos digitais ali mencionados. Em resposta o Sr. Tiago afirmou que não possuía nenhum dos arquivos digitais exigidos nestes Termos e acrescentou que estes estariam sendo preparados pelo sujeito passivo. (grifos dos originais)

E diante da impossibilidade de verificação dos créditos apropriados e informados pela recorrente no Dacon, em face da não apresentação dos arquivos digitais e dos documentos contábeis e fiscais solicitados, não restou outra alternativa à fiscalização que não a proposição da glosa integral dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do 3º trimestre de 2004, pelas razões expostas na descrição dos fatos do Autos de Infração da glosa dos créditos da Cofins, que integra o processo nº 15868.001186/2009-38 (fls. 54/62), que se encontra a este apenso. Das cópias do Auto de Infração da Glosa dos Créditos da Cofins, colacionadas aos presentes autos (fls. 54/61), merece destaque os seguintes relevantes trechos:

Mais uma vez ficou muito claro para esta fiscalização que a intenção do sujeito passivo continua sendo a de não apresentar os elementos e informações solicitados pela fiscalização, imprescindíveis para a análise dos pedidos de ressarcimento.

O descaso do sujeito passivo para com a fiscalização é absoluto. Decorridos mais de três meses desde a primeira intimação datada de 04/05/2009, o sujeito passivo não apresentou nenhum dos elementos exigidos pela fiscalização. Desta vez, diferentemente do procedimento adotado pelo sujeito passivo por ocasião da análise dos trimestres anteriores, nem mesmo a escrituração contábil em arquivos digitais foi por ele apresentada.

A apresentação da escrituração contábil e fiscal, bem como de planilhas ou qualquer outro documento equivalente que demonstrem a forma de apuração dos valores informados no DACON; bem como a apresentação dos documentos comprobatórios exigidos pela fiscalização, são imprescindíveis para a verificação da legitimidade e materialidade do crédito pleiteado. A legislação obriga o sujeito passivo a manter tais controles. (grifos dos originais)

Em relação a esses fatos, devidamente comprovados nos autos, nada foi dito pela recorrente, que continuou a sua saga de apresentar apenas alegações evasivas e genéricas, desprovidas de qualquer suporte probatório.

Também não procede a alegação da recorrente de que o presente recurso merecia ser provido porque os autos de infração recorridos continham erro e falta de motivação necessária para a sua validade jurídica, porque, diferentemente do alegado, a simples leitura dos excertos acima transcritos e do teor da descrição dos fatos contida nos questionados autos de infração não deixa qualquer dúvida de que as questionadas autuações foram adequada e suficientemente motivadas, o que afasta a pretensa nulidade por erro ou inexistência de motivação. Reafirma-se, novamente, a glosa integral somente ocorreu porque a recorrente negou-se a apresentar qualquer documento comprobatório do crédito pleiteado, o que impossibilitou a confirmação dos créditos informados. Essa questão como está relacionada diretamente com mérito da controvérsia, ela será analisado em detalhe a seguir.

A recorrente alegou ainda que os autos de infração deveriam ser cancelados, porque foram lavrados com base em levantamento fiscal precário. Ora, se houve levantamento fiscal precário, essa deficiência, certamente, não pode ser atribuída a fiscalização, mas ao claro propósito da recorrente de não fornecer os arquivos, documentos e prestar os esclarecimentos necessários à confirmação da legitimidade do direito creditório informado e pleiteado, que foram regularmente solicitados pela fiscalização no curso do procedimento fiscal.

Enfim, em sede de preliminar, a recorrente alegou que os autos de infração deveriam ser cancelados, porque houve cerceamento do seu direito de defesa, porque em nenhum momento foram apresentados motivos que justificassem o posicionamento fiscal de indeferir totalmente o direito creditório pleiteado. Na mesma linha de raciocínio, a recorrente alegou que não houve cumprimento do princípio da verdade material, porque competia aos auditores fiscais “realizarem os atos necessários para garantir esta análise, realizando novas diligências com a intimação da Recorrente apresentar seus documentos fiscais no seu estabelecimento de São Paulo, Capital, com a sucessiva concessão de prazo razoável para o fornecimento.”

A recorrente repete as mesmas alegações evasivas e genéricas com expressões diferentes, inclusive com menção a institutos e princípios relevantes para o processo administrativo fiscal, tais como “não preterição do direito de defesa” e “princípio da verdade material”, com o claro propósito de conferir alguma robustez argumentativa a sua retórica vazia de conteúdo relevante para o deslinde da presente lide, mas não apresenta qualquer fundamento fático, corroborado por provas, que dê suporte a tais argumentos ou que infirmem os sólidos fundamentos fáticos e jurídicos apresentados no questionado Despacho Decisório.

Por todas essas razões, rejeita-se todas as preliminares de nulidade dos autos de infração suscitadas pela recorrente.

II Da Questão Prejudicial de Mérito

A recorrente alegou os presentes lançamentos estavam atingidos pela decadência, com base no argumento de que o prazo decadencial deveria ser contado com base no art. 150, § 4º, do CTN e não com base no art. 173, I, do CTN, com entendeda o órgão julgador de primeiro grau, haja vista que não houve pagamento, porque não houve o pagamento das contribuições em razão de ser titular de saldo credor de créditos.

Em razão da jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento pelo regime dos recursos repetitivos, este Conselheiro tem adotado o entendimento de que o critério de contagem do prazo decadencial depende da existência ou não do pagamento do tributo. Havendo antecipação do pagamento, aplica-se o critério do art. 150, § 4º, do CTN; não havendo, aplica-se o critério do art. 173, I, do CTN.

Sabe-se que as contribuições são tributos submetidos ao regime de lançamento por homologação e que, em regra, o prazo de decadência tem início na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, que segue transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Porém, como já mencionado, essa regra geral só será aplicada se houver o pagamento antecipado do tributo. Logo, sem a existência do pagamento prévio do tributo, o termo *a quo* do prazo decadencial do lançamento passa a ser regido pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, o termo inicial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Esse entendimento foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, sob regime do recurso repetitivo, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), conforme exposto no enunciado da ementa que segue transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte**, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou **nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. **O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação**, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) – Grifos não originais.

Desse modo, em cumprimento ao disposto no art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, aplica-se o entendimento explicitado no âmbito do referido julgado, de que sem a realização do pagamento antecipado, o *dies a quo* do prazo quinquenal de decadência, rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, e passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

No caso, é incontroverso que não pagamento, haja vista que a própria a recorrente afirmou na peça recursal que não houve pagamento, em face da existência de saldo credor apurado em todos os meses do trimestre.

Assim, se não houve pagamento antecipado, ao lançamento em questão aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN. Dessa forma, como o lançamento mais antigo refere-se a fato gerador ocorrido no mês de julho de 2004, conseqüentemente, o termo inicial do prazo decadencial teve início em 1/1/2005, consumando-se a decadência em 31/12/2009, portanto, após a conclusão do lançamento, que ocorreu em 20/8/2009, data em que a recorrente foi cientificada das presente autuações.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que não ocorreu a alegada a decadência do direito de constituir o crédito tributário objeto das presentes autuações.

III Dos Pedidos de Diligência e Perícia.

No presente recurso, a recorrente não apresentou de forma explícita pedidos de perícia e diligência, apenas reiterou de forma genérica tais pedidos, logo, por não atender os requisitos estabelecidos no art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972, tal circunstância revela-se suficiente para o indeferimento do citados pedidos.

De qualquer sorte, adota-se e transcreve-se a seguir os argumentos apresentados no voto proferido no julgamento do processo principal, onde foram analisadas, minuciosamente, as razões apresentadas pela recorrente no âmbito do citado processo.

No caso, a realização de perícia revela-se prescindível. A uma, porque as respostas aos requisitos formulados pela recorrente prescinde da participação de especialista. Trata-se de questões facilmente respondíveis, mediante análise dos documentos da escrituração contábil e fiscal da recorrente. A duas, porque as respostas aos referidos quesitos seriam facilmente respondíveis, com mera análise da documentação contábil e fiscal solicitada pela fiscalização. O que teria certamente ocorrido, se a recorrente tivesse cumprido a sua obrigação e, em atendimento aos pedidos de intimação e reintimação da fiscalização, tivesse apresentado os arquivos digitais e os documentos contábeis e fiscais indispensáveis para a confirmação dos créditos declarados/pleiteados, ou ao menos tivesse apresentado um justificativa plausível para tal omissão, o que não existiu, no presente caso.

A realização de diligência também revela-se impraticável, uma vez que a recorrente não trouxe à colação dos autos os arquivos digitais e a documentação solicitada. E por força da preclusão determinada no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972, não há como mais apresentá-la, a menos que tivesse comprovado uma das condições excepcionais especificadas nas alíneas do citado § 4º, o que não ocorreu no caso em tela.

A alegação da recorrente de que os documentos que serviram de base para a apuração do direito creditório eram inúmeros para serem juntados aos autos, “prejudicando até a sua análise por perfazer vários volumes de documentos, estando todos no seu

estabelecimento”, não se enquadra em nenhuma das hipóteses excepcionais mencionadas.

A grande quantidade de documentos não serve de justificativa para a recorrente não apresentar a necessária e indispensável documentação comprobatória dos créditos pleiteados, especialmente, tendo em conta que, por expressa determinação do art. 195 do CTN e do caput art. 11³ da Lei 8.218/1991, com a redação dada pela Medida Provisória 2.158/2001, enquanto não transcorrido o prazo prescricional, ela estava obrigada a manter à disposição da fiscalização da RFB os documentos e livros contábeis e fiscais e os arquivos digitais.

Cabe ressaltar, entretanto, que com a manifestação de inconformidade, a recorrente limitou-se a apresentar uma planilha de “apuração de créditos” (fl. 228) e cópias das folhas “resumo para apuração de ICMS - Entradas” (fls. 229/239), ou seja, documentos por ela própria elaborados, em vez dos arquivos digitais e da documentação fiscal e contábil a que ela estava obrigada a manter a disposição da fiscalização, que se revela notoriamente insuficiente para justificar qualquer análise mediante diligência ou perícia.

Além disso, se a recorrente dispunha dos referidos documentos no seu estabelecimento, conforme alegado, porque não os exibiu aos auditores fiscais, que lá compareceram, exclusivamente, com o propósito de analisá-los? Como não há nas duas defesas apresentadas pela recorrente resposta ou justificativa plausível para essa pergunta, este julgador ficou desprovido de qualquer fundamento razoável, para deferir os pedidos de diligência e perícia em apreço.

A propósito da atitude omissa da recorrente, merece destaque o fato de a recorrente, no presente recurso, em vez de aproveitar a oportunidade e apresentar justificativas convincentes para a sua deliberada e intencional omissão de apresentar/exibir para a fiscalização os arquivos digitais e os documentos contábeis e fiscais imprescindíveis à análise do direito creditório pleiteado, a recorrente esbanjou-se na apresentação de alegações genéricas e evasivas, o que é um forte indício de que a sua defesa não teve o propósito de esclarecer as injustificáveis omissões de atendimento às intimações e reintimações da fiscalização, mas de suscitar questões formais ou meramente jurídicas sem relação direta com o motivo do indeferimento dos créditos e a consequente não homologação das compensações declaradas, ou seja, a ausência total de comprovação do crédito declarado.

E não foi só isso! Em vez de apresentar os arquivos e documentos comprobatórios dos fatos alegados, a que estava obrigada, nas duas oportunidades que compareceu aos autos, a recorrente limitou-se a apresentar alegações evasivas e genéricas restrita a aspectos meramente formais atinentes ao

³ Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária..(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

procedimento fiscal e ao correspondente despacho decisório em apreço. Quando o relevante era apresentar justificativas para o não cumprimento da sua obrigação de apresentar os arquivos digitais e toda documentação necessária a confirmação dos créditos apropriados e pleiteados. E ao optar pela estratégia da omissão, a recorrente deve arcar com os ônus dela resultante.

Enfim, não é demais ressaltar que não é função da autoridade julgadora suprir omissão probatória, seja da fiscalização, seja do contribuinte, especialmente, quando a omissão aparenta ser uma intencional estratégia de defesa, como no caso em tela.

Por todas essas razões, os pedidos de diligência e perícia implicitamente formulados nos presentes autos devem ser indeferidos.

IV Do Mérito

No mérito, o cerne da presente controvérsia cinge-se à ausência dos créditos informados pela recorrente no Dacon e utilizados na dedução dos débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do 3º trimestre de 2004 objeto dos lançamentos formalizados nas presentes autuações.

Com efeito, segundo a descrição dos fatos que integram os questionados autos de infração, o motivo dos lançamentos em questão foi a inexistência dos supostos créditos utilizados na dedução dos débitos lançados, em razão da glosa integral dos créditos, motivada pela impossibilidade de a fiscalização quantificar os eventuais valores declarados nas respectivas fichas do Dacon do citado trimestre, em razão da deliberada e intencional conduta omissa do sujeito passivo no sentido de não apresentar à fiscalização quaisquer elementos probatórios ou esclarecimentos necessários à confirmação da existência dos supostos créditos.

No recurso em apreço, a recorrente limitou-se em alegar que não havia motivação para a autuação e que os documentos comprobatórios do direito creditório estava “à disposição da fiscalização **na sua sede e somente não está anexando os mesmos por serem em grande quantidade gerando o pedido de diligência e perícia.**”

Como essas questões foram, exaustivamente, analisadas no voto proferido no julgado do processo principal, aqui adota-se como razão decidir os mesmos fundamentos lá apresentados, que seguem transcritos:

Não basta a alegar que dispõe dos documentos necessários à comprovação dos créditos! Se a recorrente tinha tais documentos, porque não os exibiu a fiscalização quando esta compareceu no seu estabelecimento? E porque trouxe aos autos, na fase de manifestação de inconformidade, conforme exige o art. 15 do Decreto 70.235/1972? A simples apresentação da referida planilha de apuração dos créditos, acompanhada apenas das cópias folhas do resumo do Livro de Entradas, sabidamente, não representam elementos probatórios suficientes para fim de comprovação dos créditos da Cofins em apreço.

A apresentação da escrituração contábil e fiscal, bem como das planilhas ou qualquer outro documento equivalente que corroborassem a apuração dos valores dos créditos informados

no Dacon, bem como a apresentação dos documentos comprobatórios exigidos pela fiscalização, constituem elementos imprescindíveis para a verificação da legitimidade e confirmação dos valores dos créditos pleiteados/compensados, conforme estabelecido no art. 3º da Instrução Normativa SRF 387/2004, a seguir reproduzido:

*Art. 3º O sujeito passivo deverá manter controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições referidas no art. 2º **e dos respectivos créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos**, na forma dos arts. 2º, 3º, 5º, 5º-A, 7º e 11 da Lei nº 10.637, de 2002, dos arts. 2º, 3º, 4º, 6º, 9º e 12 da Lei nº 10.833, de 2003, especialmente quanto:*

I - às receitas sujeitas à apuração da contribuição em conformidade com o art 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003;

II - às aquisições e aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no País;

III - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no inciso I;

IV - aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e de vendas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação, que estariam sujeitas à apuração das contribuições em conformidade com o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno; e

V - ao estoque de abertura, nas hipóteses previstas no art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003.

Parágrafo único. O controle a que se refere o caput deverá abranger as informações necessárias para a segregação de receitas referida no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 100 da Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002. (grifos não originais)

No mesmo sentido, determinava o art. 24 da Instrução Normativa SRF 460/2004, vigente à época da protocolização do pedido, que a autoridade da RFB competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderia condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, nos termos a seguir transcritos:

*Art. 24. A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito**, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos da pessoa jurídica a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (grifos não originais)*

Ciente dessas obrigações, porque a recorrente, desde o início do procedimento fiscal até a apresentação do recurso em apelo, insistiu com estratégia da omissão? As explicações foram apresentadas pelas autoridades fiscais nos excertos da descrição dos fatos integrante do Auto de Infração da glosa dos créditos da Cofins do 3º trimestre de 2004, a seguir reproduzidos:

Por que, o sujeito passivo, apesar de insistentemente intimado e reintimado, não quer detalhar a forma de apuração dos valores informados no DACON? Não quer detalhar porque ou constituiu créditos sobre valores que não estão descritos no artigo 3º da Lei n.º 10.637 de 2002 e da Lei n.º 10.833 de 2003, ou porque fez a apuração dos créditos de maneira incorreta, ou porque não tem os documentos comprobatórios dos valores informados como base de cálculo para apuração dos créditos, ou, ainda, porque "fabricou" créditos.

Para comprovar o que afirmamos no parágrafo anterior vamos citar apenas dois exemplos. Vejamos a seguir.

Consultamos a DIPJ/2005 do sujeito passivo e verificamos que o mesmo informou na ficha 32 (Remetentes de insumos/mercadorias), para seu estabelecimento filial de CNPJ 01.597.168/0002-70, diversos CPFs. Comprova-se então que o sujeito passivo adquiriu gado de pessoas físicas e que, muito provavelmente, informou os valores correspondentes a estas aquisições incorretamente na linha 02 (bens utilizados como insumos) das fichas 04 e 06 do DACON, pois não há nenhum valor informado na linha 18 (crédito presumido - atividades agroindustriais) das fichas 04 e 06 do DACON. A consulta foi juntada às fls. 32.

Na mesma ficha 32 (Remetentes de insumos/mercadorias) da DIPJ/2005 o sujeito passivo informou, para seu estabelecimento filial de CNPJ 01.597.168/0006-01, a empresa Agroindustrial Rena Ltda - CNPJ 03.352.718/0001-35 como seu segundo suposto maior fornecedor (R\$ 107.132.624,60 no ano de 2004). Consultamos os sistemas da Receita Federal e verificamos que os sócios atuais da referida empresa são pessoas de patrimônio irrisório, residentes em Lins e Sabino (SP), muito provavelmente, "laranjas". Vamos supor que esta empresa, que em 2004 tinha como seu maior sócio a Bracol Holding, não seja de fachada e que realmente tenha fornecido insumos ao sujeito passivo. A partir de agosto de 2004 os insumos de origem vegetal e animal (definidos na IN SRF 660/2006) podiam, ser vendidos com suspensão da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para empresas fabricantes de produtos destinados à alimentação humana ou animal. Neste caso, quem adquirisse insumos com a suspensão poderia se creditar nos mesmos moldes das aquisições feitas-junto à pessoas físicas (crédito presumido). Aqui mais um erro cometido pelo sujeito passivo no preenchimento do DACON, pois se o tivesse preenchido de forma correta teria apurado créditos (crédito presumido) em valores muito menores, isto considerando se realmente ocorreram as aquisições de tais insumos. Portanto, eis mais um motivo porque o sujeito passivo não quer apresentar documentos comprobatórios. De qualquer forma, gostaríamos de acreditar que o sujeito passivo possui documentos IDÔNEOS comprobatórios dos efetivos pagamentos realizados para esta empresa (Agroindustrial Rena Ltda) no ano

de 2004 correspondentes ao valor total de R\$ 107.132.624,60, valor este por ele considerado como base de cálculo para apuração de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Quem sabe possa ele apresentar tais documentos em impugnação ou recurso, que certamente serão apresentados. No entanto, diante do descaso do sujeito passivo, temos quase certeza de que tais documentos, neste procedimento administrativo, não serão apresentados. As consultas foram juntadas às fls. 33 a 37.

Mais uma vez registramos que esta fiscalização buscou comprovar a liquidez e certeza dos créditos pleiteados e solicitou do sujeito passivo a apresentação da escrituração contábil e fiscal, livros, documentos, planilhas e informações complementares necessárias e imprescindíveis ao exame, por meio de intimações e reintimações. Como já dissemos o descaso do sujeito passivo para com a fiscalização foi absoluto.

Em relação aos valores informados nas linhas 02, 04, 05, 09, 11, 13, 14, 15, 19, 23, 27, 28, 29, 30 e 33 das fichas 04 e 06 do DACON, diante de todo o acima já exposto, ficou claro para esta fiscalização que a apuração dos créditos foi realizada de forma totalmente incorreta pelo sujeito passivo e é impossível para esta fiscalização quantificar eventuais créditos existentes, pois o sujeito passivo não apresentou os elementos necessários para que o fizéssemos. Registre-se, ainda, que o sujeito passivo foi intimado e reintimado por mais de uma vez para apresentar os elementos necessários e imprescindíveis para a realização da análise, inclusive sendo cientificado de que a não apresentação dos mesmos, implicariam na proposta de indeferimento do valor do crédito pleiteado. Desta forma, utilizamos o próprio programa disponibilizado pela Receita Federal e elaboramos as fichas 04 e 06 do DACON para demonstrar a inexistência dos créditos. Estes demonstrativos (fichas 04 e 06 do DACON) acompanham o presente auto de infração e também foram juntados por cópia às fls. 38 a 43. (grifos dos originais)

O teor desse relato esclarece as razões da omissão da recorrente, ou seja, que a apresentação dos citados documentos, naquela oportunidade, poderiam servir de provas não só de irregularidades tributárias mais gravosas para as recorrentes, mas, provavelmente, da prática, em tese, de fraude e sonegação fiscal, com possíveis implicações na seara criminal. Dada essa circunstância, reabrir a fase de instrução probatória no atual estágio probatório, quando o direito de constituição dos créditos decorrente de graves tributária já estariam alcançados pela decadência, os possíveis crimes, em tese, contra a ordem tributária prescritos, certamente, coroaria de pleno êxito a estratégia omissa da recorrente, com evidente triunfo da astúcia sobre franqueza, da torpeza sobre moralidade. Enfim, seria a consagração do princípio jurídico de que ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza (ou nemo auditur propriam turpitudinem allegans).

Não se pode olvidar, ademais, que como os presentes autos tratam de pedido de ressarcimento, o ônus de provar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, inequivocamente, recai sobre a pessoa do contribuinte formulador do pedido de ressarcimento, segundo dispõe o art. 373 do CPC, a seguir transcrito, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo, por força do art. 15 do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou, à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

[...] (grifos não originais)

Da mesma forma, o art. 36 da Lei 9.784/1999, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, também atribui ao autor do feito ou do pedido o ônus da produção da prova constitutiva do seu direito.

Com base nessas considerações, tendo em conta que a recorrente não apresentou a documentação necessária à confirmação do direito creditório pleiteado/compensado, deve ser mantido o indeferimento integral do valor crédito pleiteado e a não homologação de todas as compensações vinculadas ao referido crédito.

Com base nessas considerações, a cobrança dos débitos deve ser integralmente mantida.

V Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se por rejeitar as preliminares e prejudiciais de mérito suscitadas e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

