



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

Processo n° 16151.720680/2013-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-004.017 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS.COFINS
Recorrente UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.DESCABIMENTO.

Demonstrada a motivação da autuação, torna-se incabível a nulidade arguida.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. MATÉRIA SUMULADA NO CARF. CARÁTER CONFISCATÓRIO DE MULTA APLICADA IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Súmula CARF n° 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo de lançamento.

Restando demonstrado que a Recorrente permaneceu silente quando da oportunidade processual de trazer a prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da exigência *sub examine* subsiste a prova trazida aos autos na ação fiscal, colhida da própria escrituração dos livros da Recorrente disponibilizados à fiscalização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

PIS. BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇAS. CABIMENTO.

Restando apuradas pela fiscalização diferenças entre as bases de cálculo do PIS, apuradas em razão dos dados dos Livros de Registro de Apuração do ICMS e do IPI, por código fiscal de operação, e as bases de cálculo informadas pela contribuinte em DACON, diferenças essas que não foram justificadas pela interessada, no curso do procedimento fiscal, tampouco na

fase litigiosa do lançamento, ainda que submetidas à diligência para esse fim, mantém-se a exigência da contribuição ao PIS incidente sobre tais diferenças.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2008

COFINS. BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇAS. CABIMENTO.

Restando apuradas pela fiscalização diferenças entre as bases de cálculo da COFINS, apuradas em razão dos dados dos Livros de Registro de Apuração do ICMS e do IPI, por código fiscal de operação, e as bases de cálculo informadas pela contribuinte em DICON, diferenças essas que não foram justificadas pela interessada, no curso do procedimento fiscal, tampouco na fase litigiosa do lançamento, ainda que submetidas à diligência para esse fim, mantém-se a exigência da COFINS incidente sobre tais diferenças.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. AUSÊNCIA. PENALIDADE. PROCEDÊNCIA.

Uma vez não atendidas as intimações/reintimações para prestar esclarecimentos, resta autorizada a aplicação de penalidade com percentual majorado, notadamente quando o conteúdo das referidas intimações constitui fundamental importância na averiguação fiscal.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares, parcialmente vencida a Conselheira Lenisa Prado, que admitia a apresentação de documentos após o prazo para impugnação do lançamento e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, parcialmente vencido o Conselheiro Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado, que desagravavam a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75% do valor do Imposto.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma minudente, adoto parcialmente o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

Trata o presente processo dos Autos de Infração relativos a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 685/689), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fls. 694/697), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS, fls. 702/705) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 709/713), lavrados em 06/12/2010 e cientificados em 08/12/2010, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 44.671.907,46, correspondente ao valor principal acrescido de multa de ofício de 112,5% e juros de mora calculados até 30/11/2010.(grifei).

Os lançamentos de IRPJ e CSLL referem-se aos anos-calendário de 2007 e 2008 por ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos valores mensais declarados como “Suspensos” nas DCTF’s e correspondentes ao PIS e ao COFINS devidos declarados por força de Liminar obtida (fls. 687 e 711).

Os lançamentos de contribuição ao PIS e de COFINS referem-se ao ano-calendário de 2008 por falta/insuficiência de recolhimento (fls. 696 e 704). (grifei).

As circunstâncias que ensejaram a autuação foram contextualizadas no Termo de Verificação Fiscal de 673/681, em que a fiscalização esclarece, de início, que a empresa fiscalizada Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda., CNPJ 03.085.759/000102, no curso da ação fiscal foi incorporada pela autuada Unilever Brasil Industrial Ltda., CNPJ 01.615.814/000101.

Em razão disso, para a ação fiscal, que teve início com emissão de Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.002009009508 da DRF-Campinas-SP, foi expedido MPF-F (Regional) de nº 08.1.90.002010039553 da SRRF da 8ª Região.

Descreve, então, a ação fiscal, expondo:

6. Em 02/07/2009, foi dada a ciência ao Contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, do PIS e da COFINS, no qual foi solicitado ao mesmo a apresentação de vários Livros Fiscais e Contábeis, assim como outros documentos, com prazo de atendimento para 20 (vinte) dias, sabendo-se que a Fiscalizada apresentou as DACON’s pelo regime não-cumulativo, nas quais declara Receitas sujeitas à alíquota de 1,65% de PIS e de 7,6% da Cofins e ainda Receitas derivadas da Industrialização de Produtos de Perfumaria, de Toucador, Cosméticos e de Higiene Pessoal, receitas estas enquadradas na apuração monofásica,

com tributação e alíquotas diferenciadas de 2,20% de Pis e de 10,30% de Cofins;

7. Após atendimento incompleto efetivado pela Fiscalizada, a Fiscalização expede Termo de Reintimação em 26/08/2009, com ciência da mesma data e com prazo de atendimento para 10 (dez) dias, solicitando itens pendentes;

8. A Fiscalização promove em seguida as Intimações Fiscais de 21/10/2009, solicitando a apresentação do Lalur de 2.007 e a de 14/12/2009, na qual solicita qual foi o tratamento tributário e contábil dado aos valores apurados de PIS/COFINS, abrangendo os valores discutidos judicialmente através do processo nº 2006.61.05.0131233, que trata da exclusão do ICMS da base de cálculo, bem como pede que sejam detalhados mês a mês os lançamentos contábeis efetuados, anexando cópia do Livro Razão das contas contábeis envolvidas, as quais deverão estar assinadas pelo representante da Fiscalizada, o que até a presente data não foi atendida;

9. Em 09/02/2010, a Fiscalizada recebe a Intimação Fiscal de nº 05 e em 01/04/2010, recebe a Reintimação Fiscal de nº 06, as quais têm seus atendimentos protocolizados no protocolo auxiliar da DRF-Campinas-SP sob nºs ... de 08/04/2010 e... de 26/04/2010;

10. Como não houve um atendimento completo, a Fiscalização emite então o Termo de Intimação Fiscal de nº 07, com ciência da Fiscalizada em 27/05/10, solicitando as pendências, bem como, novas informações;

11. Em 11/06/2010, a Fiscalizada por meio de seus procuradores comparece na DRF/Campinas na presença do Auditor responsável pela Fiscalização para a apresentação do solicitado, entretanto, foi-lhe cientificado no ato, as ressalvas anotadas no próprio termo de entrega do atendimento de que este foi novamente incompleto, mencionando, inclusive, os itens, razão pela qual a Fiscalizada solicita adiamento do prazo, conforme termo lavrado na data de 07/06/2010 e 11/06/2010 o que de pronto foi concedido;

12. Nesta mesma data de 11/06/2010, apresenta livros de apuração de ICMS e do IPI, assim como outros arquivos magnéticos contendo balancetes do AC de 2008 os quais não foram aceitos pela Fiscalização, por estarem em desacordo com as normas contábeis e, principalmente, por não refletirem a integralidade das contas, mais especificamente as contas de resultado;

13. Face aos motivos expostos nos itens anteriores, vem a Fiscalizada em 21/07/2010, com resposta complementar aos termos de intimações fiscais de nºs 05, 06 e 07;

14. Assim em 22/07/2010, a Fiscalização emite Termo de Intimação de nº 08, no qual solicita a apresentação de outros livros e documentos, bem como, informa à Fiscalizada que:

Na sua resposta ao item 02 (dois) do Termo de Intimação Fiscal nº 07, o Contribuinte informa que o tratamento contábil dos

valores Pis e da Cofins sobre o ICMS, declarados como suspenso em DCTF, foram contabilizados como Provisão para Contingência, sendo que tal provisão foi adicionada ao Lucro Real para apuração do IRPJ e da CSLL;

Tal afirmativa foi contestada já no recebimento do atendimento ao citado Termo acima, em 11/06/10 pela Fiscalização, com a observação por esta escrita, mencionando necessitar tal afirmação de comprovação, face aos valores envolvidos serem completamente diferentes, inclusive, não foi apresentada as cópias dos lançamentos contábeis e dos respectivos razões contábeis, que já haviam sido reentimados, razão pela qual, na oportunidade, foram estes novamente solicitados;

Além da falta de correspondência e identidade dos valores envolvidos, tal provisão teve saldo transportado do ano-calendário de 2006, foram calculados também em janeiro e fevereiro de 2007, enquanto que, a exclusão do ICMS na Base de cálculo do Pis e da Cofins, inicia-se somente em março/2007;

Constatou-se ainda pela Fiscalização que os Balancetes gravados no CD, apresentados em 11/06/10, não contêm contas de Resultado, além disto, está em um formato divergente para apresentação no encerramento do período-base a que se refere, razão pela qual, sua entrega foi considerada não realizada.

15. Decorridos quase dois meses sem que a Fiscalizada efetivasse o atendimento, a Fiscalização a reentima e acrescenta outras solicitações, através dos Termos de Intimações Fiscais de n.ºs 09, com ciência postal de 13/09/2010, o de n.º 10, com ciência pessoal em 27/12/2010, todos sem atendimento até a presente data.

Na seqüência, sob o título, DA AÇÃO JUDICIAL, informa:

16. A Fiscalizada ingressou com Mandado de Segurança visando a exclusão do ICMS das bases de cálculo de PIS e da COFINS, entretanto, por ter tido uma decisão desfavorável de 1ª Instância, ingressa com Agravo de Instrumento, o qual recebeu o n.º 2006.03.00.1204555 e lhe deu o efeito suspensivo solicitado, porém, foi julgado prejudicado, conforme publicação de 01/08/2008, data esta em que já estava vigendo a tutela obtida, a seguir relatada;

17. Face à citada decisão desfavorável ocorrida na 1ª Instância, a Fiscalizada interpôs apelação, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal, o que lhe foi concedido, conforme publicação de 14/01/2008, recebendo o processo n.º 2006.61.05.0131233 junto ao TRF – Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Aborda as IRREGULARIDADES VERIFICADAS, como segue:

18. Com a apresentação pela Fiscalizada dos Livros de Registro de Apuração do ICMS e do IPI, a Fiscalização elabora Planilhas, dos valores constantes dos citados Livros, por Código

Fiscal de Operações – CFOP, planilhas estas as quais denominamos de Composição da Base de Cálculo, foram elaboradas mensalmente e por estabelecimentos, sendo posteriormente, consolidadas e todas apresentadas em anexo ao Termo de Intimação fiscal nº 10 à Fiscalizada, do período de janeiro a dezembro de 2008;

19. No citado Termo de Intimação Fiscal de nº 10 e na sua reintimação, através do Termo de Intimação Fiscal de nº 11, a Fiscalização solicita da Fiscalizada que esta examine todas as planilhas, confirmando ou não, apontando e justificando as divergências encontradas, assim como, solicita a comprovação da anulação contábil e ou no LALUR dos valores de Pis e da Cofins sobre o ICMS declarados suspensos em DCTF's, bem como solicita novamente a apresentação do Lalur de 2.006 e 2.008, dos balancetes mensais de 2.008 e outras explicações atinentes à apuração do Pis/Cofins, não tendo obtido as respostas da Fiscalizada até a presente data;

20. Neste prisma, a Fiscalização reitera a sua argumentação, disposta no item 14 deste Termo, acrescentando-lhe ainda que, as Reservas de Contingências contabilizadas pela Fiscalizada e adicionadas/excluídas no LALUR, em nada se relaciona ao questionado pela Fiscalização, pois estas possuem valores divergentes, além de que, a citada Provisão tem valores lançados em 2.006, entretanto, os valores declarados “Suspensos” objeto desta Auditoria Fiscal, iniciam-se somente em março/2007.

*21. Complementando as alegações da Fiscalização, deve ser acrescentado ainda, o fato de que, a Fiscalizada possui outras demandas **JUDICIAIS**, envolvendo a tributação do PIS/Cofins, com escopo em Leis anteriores destes tributos, antes do processo judicial de nº 2006.61.05.0131233;*

22. É o caso do Processo Judicial de nº 2004.61.00.0060258, o qual é um Mandado de Segurança Coletivo, impetrado pelo Centro das Indústrias do Estado de São Paulo – CIESP, tendo a Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda, CNPJ 03.085.759/000102 como litisconsórcio, estando esta com o seu recurso concluso ao relator no TRF3;

23. Esta Ação tem por apenso o processo judicial nº 2006.03.00.0958270, o qual trata-se de uma Medida Cautelar, impetrada em 27.09.2006 também pelo Centro das Indústrias do Estado de São Paulo – CIESP;

24. Evidentemente, que tal Ação Judicial citada nos itens anteriores de nºs 22 e 23, por ser a que correspondente aos valores constantes no Lalur e citados pela Fiscalizada, de sorte que, feitas estas considerações, a Fiscalização decide pela autuação do IRPJ e da CSLL, pois a Fiscalizada não atendeu e não demonstra aquilo que lhe foi solicitado desde a primeira intimação, qual seja, a efetiva comprovação da anulação contábil e ou no Lalur, com a apresentação dos lançamentos contábeis, nos Livros Diários e Razão, dos valores declarados como “Suspensos” do Pis e da Cofins, face à demanda judicial

nº 2006.61.05.0131233, os quais estão adiante demonstrados, para os anos-calendário de 2.007 e 2.008;

25. A não anulação contábil e ou no Lalur destes valores declarados como “suspensos” nas DCTF’s, determinou uma apuração incorreta do Lucro Contábil e Real dos anos-calendário de 2.007 e 2.008, base de cálculo para a apuração do IRPJ e da CSLL, infringindo assim o disposto no artigo 344, § 1º, do RIR/99, a saber:

...

26. A Fiscalizada também está sendo autuada em face de divergências constatadas na apuração da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, no período de 2.008, as quais lhe foram submetidas, sem nenhum posicionamento por parte desta até a presente data e, estão por mês de competência adiante demonstradas no item 31 deste Termo;

Justifica a aplicação da Multa no percentual de 112,50%, nos seguintes termos:

27. Conforme demonstrado exhaustivamente neste relatório, a Fiscalizada deixou de atender definitivamente a Fiscalização a partir da Intimação Fiscal de nº 08, com ciência pessoal em 22/07/2010, além de que atendeu aos termos anteriores de forma incompleta;

28. Este procedimento da Fiscalizada de atender parcialmente e depois da Intimação Fiscal nº 08 deixar de atender definitivamente, em que pese, ter sido concedido à mesma, prazos mais do que suficientes, comprometeu significativamente o andamento da Auditoria Fiscal;

29. A Fiscalizada foi reiteradamente advertida, de que a falta de atendimento, acarretaria ainda ao agravamento da multa, nos termos do artigo 959 do RIR/99, assim este Auto de Infração, tem a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%, conforme disposto no § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Acerca dos valores tributáveis, esclarece o autuante:

30. A Fiscalização relaciona a seguir os valores mensais do PIS e da COFINS, declarados como Suspensos em DCTF’s, os quais servirão como Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, pela falta de adição ao Lucro Real, portanto, estão sendo exigidos em Auto de Infração:

(...)

31. Os valores que apresentam diferenças de Bases de Cálculo do PIS/Cofins, em confrontação com os valores consignados nos Códigos Fiscais de Operações – CFOP dos Livros de Registro de Apuração do ICMS/IPI da Fiscalizada, os quais foram apurados e submetidos à apreciação da Fiscalizada são:

(...)

32. *Conforme se nota no quadro acima, as Receitas de Exportação foram acrescentadas em ambas as colunas, somente para o fim de se apurar a efetiva diferença a ser lançada, permanecendo estas, portanto, fora da tributação, por serem Receitas sem incidência das Contribuições do Pis/Cofins;*

33. *Como a Fiscalizada não examinou as planilhas citadas anteriormente, deixando de atender ao solicitado, e tendo em vista a constatação de diferenças a menor nas bases de cálculos utilizadas pela Fiscalizada para preenchimento das Dacon's, com apurações insuficientes do Pis e da Cofins, a Fiscalização está considerando as diferenças apuradas como devidas e sujeitas às alíquotas da Tributação Monofásica e, ainda, por não terem sido corretamente declaradas nas DCTF's entregues;*

Por fim consigna a Fiscalização a Responsabilidade dos Sucessores no capítulo VII do seu Termo, do qual se extraem os seguintes excertos:

34. *Tendo em vista que a Fiscalizada foi incorporada pela empresa Unilever Brasil Industrial Ltda, CNPJ 01.615.814/00101, conforme registro levado a efeito na Junta Comercial do Estado de São Paulo*

35. *Considerando que a pessoa jurídica de direito privado que incorporar outra é responsável pelos tributos devidos pela pessoa jurídica de direito privado incorporada, nos termos do artigo 132 da Lei 5.172/66, artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e item III do artigo 207 do RIR/99, lavramos o competente Auto de Infração-AI, conjuntamente com o presente Termo de Verificação,, em nome da Unilever Brasil Industria Ltda., CNPJ 01.615.814/000101, para formalização da exigência do crédito tributário.*

...

37. *O presente procedimento fiscal foi efetivado na Incorporadora, conforme o MPFF 01.1.90.002010039553, já citado e com o intuito da cobrança do ...IRPJ,...CSLL, ...PIS e da ...COFINS, sendo que o tributo CSLL foi gerado em reflexo do IRPJ; a Cofins e o Pis foram lançados por diferenças apuradas e não informadas em DCTF;...*

Cientificada por via postal em 08/12/2008 (fls. 717), a interessada apresentou em 06/01/2011, por intermédio de seus advogados (instrumentos de procuração às fls. 762/763), a impugnação de fls. 719/759, acompanhada dos documentos de fls. 760/1.184, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Inicia expondo os fatos, tópico em que afirma a improcedência das exigências e questiona a motivação para aplicação da multa majorada.

Em preliminar, aponta vícios formais do procedimento de fiscalização e das autuações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, alegando que:

os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS tiveram origem no MPF 08.1.04.002009009508, aberto em 01/07/2009,

para fiscalização somente do PIS e COFINS do ano calendário 2007, ensejando intimação de 02/07/2009 devidamente cumprida pela Impugnante, não gerando autuação no período;

ainda assim, deu-se seguimento ao procedimento fiscalizatório, sendo expedidas 11 (onze) intimações versando, na maioria dos casos, sobre matéria e períodos alheios à fiscalização; em 15/10/2010, o MPF foi alterado para passar a incluir os tributos e períodos autuados, de modo a se adaptar à fiscalização já em curso desde 2009, que, frise-se, não possuía nenhum amparo formal e legal; a fiscalização em questão, formalmente aberta para tratar do PIS e da COFINS de 2007, ao verificar a ausência de irregularidades, passou a exceder sua competência, culminando na situação ora exposta; após alteração/adequação do MPF, só foi expedida 1 (uma) intimação, correspondente ao 11º, e último, termo; ou seja, os termos anteriores não estavam amparados por nenhum procedimento de fiscalização formal.

a multa foi majorada em razão da suposta falta de atendimento à fiscalização, mas a impugnante não está obrigada a cumprir intimações que extrapolem o objeto da fiscalização e que estão eivadas de vícios de formalidade;

o MPF citado ... objetiva ainda a fiscalização de IOF e IPI, realizadas por outros agentes fiscais, de modo que, no período, a Impugnante atendia a, no mínimo, 3 (três) Agentes Fiscais distintos, para 6 (seis) diferentes tributos federais, sendo incabível a aplicação da multa majorada neste contexto, agravado ainda pelas especificidades e peculiaridades das exigências de cada Agente Fiscal, por exemplo, pela necessidade de entrega de documentos em um layout específico que, por vezes, diferia do layout solicitado por outro agente fiscal; o MPF 081900/03955/10 não é mencionado em nenhuma das intimações expedidas no curso da fiscalização, intimações estas que faziam menção somente ao MPF nº 08.1.04.002009009508, cujas irregularidades já foram apontadas; a última intimação expedida já em data posterior à incorporação, ainda menciona apenas o MPF 08.1.04.002009009508, com isso, a Impugnante não consegue nem mesmo precisar qual fiscalização deu origem aos autos de infração ora combatidos, comprometendo, gravemente, o exercício do seu direito de defesa.

Como segunda preliminar, argúi a nulidade das autuações de PIS e Cofins, por falta de motivação e cerceamento do direito de defesa, alegando que:(grifei)

o cerceamento do direito de defesa se manifesta especialmente pela presunção do Agente Fiscal de apuração insuficiente do PIS e da COFINS pela Impugnante, fundadas em supostas diferenças a menor das bases de cálculo utilizadas para o preenchimento das DACON; o Agente Fiscal compôs a suposta base de cálculo do PIS e da COFINS, com base nos livros apresentados pela Impugnante, considerando, inclusive, receitas de exportação e deixando de excluir os valores de ICMS Substituição Tributária – divergências que devem ser afastadas, porque plenamente

justificadas em item posterior, não podendo servir de base para a autuação; se sequer é dada à Impugnante, com clareza, a base de cálculo utilizada pelo Agente Fiscal, o exercício do direito de defesa certamente resta prejudicado; o Agente Fiscal supostamente se utilizou das informações constantes dos Livros Fiscais fornecidos pela Impugnante para comparação com os valores constantes das DACONs, sem, todavia, detalhar o critério para essa composição, bem como, os CFOPs por ele considerados; consta das autuações, tão somente, uma planilha elaborada pelo Agente Fiscal com o valor consolidado da base de cálculo que supostamente deveria ser utilizada pela Impugnante para apuração do PIS e da COFINS por ela devidos, questionando-se a própria motivação da autuação de PIS e COFINS, restando demonstrada uma nulidade; sequer foi indicado nas autuações impugnadas o fundamento legal que autorizaria a presunção absolutamente ilegal de que se valeu a fiscalização, evidenciando-se sua manifesta nulidade.

Reporta-se a excertos doutrinários acerca da motivação do ato administrativo, que alega não ter existido no caso, para concluir pela nulidade das autuações de PIS e COFINS pela ausência de motivação, uma vez que não houve a necessária indicação do dispositivo legal violado, nem mesmo a descrição precisa e minuciosa das razões que teriam levado o Agente Fiscal ao entendimento de que as contribuições não teriam sido apuradas de forma correta.

Ainda em sede de preliminar, defende a necessidade de baixar os autos em diligência, visando a conferência minuciosa da correspondência existente entre os valores declarados como suspensos nas DCTFs apresentadas pela Impugnante e a respectiva anulação contábil e no Lalur; bem como, análise dos livros contábeis e DACONs, sob pena de ferir o princípio da verdade material, sobre o qual discorre. Ao final deste tópico requer a baixa dos autos em diligência para análise de seus documentos fiscais e contábeis que comprovam o ora afirmado, especialmente DCTFs, Livro Razão, Lalur, Demonstrativo da Base de CSLL, Livro Fiscais e Contábeis e DACONs, referentes aos períodos de 2007 e 2008.

No tocante ao mérito, sustenta a efetividade da inclusão dos tributos suspensos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, reportando-se ao art. 344, § 1º, do RIR/99 e argumentando que:

a Impugnante discute judicialmente, no processo 2006.61.05.0131233, a indevida inclusão do ICMS na base do PIS e da COFINS e, em virtude de decisão liminar mantida em segunda instância, está suspensa a exigibilidade de parte do PIS e da COFINS devido pela Impugnante, decorrente da exclusão do ICMS de sua base de cálculo; os valores suspensos em razão desta ação judicial foram devidamente declarados em DCTF (doc. 6, fls. 789/950) e também foram contabilizados e incluídos na apuração do lucro real, de modo que não há valor remanescente de IRPJ e CSLL a pagar;

os tributos suspensos foram corretamente incluídos no Livro Razão (doc.7, fls.951/976) e refletidos no LALUR (doc. 8) e Demonstrativo de Base da CSLL (doc. 9, fls.977/1.144);

a Fiscalização entendeu não restar comprovada a mencionada exclusão, visto que supostamente os valores declarados como suspensos não conferem com os valores incluídos no LALUR; a diferença ocorre porque o valor constante da DCTF, referente à apuração de cada mês, é lançado no LALUR acrescido de juros. Frise-se, ainda, que os valores constantes do LALUR são acumulados durante o ano; sendo que o valor lançado em maio/2007, por exemplo, equivale à soma dos lançamentos feitos nos meses anteriores acrescidos de juros (lançamento cumulativo);

tal aparente divergência não impede que se constate claramente a inclusão dos valores suspensos para fins de apuração do valor a pagar de IRPJ e CSLL, conforme se verifica nas planilhas ora anexadas (doc. 10 e 11, fls. 1.146/1.154).

Apresenta, a título de exemplo, planilha, abaixo reproduzida, com a comparação dos valores constantes nas DCTFs e LALUR, relativos ao PIS, referentes aos meses de Maio e Junho de 2007, alegando que foi declarado como suspenso nas respectivas DCTFs o valor de R\$ 336.888,81 e R\$ 255.119,42. Estes valores somados, com a adição de juros de R\$ 3.368,89, reflete o valor constante no LALUR, qual seja, R\$ 595.377,12:

(...)

Conclui que feita a comparação entre os dados constantes nas DCTFs (valores de PIS e COFINS suspensos), com as informações do LALUR (contabilização dos valores suspensos para apuração do lucro real), confirma-se a devida apuração da base de cálculo da CSLL e IRPJ, refletida ainda na DIPJ da Impugnante (doc. 12, fls. 1.157/1.182)

Opõe-se à assertiva fiscal de que “as Reservas de Contingências contabilizadas pela fiscalização e adicionadas/excluídas no LALUR, em nada se relaciona ao questionado pela fiscalização, pois estas possuem valores divergentes, além de que, a citada Provisão tem valores lançados em 2006, entretanto, os valores declarados ‘Suspensos’ objeto desta auditoria fiscal, iniciam-se somente em março/2007”, argumentando que não deve prosperar pois:

o movimento nas contas contábeis em que consta a contabilização do PIS e da COFINS suspensos em decorrência da discussão da inclusão do ICMS na base destas contribuições (contas 15813114 e 15813117) iniciou-se em 2007, conforme se verifica no LALUR; a contingência de PIS (vide doc. 10, fls. 1.145/1.150), decorrente da ação judicial em comento, foi inicialmente contabilizada na conta contábil 15813114, passando, a partir de dez/2007 a ser contabilizada na conta 15642011 e, a partir de jun/2008, na conta 15643011 (75% desta contingência) e 81564301 (25% desta contingência);

a contingência de COFINS (doc. 11, fls. 1151/1.155) foi inicialmente contabilizada na conta contábil 15813117, passando, a partir de dez/2007 a ser contabilizada na conta

15642013 e, a partir de jun/2008, na conta 15643031 (75% desta contingência) e 81564301 (25% desta contingência);

na planilha explicativa ora juntada, em apenas 3 meses (jul/07 para PIS e jun/2007 e jul/2007 para COFINS) existem pequenas divergências entre os valores declarados em DCTF como suspensos e os valores adicionados no LALUR. Destaca-se, porém, que essas divergências não trazem impacto aos recolhimentos de IRPJ e CSLL, vez que decorrem de mero erro material nas DCTFs, ou seja, os valores contabilizados constantes no Razão e no LALUR e, por sua vez, utilizados para apuração do lucro real, estão corretos.

Reporta-se à estrutura de controle de obrigações fiscais da empresa Impugnante e a sua atuação com boa fé e ética empresarial.

Entende ilegal a inclusão dos tributos suspensos na base de cálculo da CSLL, argumentando que:

se não bastassem as alegações acima, que demonstram de maneira clara que os tributos suspensos não foram deduzidos, nem da base do IRPJ, nem da base da CSLL, deve-se frisar que não há previsão legal que determine a ineditabilidade dos tributos suspensos para fins de apuração da CSLL;

o Agente Fiscal pretendeu buscar amparo para esta tributação na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 390/04, que dispõe sobre adição de provisões à base de cálculo da CSLL.

mas, conforme parágrafo 1º, do art.113 do CTN, a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador, e os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa não são provisões, mas obrigações tributárias efetivamente constituídas com a ocorrência de seu fato gerador; além disso, as Instruções Normativas não podem extrapolar o que está disposto no Direito Positivo; inexistindo vedação expressa obstando a dedutibilidade, a exigência de ineditabilidade, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, por meio de Instrução Normativa, viola princípio da legalidade, sobre o qual discorre.

Discorda da cobrança de PIS e COFINS, alegando que:

além de os autos de infração de PIS e COFINS terem sido lavrados com base em meras presunções, as divergências apontadas devem ser desconsideradas, porque, ao compor a base de cálculo apurada pelos livros fiscais, inclusive receitas de exportação, o Sr.

Agente Fiscal incluiu em seu cálculo os valores de ICMS-Substituição, conforme doc. 13 (fls. 1.184);

o ICMS-ST não deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, pois não compõe o preço da mercadoria entendimento corroborado pelo art. 24, IV, da Instrução Normativa 247/2002 e Solução de Consulta 70, de 18/08/2010, que cita; a fiscalização deixou ainda de excluir, da base utilizada para autuação, as receitas decorrentes de exportação – as quais são

constitucionalmente imunes; como se observa na planilha anexa (vide doc. 13, fls. 1.184), nos meses de março e julho, por um lapso, a Impugnante deixou de incluir parte das receitas de exportação na DACON. De qualquer forma, ao verificar os CFOPs, o Sr. Agente Fiscal deveria ter excluído tais receitas dos seus cálculos.

Cita, a título de exemplo, o mês de julho/2008, em que apurada pela fiscalização diferença de R\$ 3.033.068,70, e alega que, deste montante, a parcela de R\$ 2.957.731,43 corresponderia a receitas de exportação, imunes a contribuição ao PIS e à Cofins.

Opõe-se à multa aplicada, no percentual de 112,5%, alegando sua inconstitucionalidade decorrente do evidente caráter confiscatório das multas instituídas pela Lei, discorrendo extensamente, no item III.d de sua defesa, acerca da inobservância dos princípios do não confisco, capacidade contributiva e da isonomia, bem como da possibilidade de análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa.

Entende necessária a exclusão dos valores lançados a título de multa e juros, por ausência de respaldo legal para a exigência do crédito tributário em questão, restando inviabilizada a pretensão fiscal de fazer incidir os juros equivalentes à taxa SELIC e a multa no caso em comento.

Também como motivação para a exclusão da multa punitiva aponta a boa-fé da impugnante, visto que seus atos não visavam prejudicar o erário público ou quem quer que seja, alegando:

a penalidade decorre da existência de elemento subjetivo de conduta, no caso a má-fé, o que não existe para o caso;

no caso, não existiu o ilícito tributário, assim não há que se falar de multa, para a qual se pede a desoneração.

Ainda, sob o título da Inocorrência de Sonegação ou Lesão ao Erário, acrescenta que diante do total cumprimento da legislação tributária por parte da Impugnante, e que nenhum prejuízo causou à arrecadação, não há que se falar em sonegação fiscal ou lesão ao Erário, devendo ser afastada a cobrança ora Impugnada.

Finaliza requerendo a anulação dos Autos de Infração ou que sejam julgados improcedentes e protesta pela posterior juntada de todos os documentos necessários à comprovação do ora alegado, o que fortalecerá a lisura dos procedimentos da Impugnante, bem como requer que seja deferida a realização de perícia, quando então a Impugnante indicará assistente técnico.

Requer, também, que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas a advogado subscritor da defesa que identifica, indicando seu endereço.

Encaminhado para julgamento, foi o processo devolvido em diligência por meio da Resolução nº 3.139 desta 5ª Turma de Julgamento (fls. 1.194/1.199), de cujo voto extrai-se:

...

Do exposto, vê-se que a interessada, relativamente às exigências de IRPJ e CSLL, apresenta em sua defesa esclarecimentos e documentos que constituem indícios, ou início de prova, de que, embora utilizando contas contábeis com designação que denotam ações judiciais distintas, teria ocorrido, pelo menos em parte, a adição questionada.

Tais documentos e esclarecimentos foram subtraídos da análise da Fiscalização, pois não foram atendidas reiteradas intimações formuladas no curso do procedimento, e que poderiam, inclusive, ensejar eventualmente alterações na autuação quanto a sua abrangência e fundamentos. Contudo, o Decreto nº 70.235/72 admite que a contribuinte traga, na impugnação, as provas documentais que se prestam a desconstituir a exigência, e verificada a coerência destas com a matéria autuada, não é possível desconsiderá-las apenas porque não foram antes apresentadas à Fiscalização.

*Neste contexto, apesar da falta de atendimento a intimações no curso do procedimento, para garantir o bom julgamento da lide e em observância ao princípio da verdade material, **VOTO** no sentido de encaminhar o processo em diligência para que a Autoridade Fiscal:*

a)relativamente às exigências de IRPJ e CSLL:

a.1)manifeste-se acerca da autenticidade dos registros em contas do Livro Razão, apresentados por cópia às fls. 952/976, bem como acerca da autenticidade do LALUR do ano-calendário 2008, apresentado por cópia às fls.

978/1.144, mormente levando em conta a impossibilidade de conferência da composição do valor informado na DIPJ a título de “outras adições”, como mencionado nos itens 4.5 e 4.6 supra;

a.2)intime a interessada a esclarecer a que se referem as baixas e reversões de provisão indicadas nas planilhas de fls. 1.146/1.155, juntando as provas pertinentes; a.3)apresente outras considerações que entenda necessárias, especialmente quanto a documentos e esclarecimentos trazidos na impugnação e que, embora solicitados, não lhe foram disponibilizados para análise por ocasião do procedimento fiscal.

b) relativamente às exigências de PIS e COFINS:

b.1) esclareça se, nas receitas apuradas nas planilhas de fls. 83/85 e consolidadas na planilha de fls. 86, estão computados valores de ICMS-substituição e, em caso afirmativo, informe quais são os correspondentes montantes e se há motivação específica para sua manutenção na base de cálculo; 3) apresente outros esclarecimentos que entender necessários.

Do resultado da diligência, a interessada deverá ser cientificada, sendo-lhe reaberto o prazo de impugnação para, se for de seu interesse, complementar suas razões iniciais.

Em atendimento, a Fiscalização, por meio do Termo de Diligência de fls.1.205/1.206, intimou a contribuinte solicitando:

(...)

Após requerer, conforme fls. 1.222/1.223, prorrogação de prazo e vistas dos autos para esclarecimentos e extração de cópias de folhas que relaciona pedido que lhe fora deferido, a contribuinte apresentou resposta de fls. 1.224/1.226, acompanhada de documentos de fls. 1.227/1.365 nos seguintes termos:(grifei).

1- Relativamente ao IRPJ e CSLL

1.1 e 1.2) requer a apresentação do Livro Razão dos anos 2007 e 2008 (arquivos eletrônicos) e dos Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) do ano calendário 2008, versão original, cujas cópias foram apresentadas às fls. 978/1.144 do processo em epígrafe;

1.2) com relação às baixas e reversões de provisão indicadas nas planilhas de fls. 1.146/1.155, requer a juntada das provas pertinentes.

Destaca que tais baixas e reversões das provisões de PIS e COFINS decorrem de discussão da exclusão de ICMS da base de cálculo destas contribuições. Para tanto, a empresa possui uma demanda judicial, em trâmite perante a 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sob o nº 2006.61.05.0131233, para discussão da inclusão do ICMS na base de PIS e COFINS. Com base nesta ação judicial, em virtude de decisão liminar mantida em segunda instância, está suspensa a exigibilidade de parte do PIS e da COFINS devidos, decorrente da exclusão do ICMS de sua base de cálculo.

Neste Contexto, por determinação do Departamento de Controles Internos da Companhia, as contas que registravam PIS (15813114) e COFINS (15813117) no Passivo passaram a ter 25% do seu saldo registrado em uma terceira conta (81564301), a partir de Julho de 2008. Contudo, há que se ressaltar que os tributos permanecem indedutíveis na base de cálculo de IRPJ e CSLL de forma integral. Vale, ainda, destacar, que os saldos das mencionadas provisões também encontram-se registrados no LALUR conforme consta em versão original entregue.

Sendo assim, conforme combinado com a Autoridade Fiscal, as provas pertinentes às baixas e reversões de provisões de PIS e COFINS encontram-se demonstradas através de memórias de cálculo, movimentação de valores da contingência, e razões contábeis, de forma que possam restar esclarecidos os valores questionados.

1.3) Eventuais outras considerações já foram devidamente apresentadas na impugnação aos autos de infração objetos do processo em epígrafe.

Desde já, portanto, reitera-se o quanto alegado.

2- Relativamente ao PIS e COFINS

2.1) Nas receitas apuradas nas planilhas de fls. 83/85, elaborada pela fiscalização, estão computados indevidamente os valores de ICMS.SUBSTITUIÇÃO nos meses fevereiro a dezembro de 2008. O mês de janeiro de 2008 não teve movimentação de ICMS SUBSTITUIÇÃO. Os montantes de ICMS SUBSTITUIÇÃO computados nas receitas ali apontadas pela fiscalização estão demonstrados na planilha ora anexada.

Nesta planilha consta toda movimentação contábil da conta ICMS-ST (saídas e entradas). Por fim, importante ressaltar que não há motivação específica para a manutenção dos valores de ICMS SUBSTITUIÇÃO na base de cálculo de PIS/COFINS. Pelo contrário, é sabido que o ICMS SUBSTITUIÇÃO não é base de cálculo de PIS/COFINS, conforme legislação, e já amplamente demonstrado nas razões da impugnação ao auto de infração objeto do processo em epígrafe.

Finaliza colocando-se a disposição para esclarecimentos adicionais que se fizerem necessários e requerendo que as intimações sejam encaminhadas a um dos advogados que subscrevem a resposta no endereço que indica.

Na seqüência a Fiscalização lavrou Relatório de Encerramento de Procedimento Fiscal, datado de 01/12/2011, de fls. 1.372, expondo o seguinte:

1. ESCOPO DA AÇÃO FISCAL A ação fiscal foi realizada de acordo com o prescrito no MPF acima, limitando-se à solicitação das informações específicas, exigidas na Intimação Fiscal datada em 04/07/2011 cuja ciência se deu em 13/07/2011.

2. DESCRIÇÃO DOS FATOS Em atendimento à intimação fiscal, o sujeito passivo apresentou, em meio magnético, a contabilidade dos anos calendários de 2007 e 2008 onde se constatou a autenticidade dos registros em contas do Livro Razão de folhas 952 à 976, conforme cópias extraídas do sistema Contábil anexas.

Acerca do questionamento da autenticidade dos registros de folhas 978 a 1.144, verificou-se que os mesmos reproduzem as informações contidas no LALUR original apresentado pelo sujeito passivo.

Relativamente ao PIS e a COFINS foi apresentada a planilha de folhas 83/85 e o demonstrativo dos valores do ICMS SUBSTITUIÇÃO com os respectivos esclarecimentos.

Quanto aos demais esclarecimentos e manifestações estes foram apresentados, satisfazendo, portanto, as exigências contidas na referida intimação.

3. *ENCERRAMENTO* Como o escopo da presente ação fiscal limitou-se ao cruzamento de informações específicas, não se revestindo de características de fiscalização, fica a empresa ciente de que poderá, a critério da Receita Federal do Brasil, ser objeto de outras ações fiscais, no mesmo ou em outros períodos, observado o prazo decadencial, ficando concluído, nesta data, apenas o procedimento fiscal específico de coleta de informações e documentos, determinada no MPF supracitado.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavro o presente Termo em 02 (duas) vias, de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil que este subscreve e pelo contribuinte e/ou representante legal da empresa, que neste ato recebe uma das vias do presente Termo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade de lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Explicitados nos autos os motivos da autuação, as disposições consideradas infringidas e os procedimentos para obtenção dos valores tributáveis, os quais foram, inclusive, submetidos a exame e análise da interessada no curso do procedimento fiscal sem que tenham sido então refutados, não se cogita de nulidade por falta de motivação ou por cerceamento de defesa, mormente se de tudo foi a contribuinte regularmente cientificada e se lhe foi assegurado o direito de questionar as exigências nos termos das normas que regulam o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO. IRPJ. CSLL. PIS E COFINS. EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Contribuições com exigibilidade suspensa não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Em consequência, devem ser adicionadas ao resultado do período-base, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as importâncias antes deduzidas, segundo o regime de competência, referentes a tais contribuições.

Demonstrada, em sede de impugnação, a adição, no LALUR e na determinação da base de cálculo da CSLL, de valor no qual se identificam parcelas das contribuições questionadas pela fiscalização (declaradas em DCTF como exigibilidade suspensa) e confirmada, em diligência, a autenticidade dos registros contábeis apresentados, afasta-se a exigência do IRPJ e da CSLL incidente sobre tais parcelas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

PIS. COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO.

BASES DE CÁLCULO. DIFERENÇAS. Identificadas pela fiscalização diferenças entre (i) as bases de cálculo do PIS e da COFINS apuradas em função de dados dos Livros de Registro de Apuração do ICMS e do IPI, por código fiscal de operação, e (ii) as bases de cálculo informadas pela contribuinte em DACON, diferenças essas que não foram justificadas pela interessada, nem no curso do procedimento fiscal, nem na impugnação, ocasião em que apresentadas apenas alegações destituídas de suporte documental deficiência não suprida por ocasião da diligência mantém-se a exigência da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre tais diferenças.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A exclusão da base de cálculo de valores correspondentes ao ICMS-Substituição só pode ser efetuada quando o contribuinte apresentar prova documental da ocorrência da referida retenção bem como demonstrar sua inclusão no valor tributável que ensejou o lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

Cabível a aplicação da multa de ofício no percentual de 112,5% nos casos em que o sujeito passivo não atende, no prazo marcado, intimação para prestar esclarecimentos.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 30/10/2012, conforme Termo de Ciência por Decurso de Prazo, fl.2.109 apresenta em 22/11/2012, fls.2.110/2.142 e documentos anexados, fls. 2.143/2.175, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos termos a seguir resumidos, com relação a parte de interesse neste processo, que são autuações de PIS e COFINS:

A Recorrente apresentou todos os documentos solicitados pelo agente Fiscal, deixando de apresentar, tão somente, documentos protegidos por sigilo empresarial e concorrencial, estritamente relacionados à estratégia mercadológica da Recorrente, que apenas poderiam ser franqueados ao Poder Público por ordem judicial e em processo tramitando em segredo de justiça, ademais tais documentos não são relacionados com os tributos objeto da fiscalização;

As autuações de PIS e COFINS são nulas, em virtude da falta de motivação (cerceamento do direito de defesa);

(...)

As divergências que supostamente justificariam a lavratura dos autos de infração de PIS e de COFINS devem ser desconsideradas;

O próprio fisco admite que a base de cálculo da autuação possui valores que não podem ser considerados para fins de cálculo do PIS e da COFINS, mas ainda assim, restou por manter integralmente o auto de infração;

Com a finalidade de demonstrar a enorme quantidade de operações em que a Recorrente é contemplada como substituta tributária, anexou no doc. 13 da Impugnação um relatório de mais de 190 páginas em que constam todas as notas fiscais em que houve o recolhimento do ICMS substituição tributária;

Se a ideia do fisco é que a Recorrente apresente todas as Notas Fiscais de Vendas Canceladas, Substituição Tributária, Exportações entre outras de todo o período fiscalizado, a quantidade de documentos seria enorme;

O julgamento de primeira instância ainda menciona que sequer por amostragem foi apresentada nota fiscal em que estivesse destacado o ICMS-Substituição alegado;

Diante dessa constatação, a Recorrente apresenta, em anexo (doc.3), algumas notas fiscais do período fiscalizado em que existe ICMS-ST;

Assim a base de cálculo utilizada pela fiscalização, que abrange valores que reconhecidamente não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, no caso o ICMS-ST, está errada. (...). **A fiscalização focou apenas no livro de saídas da Recorrente**, logo não considerou nenhuma operação de devolução das mercadorias, isso porque essas operações estão contempladas no livro de entrada do ICMS, documento fiscal que não fora objeto da fiscalização;

Resta evidente que o auto de infração deve ser anulado, já que existe um erro material no objeto do auto de infração, trata-se de mera presunção da fiscalização que não possui nenhum critério de cálculo baseado em norma vigente;

Não houve embaraço à fiscalização, de modo que a multa agravada não pode prosperar;

A cobrança de multa abusiva é atentatória ao direito constitucional de ampla defesa, sendo, inclusive, os percentuais lançados revestidos de caráter confiscatório;

Não há que se falar em impossibilidade de discussão e julgamento das matérias de cunho constitucional, sob pena de consagrar, na esfera administrativa, normas infraconstitucionais absolutamente despidas de fundamento de validade.

Requer, também, que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas ao advogado subscritor da defesa que identifica, indicando seu endereço.

Nos termos da Resolução Carf nº **1301-000.141**, de 06/08/2013, fls. 2.180/2.185 o julgamento do processo nº 10830.016489/2010- 01 no qual estavam formalizadas as exigências referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008, foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Observo, inicialmente, que o presente processo trata de exigências de PIS e COFINS que não estão lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não se revelando, assim, exigências denominadas REFLEXAS.

*Considerando, pois, as disposições regimentais vigentes (inciso IV do art. 2º e inciso I do art. 4º, ambos do ANEXO II), conduzo meu voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade administrativa de origem aparte dos autos as peças relacionadas às exigências do PIS e à COFINS, remetendo-as à Terceira Seção deste Colegiado.**(grifei).*

Adotada a providência ora requerida, o processo deve retornar a este Colegiado para fins de apreciação dos recursos interpostos.

Em atendimento, foi formalizado o processo nº **16151-720.680/2013-11**, ora relatado, para o qual foram transferidos os lançamentos tributários relativos ao PIS e à COFINS, conforme os despachos a seguir transcritos:

- fls. 2.189/2.190:

Termo de Recepção de Crédito Tributário -

Informo que em 13/11/2013 foi(foram) incluído(s) neste processo, por transferência do processo nº 10830-016.489/2010-01, o(s) crédito(s) tributário(s) discriminado(s) abaixo:

(...)

- fl. 2.191:

PROCESSO Nº 16151.720680/2013-11

INTERESSADO UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA

Atendido o disposto na Resolução CARF 1301-000.141, de 06 de agosto de 2013, com a formalização da presente representação.

Encaminhe-se à Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento do recurso voluntário referente ao PIS e a COFINS.

O interessado foi cientificado da Resolução 1301-000.141 no processo origem 10830.016489/2010-01. (grifo do original).

- fls. 2.192/2.193:

A 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, restituiu à Terceira Seção o processo nº 16151.720680/2013-11, encaminhado por equívoco à Primeira Seção.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

PRELIMINARES

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Da inexistência de nulidade

Compulsando os autos, observa-se que o Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fls. 1.040/1.057(vol.4.1), peça processual integrante dos Autos de Infração de PIS e COFINS, fls.1.066/1.073 e COFINS fls.1.074/1.081 é explícito quanto à legislação aplicável e minudente quanto aos fatos detectados.

Nesse sentido, destaque-se a pertinente análise da decisão de piso sobre a preliminar suscitada:

De todo modo, consigne-se que as exigências de PIS e Cofins não decorrem de presunção, como alegado pela defesa, mas foram formalizadas em razão de constatação expressa de divergências nas bases de cálculo e conseqüentemente dos valores de PIS e Cofins devidos e aqueles informados em DCTF.

E, tais diferenças foram explicitadas na autuação, não se cogitando do alegado cerceamento de defesa.

De fato, no item 31 do Termo de Verificação, a fiscalização identificou os valores que apresentam diferenças de Bases de Cálculo do PIS/Cofins, em confrontação com os valores consignados nos Códigos Fiscais de Operações – CFOP dos Livros de Registro de Apuração do ICMS/IPI da Fiscalizada, os quais foram apurados e submetidos à apreciação da Fiscalizada,

conforme planilha que, para maior clareza, reproduz-se novamente:

<i>Fato gerador</i>	<i>Base de Cálculo informadas nas Dacon's, inclusive Receita de Exportação (valores consolidados Matriz e Filiais)</i>	<i>Base de Cálculo apurada pelos Livros Fiscais, inclusive Receita de Exportação (valores consolidados Matriz e Filiais)</i>	<i>Diferença Apurada</i>
<i>Janeiro/2008</i>	<i>81.949.129,80</i>	<i>83.669.163,78</i>	<i>(1.720.033,98)</i>
<i>Fevereiro/2008</i>	<i>159.571.658,63</i>	<i>192.853.900,19</i>	<i>(33.282.241,56)</i>
<i>Março/2008</i>	<i>127.386.214,01</i>	<i>135.580.153,33</i>	<i>(8.193.939,32)</i>
<i>Junho/2008</i>	<i>121.081.949,11</i>	<i>121.650.061,34</i>	<i>(568.112,23)</i>
<i>Julho/2008</i>	<i>117.325.875,30</i>	<i>120.358.944,00</i>	<i>(3.033.068,70)</i>

<i>Agosto/2008</i>	<i>122.053.678,86</i>	<i>122.286.715,07</i>	<i>(233.036,21)</i>
<i>Setembro/2008</i>	<i>126.426.907,57</i>	<i>126.738.755,24</i>	<i>(311.847,67)</i>
<i>Novembro/2008</i>	<i>139.124.978,32</i>	<i>139.230.637,20</i>	<i>(105.658,88)</i>

Ressalte-se que, como descreve a fiscalização, anteriormente à formalização da exigência, as diferenças apuradas foram submetidas à apreciação da interessada, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, mas nada foi refutado, no curso do procedimento fiscal, acerca das questionadas diferenças.

Além disso, injustificável a alegação de que não teria sido dada à Impugnante, com clareza, a base de cálculo utilizada pelo Agente Fiscal, pelo que restaria obstaculizado o exercício do direito de defesa.

Distintamente do que alegado, no curso do procedimento fiscal, ao questionar a interessada acerca das diferenças apuradas entre as Receitas Líquidas constantes dos Dacons e as Receitas Líquidas apuradas em função dos livros fiscais diferenças estas consolidadas na planilha de fls. 80, bem como no item 31 do Termo de Verificação às fls. 679 verso a fiscalização instruiu seus questionamentos com as planilhas denominadas Composição da Base de Cálculo mensal, elaborada para cada um dos estabelecimentos (matriz e filiais), com valores que foram totalizados na planilha de fls. 86.

Para maior clareza, reproduz-se em parte os demonstrativos elaborados pela fiscalização explicitando os valores das

Receitas apuradas que foram comparados com os valores indicados pela interessada no Dacon:

CNPJ: TODOS (os estabelecimentos)

ANO CALENDÁRIO: 2008

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - (POR CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES)

<i>CÓDIGOS FISCAIS DE OPERAÇÕES</i>	<i>Janeiro</i>	<i>Fevereiro</i>	<i>....</i>
SAÍDAS			
GRUPOS 5 – 6	<i>124.784.751,37</i>	<i>82.827.149,18</i>	
<i>Sub-grupos 101 a 120 e 122 a 123</i>	-	-	
<i>Sub-grupos 401 a 405</i>	<i>2.036.730,66</i>	<i>144.220.664,11</i>	
GRUPO 7			
<i>Sub-grupo 101 a 120-122-123-127-501</i>	<i>14.992.794,83</i>	<i>14.127.494,71</i>	
<i>Sub-grupo 250-300-350-401 a 405</i>			
<i>(-) IPI s/vendas</i>	<i>- 6.348.387,33</i>	<i>-10.064.965,85</i>	
<i>Prestação de serviços diversos</i>	<i>81.530,61</i>	<i>85.943,65</i>	
SOMAS DAS VENDAS MENSAIS	<i>135.547.420,14</i>	<i>231.196.285,80</i>	

ENTRADAS			
GRUPOS 1 – 2			
<i>Sub-grupos 201.202.205.206.207</i>	<i>55.095.964,05</i>	<i>14.901.726,15</i>	
<i>Sub-grupos 410-411-414-415</i>	-	<i>25.450.072,70</i>	
GRUPO 3			
<i>Sub-grupo 201.202.205.206.207.211.503</i>	-		
<i>(-) IPI Creditado s/devoluções de vendas</i>	<i>- 3.217.707,69</i>	<i>-2.009.413,24</i>	
SOMA DAS DEVOL.E ANULAÇÕES MENSAIS	<i>51.878.256,36</i>	<i>38.342.385,61</i>	
VALOR DA RECEITA LÍQUIDA DAS DEV.E ANUL.	<i>83.669.163,78</i>	<i>196.853.900,19</i>	

<i>....</i>	FONTE(S):
<i>...</i>	<i>LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS E DO IPI</i>

Cada um dos valores da tabela acima reflete a soma dos correspondentes valores de cada estabelecimento (0001, 0004 e 0017, discriminados às fls. 83/85). Os totais mensais da receita líquida (a título de exemplo, o valor de R\$ 83.669.163,78 de janeiro/2008)

foram comparados, na planilha do item 31 do Termo de Verificação, com os correspondentes valores informados pela contribuinte no Dacon, ensejando as diferenças apuradas que, não esclarecidas nem justificadas pela interessada, apesar de reiteradamente intimada a sobre elas se manifestar, redundaram nas exigências de PIS e COFINS.

Portanto, além de a fiscalização descrever que as bases de cálculo foram apuradas com base nos elementos constantes dos Livros de Registro de ICMS e de IPI da própria interessada, discriminou, detalhadamente, quais os dados computados, de tudo dando ciência à interessada e submetendo os valores apurados à sua apreciação, sem que obtivesse resposta que os refutasse.

E constatada a existência de diferença de base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, sobre a qual não restou comprovada a declaração em DCTF nem o pagamento das referidas contribuições, formalizou a fiscalização a correspondente exigência por falta/insuficiência de recolhimento, não se cogitando, pois, de autuação por presunção e nem de falta de fundamento ou de motivação para o lançamento.

Das considerações e demonstrações acima, embora exemplificativas da situação fática arrolada na autuação, infere-se que os fundamentos da autuação, consignados no já citado TVF, 1.040/1.057 (vol.4.1), expõem com precisão a motivação da exigência tributária, bem como quanto ao suporte fático que ensejou a exigência que ora se discute.

Assim, os Autos de Infração objeto do presente processo estão formalizados com observância das normas legais, tanto do ponto de vista material e processual, cumprindo portanto a fiscalização o seu mister visto que atendeu às disposições do artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e os requisitos do ¹artigo 142 do CTN.

Vale destacar que o conjunto probatório que dá suporte à ação fiscal deve ser cotejado com as razões e provas trazidos pela impugnante.

Com efeito, ressalta o TVF:

27. Conforme demonstrado exhaustivamente neste relatório, a Fiscalizada, deixou de atender definitivamente a Fiscalização a partir da Intimação Fiscal de nº 08 com ciência pessoal em 22/07/2010 além de que, atendeu aos termos anteriores de forma incompleta;

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

*28. Este procedimento da Fiscalizada de atender parcialmente e depois da Intimação Fiscal no 08 deixar de atender definitivamente, em que pese, ter sido concedido à mesma, prazos mais do que suficientes, **comprometeu significativamente o andamento da Auditoria Fiscal;** (grifos originais).*

Constata-se dos excertos acima que o contribuinte foi intimado e reintimado em várias oportunidades a justificar os valores que apresentam diferenças de Bases de Cálculos do PIS/Cofins, em confrontação com os valores consignados nos Códigos Fiscais de Operações - CFOP dos Livros de Registros de Apuração do ICMS/IPI da Fiscalizada, sem no entanto apresentar resposta com elementos comprobatórios que refutasse os valores apurados pela fiscalização.

Cabe destacar que a própria defesa ratifica que não apresentou toda a documentação solicitada.

Inferre-se portanto que a fiscalização procedeu a análise do que foi apresentado de documentação e motivou as conclusões que respaldam o lançamento.

Ante as considerações acima não se vislumbra qualquer mácula no referido lançamento, que enseje a declaração de nulidade, visto que além da observância da norma processual específica, Decreto nº 70.235, de 1972, as normas emanadas dos princípios constitucionais invocados foram plenamente asseguradas, de modo que rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela ora Recorrente em seu Recurso Voluntário.

Ademais, cabe ressaltar que as hipóteses de nulidade estão prescritas no ²art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não se vislumbrando qualquer vício no auto de infração vergastado que possa ensejar a declaração de nulidade em razão da linha defendida pela Recorrente.

Do pedido para juntada posterior de provas

Protesta o Recorrente pela posterior juntada de novos documentos e provas que se fizerem necessárias ao deslinde do feito.

Esclareça-se que a juntada posterior ao momento impugnatório, de provas ao processo somente encontra amparo se comprovadas às condições impostas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

² Art. 59. São nulos:

I—os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II—os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Observa-se no entanto, que não demonstrou o recorrente abrigar-se na norma excepcional acima destacada.

Da vedação aos órgãos de julgamento de análise de questões de inconstitucionalidade de lei.

Quanto ao argumento de possibilidade de discussão e julgamento das matérias de cunho constitucional pelos órgãos de julgamento, cumpre observar que a Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Cabe ressaltar que o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, à exceção do disposto em seu § 6º, **vedou expressamente aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, in verbis:**

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6.º. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I– que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II– que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Todo o parágrafo 6.º incluído pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009).

Na esteira das referidas disposições legais o Regimento Interno deste E. Conselho prevê em seu ³artigo 62 que é vedado aos membros das turmas de julgamento do

³ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas hipóteses previstas no § 1º do mencionado dispositivo regimental.

Não se enquadrando o caso em exame em qualquer das hipóteses excepcionadas, aplica-se como fundamento decisório sobre essa matéria a Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Das Notificações e Intimações

Quanto à solicitação de que as notificações e intimações referentes ao presente processo sejam enviadas ao endereço do patrono da causa, é de se esclarecer que o Decreto nº 70.235, de 1972, norma que rege o Processo Administrativo Fiscal - PAF, em seu artigo 23, incisos I, II e III, estabelece as formas de intimação e precisamente no inciso II do referido dispositivo determina que [...*por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo*].

Nesse sentido, indefere-se a solicitação para que as intimações sejam encaminhadas ao domicílio do procurador da Recorrente.

MÉRITO

Da base de cálculo apurada

Como já relatado, **o lançamento que ora se examina se refere à existência de diferença de base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, sobre a qual não restou comprovada a declaração em DCTF nem o pagamento das referidas contribuições**

A questão meritória trazida na peça recursal diz respeito à seguinte matéria: [...*a base de cálculo utilizada pela fiscalização, que abrange valores que reconhecidamente não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, no caso o ICMS-ST, está errada(...)*], tendo o agente fiscal se utilizado de mera presunção para identificação dos valores autuados.

Vale destacar que em reforço argumentativo de sua tese principal o Recorrente alega que a fiscalização focou apenas no livro de saídas da Recorrente, logo não considerou nenhuma operação de devolução das mercadorias, isso porque essas operações

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

estão contempladas no livro de entrada do ICMS, **documento fiscal que não fora objeto da fiscalização.**

Após o Termo de Início de Ação Fiscal, fl.10(v.1), com ciência em 02/07/12, fl.12, conforme já abordado em preliminar, várias intimações e reintimações foram efetuadas pela fiscalização com o objetivo de conhecer através dos documentos e livros apresentados pelo contribuinte, a realidade de suas operações referentes à matéria fiscalizada, cabendo nesse momento destacar alguns excertos de alguns Termos de Intimação Fiscal - TIF, bem como do TVF:

1- TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 07, fls.65/67:

*INTIMAMOS o contribuinte acima identificado para, no prazo de 10 (dez) dias, a contar da data da ciência do presente Termo, tornar disponíveis para exame os documentos e prestar os esclarecimentos a seguir especificados, **relativos ao PIS/COFINS**, para os fatos geradores, conforme abaixo citados.*

1. Apresentar os Livros Registros de Apuração do ICMS e do IPI em formulário e os Livros de Registro de Entradas e de Saídas em CD, da Matriz e das Filias, referentes aos anos-calendário de 2.007 e de 2.008;

(...);

4.Preencher a Planilha fornecida anexa e gravada em arquivo magnético, denominada de "Composição da Base de Calculo — por Código Fiscal de Operações", para os anos-calendário de 2.007 e 2.008.

5.Fornecer cópias dos Balancetes Mensais dos meses de Janeiro/Fevereiro de 2.007 e de Janeiro a Dezembro de 2.008;

6. Explicar as diferenças entre as Receitas de Vendas e a Base de Calculo, constantes das fichas 09 A e 19 A, da DACON relativas ao período compreendido entre janeiro/2007 a dezembro de 2.008, demonstrando a que títulos se referem.

1.1 Resposta ao TIF nº 07, fl.69/70:

ITEM 4 (Demonstrativo por conta contábil anexo).

Informamos que a apuração do PIS e COFINS é feita com base nas contas contábeis de Receitas, suas deduções e não através de CFOP-Código Fiscal de Operações.

1.2 - Resposta de fl.76:

ITEM 1 Referente aos Livros Fiscais solicitados.

Arquivos gravados em CD com validação SVA.

Registros de Entradas e de Saídas 2007 2008 CNPJ 03.085.759/0007-06 CNPJ 03.085.759/0017-70

Observação: Os arquivos gravados em pdf apresentam também todos os registros e valores de apuração de ICMS e de IPI. (grifei).

A legislação de Pernambuco desobriga a encadernação e impressão dos Livros de Registros e a transmissão desses dados ocorre através da Obrigação Acessória SEF-Sistema de Escrituração Fiscal.

2 - TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 08, fls.91/93:

4.Solicita-se explicações para os elevados valores constantes das Deduções das Vendas a título de Vendas Canceladas — Subsidio Nacional e ICMS — Subst. Tributária, no ano-calendário de 2.008, principalmente nos meses de janeiro/fevereiro e de agosto a dezembro.(grifei).

2.1- O contribuinte não apresentou resposta ao TIF nº 08;

3 - TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 09, fls.94/97:

4. Solicita-se explicações para os elevados valores constantes das Deduções das Vendas a título de Vendas Canceladas — Subsidio Nacional e ICMS — Subst. Tributária, referente ao ano-calendário de 2.008, com a apresentação das contas dos razões contábeis que registraram tais valores;(grifei).

3.1 - O contribuinte não apresentou resposta ao TIF nº 09

4- TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 10, fls.101/107:

2. Examinar as planilhas anexas de apuração das Saídas (Receitas), efetuada pela Fiscalização, com base nos Livros de Apuração de ICMS e do IPI, da Matriz e das Filiais, em face de divergências com as DACON's apresentadas, a saber:

(...)

As divergências encontradas deverão ser apontadas e justificadas com a apresentação dos respectivos livros fiscais Fiscalização, os quais deverão estar devidamente encadernados, assinados e registrados.

3. Examinar as planilhas anexas, utilizadas para a apuração do ICMS-Creditado e ICMS-Debitado, sobre os valores de compras e de vendas, da Matriz e das Filiais, apuradas através dos Livros de Registro de Apuração do ICMS, bem como, os valores do ICMS Deduzidos na Apuração do Pis e da Cofins, a saber:

(...)

As divergências encontradas deverão ser apontadas e justificadas com a apresentação dos respectivos livros fiscais A Fiscalização, os quais deverão estar devidamente encadernados, assinados e registrados.

(...)

6. Solicita-se explicações para os elevados valores constantes das Deduções das Vendas a título de Vendas Canceladas — Subsidio Nacional e ICMS — Subst. Tributária, referente ao

ano-calendário de 2.008, com a apresentação das contas dos razões contábeis que registraram tais valores;

5- TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 11, fls.118/122:

2. Examinar as planilhas anexas de apuração das Saídas (Receitas Tributáveis), efetuada pela Fiscalização, com base nos Livros de Apuração de ICMS e do IPI, da Matriz e das Filiais, em face de divergências com as DACON's apresentadas, a saber:

(...);

5. Solicita-se explicações para os elevados valores constantes JD Deduções das Vendas a título de Vendas Canceladas — Subsidio Nacional e ICMS — Subst. Tributária, referente ao ano-calendário de 2.008, com a apresentação das contas dos razões contábeis que registraram tais valores;

6- TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, de fls. 1040/1.057(vol.4.1):

*14. (...) Constatou-se ainda pela Fiscalização que os **Balancetes** gravados no CD, apresentados em 11/06/10, **não contém contas de Resultado, além disto, está em um formato divergente para apresentação no encerramento do período** -base a que se refere, razão pela qual, sua entrega foi considerada não realizada.(grifei);*

15. Decorridos quase dois meses sem que a Fiscalizada efetivasse o atendimento, a Fiscalização a reintima e acrescenta outras solicitações, através dos Termos de intimações Fiscais de nos 09, com ciência postal de 13/09/2010, o de no 10, com ciência pessoal de 28/09/2010 e o de no 11, com ciência postal de 27/10/2.010, todos sem atendimento até a presente data.

18. Com a apresentação pela Fiscalizada dos Livros de Registros de Apuração do ICMS e do IPI, a Fiscalização elabora Planilhas, dos valores constantes dos citados Livros, por Código Fiscal de Operações - CFOP, planilhas estas, as quais denominamos de Composição da Base de Cálculo, foram elaboradas mensalmente e por estabelecimentos, sendo, posteriormente, consolidadas e todas apresentadas em anexo ao Termo de Intimação Fiscal no 10 à Fiscalizada, do período de janeiro a dezembro de 2.008;(grifei);

26. A Fiscalizada também esta sendo autuada em face de divergências constatadas na apuração da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, no período de 2.008, as quais lhe foram submetidas, sem nenhum posicionamento por parte desta até a presente data e, estão por mês de competência adiante demonstradas no item 31 deste Termo;(grifei)

31. Os valores que apresentam diferenças de Bases de Cálculos do PIS/Cofins, em confrontação com os valores consignados nos Códigos Fiscais de Operações - CFOP dos Livros de Registros de Apuração do ICMS/IPI da Fiscalizada, os quais foram apurados e submetidos à apreciação da Fiscalizada, são:

(...)

33. *Como a Fiscalizada não examinou as planilhas citadas anteriormente, deixando de atender ao solicitado, e tendo em vista a constatação de diferenças à menor nas bases de cálculos utilizadas pela Fiscalizada para o preenchimento das Dacon 's, com apurações insuficientes do Pis e da Cofins, a Fiscalização está considerando as diferenças apuradas como devidas e sujeitas às alíquotas da Tributação Monofásica e, ainda, por não terem sido corretamente declaradas nas DCTF's entregues;*

Os excertos acima, de forma exemplificativa do suporte fático, minudentemente detalhado no TVF são suficientes para demover a tese pugnada de que o lançamento é fruto de mera presunção da fiscalização, haja vista que a fiscalização através de várias intimações e reintimações, requisitou livros fiscais/contábeis, bem como os documentos fiscais que lastreiam a escrituração das referidas operações, além de elaborar planilhas e demonstrativos com base na documentação apresentada pela interessadas e submetê-los à referida interessada para que justificasse os dados e diferenças apurados na ação fiscal, no entanto, pelo que foi constatado pela fiscalização não somente **apenas parte dos documentos/livros foram apresentados como alguns documentos não foram acolhidos pela fiscalização pela inadequação da forma requisitada.**

Assim, os dados apurados pela fiscalização foram extraídos dos documento/livros apresentados pela própria autuada, inclusive com análise também do Livros de Registros de Apuração do ICMS/IPI, conforme acima demonstrado.

Pela minuciosa análise cabe transcrever excertos da decisão de piso, utilizados no presente julgado, com esteio no artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, como razão de decidir, cujos excertos do voto estão a seguir transcritos, na parte de interesse:

Limita-se a impugnante a instruir suas alegações com planilha de fls.1.184, em que também soma as receitas por código fiscal, acrescenta receitas de exportação, subtrai vendas canceladas, ICMS substituição e IPI, obtém total que compara com os valores do DACON, apurando diferenças menores do que aquelas objeto da autuação e que atribui a: (i) NFs canceladas, para janeiro e fevereiro/2008; (ii) valor de exportação – DACON a ser retificada, para março, julho e setembro/2008 e (iii) lançamentos manuais, para novembro/2008.

Ocorre que para elaboração da referida planilha não apresenta a impugnante prova documental alguma a lhe dar suporte (a exemplo de elementos de sua contabilidade).(grifei).

(...)

E, especificamente acerca das referidas planilhas de ICMS e de Receitas Líquidas, a Fiscalização consignou que as divergências encontradas deverão ser apontadas e justificadas com a apresentação dos respectivos livros fiscais à Fiscalização, os quais deverão estar devidamente encadernados, assinados e registrados (fls. 80 verso, 81verso, e 90 verso).

Mas, ausente atendimento às intimações, foi formalizada a exigência de PIS e COFINS sobre as diferenças apuradas na

planilha consolidada no item 31 do Termo de Verificação.(grifei).

Na impugnação, a interessada alega que as divergências seriam decorrentes da não exclusão do ICMS-substituição e da consideração de receitas de exportação, sem, todavia, apresentar provas documentais de suas alegações.

Também por ocasião da diligência, em observância ao Princípio da Verdade Material, foi solicitada manifestação da Fiscalização acerca da inclusão, nas receitas apuradas nas planilhas de fls. 83/85 e consolidadas na planilha de fls. 86, de valores de ICMS-substituição. (grifei).

Para atendimento, a Fiscalização intimou o contribuinte a prestar tais esclarecimentos. O contribuinte, por sua vez, reiterou a alegação apresentada por ocasião da impugnação de que, nas receitas apuradas nas planilhas de fls.83/85, elaborada pela fiscalização, estão computados indevidamente os valores de ICMS SUBSTITUIÇÃO nos meses de fevereiro a dezembro de 2008. Mas, para identificar tais valores que teriam sido indevidamente incluídos, apresentou apenas planilha alegando dela constar toda movimentação contábil da conta ICMS-ST (saídas e entradas).

Referida planilha, apresentada às fls. 1228/1.324 e cujas primeiras linhas são abaixo reproduzidas, é composta por 195 páginas, com lançamentos agrupados por mês, não totalizados mensalmente, com valores lançados a débito e a crédito e abrangendo os meses de abril (págs. 1 a 3), agosto (págs. 3 a 8), dezembro (págs. 8 a 9), fevereiro (págs. 9 a 163), julho (págs. 163 a 164), junho (pág. 164), maio (págs. 164 a 165), março (págs. 165 a 193), novembro (pág. 193) outubro (págs. 193 a 195), setembro (pág. 195), nesta seqüência.

ICMS SUBST TRIBUTARIA PARTES RELACIONADAS MI

Empr	Div	LNeg Nº doc.	Tipo	Dta.Incto.	Mês	Data doc.	Referência	SQL	CL	Conta	Moeda	Mont em M	Texto	Fisli
5118	3000	1	1300493837	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431928-1	50	21601104	BRL	(69.046,05)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300493836	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431918-1	50	21601104	BRL	(59.270,69)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300491830	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431926-1	50	21601104	BRL	(57.769,45)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300491831	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431927-1	50	21601104	BRL	(49.793,14)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300975801	DG	01.04.2008	Abril	01.04.2008	424658-1	50	21601104	BRL	(45.532,13)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300233823	DG	01.04.2008	Abril	01.04.2008	424668-1	50	21601104	BRL	(44.303,14)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300233825	DG	01.04.2008	Abril	01.04.2008	424662-1	50	21601104	BRL	(40.038,79)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300518820	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431904-1	50	21601104	BRL	(39.462,06)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300097835	DG	07.04.2008	Abril	07.04.2008	426161-1	50	21601104	BRL	(37.384,85)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300493835	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431896-1	50	21601104	BRL	(37.109,76)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300493838	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431929-1	50	21601104	BRL	(35.961,50)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300098845	DG	07.04.2008	Abril	07.04.2008	426296-1	50	21601104	BRL	(35.399,52)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300097833	DG	07.04.2008	Abril	07.04.2008	426211-1	50	21601104	BRL	(32.144,35)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300055838	DG	24.04.2008	Abril	24.04.2008	442538-1	50	21601104	BRL	(31.993,55)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300033891	DG	14.04.2008	Abril	14.04.2008	430214-1	50	21601104	BRL	(31.673,26)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300491833	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431938-1	50	21601104	BRL	(31.524,49)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300375837	DG	08.04.2008	Abril	08.04.2008	427171-1	50	21601104	BRL	(30.511,46)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300492831	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431935-1	50	21601104	BRL	(29.769,61)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300464861	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431932-1	50	21601104	BRL	(29.113,96)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300097837	DG	07.04.2008	Abril	07.04.2008	426154-1	50	21601104	BRL	(28.672,77)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300097832	DG	07.04.2008	Abril	07.04.2008	426285-1	50	21601104	BRL	(27.198,65)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300097836	DG	07.04.2008	Abril	07.04.2008	426160-1	50	21601104	BRL	(26.640,86)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300467829	DG	15.04.2008	Abril	15.04.2008	431930-1	50	21601104	BRL	(24.841,76)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300097840	DG	07.04.2008	Abril	07.04.2008	426291-1	50	21601104	BRL	(24.589,10)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300389843	DG	08.04.2008	Abril	08.04.2008	427170-1	50	21601104	BRL	(23.427,88)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026
5118	3000	1	1300097834	DG	07.04.2008	Abril	07.04.2008	426162-1	50	21601104	BRL	(23.095,16)	Nota crédito cliente ICMS SUB	3026

*Como se vê, a planilha abrange períodos mensais (abril, maio e outubro) para os quais sequer foi apurada diferença entre **Dacon e Livros Fiscais**, o que permite inferir que, se diferenças apuradas fossem, de fato, originadas da indevida inclusão de*

ICMS substituição, haveria diferença em outros períodos mensais.

Também se verifica, por amostragem, que, na planilha apresentada em resposta a diligência, os valores indicados a título de ICMS-Substituição para agosto/2008 (abaixo resumidos), somam R\$ 428.041,28, que supera a diferença de R\$ 233.036,21 ensejadora do lançamento relativo ao citado mês, apurada entre Dacon e Livros Contábeis.(grifei).

Reprodução dos valores constantes da coluna "montante em moeda" integrantes da planilha de fls. 1229 / 1.231verso, atribuídos ao mês de agosto/2008										
-72.437,01	-3.375,12	-1.748,55	-1.252,00	-918,89	-640,29	-407,84	-290,46	-192,38	-125,06	-49,88
-63.174,38	-3.357,18	-1.722,87	-1.243,27	-916,92	-634,64	-399,21	-288,18	-189	-119,37	-48,29
-45.383,32	-3.317,38	-1.624,04	-1.223,50	-913,32	-625,48	-398,63	-288,18	-188,47	-111,95	-47,82
-15.181,83	-3.274,79	-1.571,63	-1.197,50	-902,56	-619,51	-397,89	-286,91	-187,12	-111,34	-45,84
-10.896,14	-3.248,09	-1.566,95	-1.130,88	-875,68	-611,75	-397,89	-284,62	-186,28	-111,15	-43,26
-10.079,29	-3.224,52	-1.521,15	-1.129,90	-875,68	-601,98	-397,89	-279,98	-177,54	-104,45	-40,29
-6.986,23	-3.094,36	-1.519,23	-1.124,97	-871,52	-582,48	-397,88	-279,81	-176,76	-100,14	-35,63
-5.958,08	-2.889,39	-1.516,06	-1.084,98	-857,31	-579,82	-391,9	-275,59	-176,76	-98,26	-16,01
-5.293,88	-2.851,32	-1.440,44	-1.083,77	-765,42	-559,76	-382,71	-273,11	-174,62	-96,23	-12,19
-4.756,45	-2.680,17	-1.434,54	-1.067,00	-765,42	-543,86	-353,52	-243,87	-170,53	-90,77	-9,38
-4.645,26	-2.635,90	-1.410,63	-1.045,39	-765,09	-536,62	-352,75	-238,73	-164,67	-90,46	-7,32
-4.460,56	-2.451,53	-1.408,64	-1.034,52	-753,26	-532,23	-352,22	-238,73	-156,77	-83,38	-2,9
-4.244,96	-2.338,26	-1.368,68	-1.006,17	-750,58	-502,18	-352,22	-231,26	-151,39	-82,92	-1,84
-4.113,44	-2.326,99	-1.356,59	-998,93	-703,18	-498,62	-347,98	-230,11	-142,53	-72,96	
-3.972,06	-2.175,42	-1.332,81	-988,95	-699,42	-478,18	-329,79	-228,01	-139,52	-70,67	
-3.972,06	-2.078,09	-1.312,71	-983,03	-694,8	-477,47	-328,14	-223,86	-135,67	-67,83	
-3.972,06	-1.955,76	-1.292,38	-963,54	-667,36	-461,76	-307,09	-218,01	-131,27	-61,81	
-3.847,75	-1.938,23	-1.292,15	-945,23	-666,9	-461,76	-302,79	-213,45	-131,27	-61,07	
-3.820,55	-1.846,45	-1.270,95	-923,13	-665,27	-446,81	-296,87	-209,08	-125,1	-54,37	
-3.643,40	-1.766,48	-1.254,73	-923,13	-651,93	-423,09	-294,96	-203,23	-125,1	-49,88	
Soma 428.041,28										

Além das inconsistências acima indicadas que fragilizam a pretensão da contribuinte de atribuir a origem das diferenças detectadas pela Fiscalização ao ICMS-Substituição, vê-se que a planilha não é acompanhada de prova documental alguma. Sequer por amostragem foi apresentada nota fiscal em que estive destacado o ICMS-Substituição alegado.(grifei).

O ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, não integra a receita bruta para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Apesar disso, não foram apresentadas nos autos, quer no curso do procedimento fiscal, quer por ocasião da impugnação quer quando da diligência, provas que permitam atribuir as diferenças entre livros fiscais e Dacon que ensejaram as exigências de PIS e Cofins de 2008 à alegada inclusão do ICMS-substituição.

Neste contexto, impõe-se a manutenção integral das exigências formalizadas a título de PIS e COFINS.

Destaque-se que as cópias de Notas Fiscais de fls.2.166/2.175, acostadas ao Recurso Voluntário, se referem somente ao mês de março de 2008 e embora destaquem o valor do ICMS-substituição não são suficientes de per si para desconstituir o lançamento, haja vista que caberia ao recorrente demonstrar em contraponto ao apurado pela fiscalização, cujas planilhas foram reiteradas vezes apresentadas para que fossem justificadas as divergências encontradas, qual a base de cálculo no período compreendido na autuação está incorretamente apurada.

Nesse sentido cabe destacar as prescrições do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e alterações promovidas pelo Decreto nº 8.853, de 2016:

Art.28.Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29 (Lei nº 9.784, de 1999, art. 36).(grifei).

Assim restando demonstrado que a Recorrente permaneceu silente quando da oportunidade processual de trazer a prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da exigência *sub examine* subsiste a prova trazida aos autos na ação fiscal, colhida vale ressaltar, da própria escrituração dos livros da Recorrente disponibilizados à fiscalização.

Da multa agravada

Dispõe o Termo de Verificação Fiscal, item V, fls. 1050/1.051 (vol.4.1):

27. Conforme demonstrado exhaustivamente neste relatório, a Fiscalizada, deixou de atender definitivamente a Fiscalização a partir da Intimação Fiscal de n º 08 com ciência pessoal em 22/07/2010 além de que, atendeu aos termos anteriores de forma incompleta;

28. Este procedimento da Fiscalizada de atender parcialmente e depois da Intimação Fiscal nº 08 deixar de atender definitivamente, em que pese, ter sido concedido à mesma, prazos mais do que suficientes, comprometeu significativamente o andamento da Auditoria Fiscal;

29. A Fiscalizada foi reiteradamente advertida, de que a falta de atendimento, acarretaria ainda ao agravamento da multa, nos termos do artigo 959 do RIR/99, assim este Auto de Infração, tem a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%, conforme disposto no § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/96;

Estabelece § 2º, I do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...);

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007);(grifei)

(...).

Como bem retratado no Acórdão nº 1301-001.616, de 27/08/2014, referente ao processo original nº 10830.016489/2010-01, da mesma autuada, que tratou do julgamento do IRPJ e CSLL, reproduz-se a seguir o quadro demonstrativo de intimações e reintimações efetuadas pela fiscalização:

O quadro abaixo revela as intimações que foram dirigidas à fiscalizada, ora Recorrente, e permite concluir pela procedência do fundamento que serviu de suporte para o agravamento da penalidade aplicada, senão vejamos:

DATA	FLS.	OBSERVAÇÃO	ATENDIMENTO	FLS.
02/07/2009	02/04	-	23/07/2009 04/08/2009 06/10/2009	05/06 17/18 38/39
26/08/2009	19	-	24/09/2009 30/09/2009	20/21 22/23
21/10/2009	40	-	06/11/2009	41/42
14/12/2009	43	-	11/01/2010	44
09/02/2010	46/47	INTIMAÇÃO E REINTIMAÇÃO	-	-
01/04/2010	48/49	REINTIMAÇÃO	09/04/2010 27/04/2010	50/52 53/54
27/05/2010	55/57	PEDIDO DE PRORROGAÇÃO PEDIDO DE PRORROGAÇÃO	07/06/2010 11/06/2010 11/06/2010 28/06/2010 21/07/2010	57 58/60 61/62 64/65 66/67
22/07/2010	73/74	-	-	-
13/09/2010	75/77	REINTIMAÇÃO	-	-
28/09/2010	79/82	REINTIMAÇÃO	-	-
27/10/10	89/92	REINTIMAÇÃO	-	-

Com efeito, não é possível acolher os argumentos da Recorrente quanto ao percentual agravado da multa pelos motivos a seguir dispostos.

Cabe destacar que o dever de apresentação ao fisco da documentação exigida repousa em base legal como se verá, a título exemplificativo:

- Código Tributário Nacional - CTN, artigo 195:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.(grifei).

- Lei nº 9.430, de 1996, art. 34:

Acesso à Documentação

Art.34. São também passíveis de exame os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida.(grifei).

Conforme já analisado em item precedente o contribuinte foi intimado e reintimado a justificar a existência de diferença de base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, **sobre a qual não restou comprovada a declaração em DCTF nem o pagamento das referidas contribuições**, logo os fatos reúnem a tipicidade para aplicação do percentual agravado como procedeu a fiscalização.

Assim, não há reparos no feito fiscal quanto ao agravamento do percentual da multa no presente lançamento.

Ante o exposto, VOTO POR, rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]
Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Processo nº 16151.720680/2013-11
Acórdão n.º **3302-004.017**

S3-C3T2
Fl. 2.214
