



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.002038/2007-59
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-004.325 – 3ª Turma
Sessão de 04 de outubro de 2016
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNICARD BANCO MÚLTIPLO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003, 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NATUREZA DO VÍCIO. COMPETÊNCIA DO CARF.

A manifestação acerca da natureza do vício que ensejou a nulidade do auto de infração, se formal ou material, é de competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para acolher a preliminar de nulidade com retorno dos autos ao colegiado *a quo* a fim de que seja proferida nova decisão que determine se é vício formal ou material.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Valcir Gassen (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Declararam-se impedidos os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas (suplente convocado) e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1.450 a 1.457) com fulcro inc. II, do art. 64, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do Acórdão nº **3403-001.786** (fls. 1.427 a 1.445) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em 26 de setembro de 2012, no sentido de prover o recurso voluntário para anular o auto de infração em razão de vício na sua motivação. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE.

Anula-se o auto de infração eivado de vício na motivação.

Recurso Voluntário Provido.

Contra referida decisão, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 1.407 a 1.408) alegando vício de omissão no julgado, tendo em vista não ter sido indicado se o vício que anulou o auto de infração era de natureza formal ou material, providência imprescindível ao pleno exercício de sua defesa.

Os embargos de declaração foram rejeitados, nos termos do acórdão nº 3403002.736 (fls. 1.446 a 1.448), de 29 de janeiro de 2014, por entender o Colegiado *a quo* não estar obrigado o julgador a declinar a natureza do vício, se formal ou material, que anulou o ato administrativo, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Constatado a inexistência omissão, obscuridade e contradição, não há o que se manifestar, o esclarecimento objeto do declaratório não encontra encartado nos pressupostos aqui relacionados, pois o julgador não está obrigado a declinar a natureza do vício, formal ou material, que macula o ato administrativo.

Embargos Rejeitados.

Nessa oportunidade, a Fazenda Nacional insurge-se por meio de recurso especial (fls. 1.450 a 1.457) contra a anulação do lançamento por vício de motivação, indicando como paradigmas os acórdãos nºs 3403-00.269 e 203-09.332. Das razões recursais, extrai-se que:

(a) **preliminarmente**, sustenta a nulidade da decisão recorrida em razão do cerceamento de defesa, pois ausente a indicação da natureza, formal ou material, do vício que inquinou o lançamento, o que lhe impede de formular adequadamente as suas razões de recurso;

(b) no **mérito**, aduz estar-se diante de vício de ordem formal, pois o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 traz os requisitos de forma a serem atendidos pelo ato administrativo de lançamento na sua exteriorização, trazendo, o seu desatendimento, a consequência de anulação dos mesmo por vício formal, como teria ocorrido nos presentes autos em que apurada deficiência na motivação fática na constituição do crédito tributário.

(c) postula, ao final, a declaração de nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa e, subsidiariamente, o reconhecimento de ser o vício que anulou o auto de infração de ordem formal.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por meio do despacho s/nº, de 27 de maio de 2015 (fls. 1.459 a 1.460), proferido pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF em exercício à época.

O Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1.523 a 1.530) postulando, em preliminar, o não conhecimento do recurso especial e, no mérito, a negativa de provimento ao recurso especial.

Na mesma oportunidade, o Contribuinte ofertou recurso especial (fls. 1.464 a 1.475) sustentando a necessidade de o julgador manifestar-se sobre a natureza do vício ensejador da nulidade do auto de infração, defendendo, na sequência, tratar-se de vício de natureza material. Ao apelo foi negado seguimento, nos termos do despacho s/nº de 20/07/2015 (fls. 1.543 a 1.546), sob o fundamento da ausência de prequestionamento, razão pela qual incabível o exame da pretensão recursal do Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende os pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, devendo, portanto, ser conhecido.

Preliminarmente - Da nulidade da decisão recorrida

A discussão posta nos autos origina-se da lavratura de auto de infração para cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 262 a 265) dos períodos de apuração de 01/2003 a 12/2004, sob o fundamento de ter havido exclusões e deduções indevidas na apuração da base de cálculo da exação referida. o lançamento teve como enquadramento legal: artigos 2º, inciso II e § único; 3º; 10; 22 e 51, todos do Decreto nº 4.524/02; IN SRF nº 247/2002 e Lei nº 9.718/98 e alterações.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 192 a 194) que o lançamento deu-se em especial pelas divergências encontradas na base de cálculo da COFINS, restando assim descrita a autuação:

[...]

• DOS FATOS .

O § 5º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 dispõe que na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS.

A contribuição para a COFINS é calculada sobre o faturamento, conforme determina a Lei 9.718 de 1998 e Medida Provisória 2158 de 2001.

As instituições financeiras deverão apurar a COFINS de acordo com a planilha de cálculo constante do Anexo Único da IN SRF nº 37/1999, a Anexo I da IN SRF nº 247/2002.

Intimada, a empresa apresentou demonstrativo da base de cálculo da COFINS para o período de 02/1999 a 12/2004, juntamente com as cópias dos balancetes mensais.

Em análise a documentação apresentada, verificamos que não há divergências de valores, entre as bases de cálculo da COFINS, para o período de 02/1999 a 12/2002.

Entretanto, para o período a partir de 01/2003 a 12/2004, há divergências de valores entre a planilha de base de cálculo e os balancetes mensais da instituição financeira fiscalizada, assim como, há exclusão e dedução indevidas, de acordo com a IN SRF 247/2002 na apuração da base de cálculo apresentadas pelo contribuinte. Dessa forma, foram elaboradas novas planilhas de cálculo para a COFINS (anexas a este Termo), conforme o Anexo I da IN SRF nº 247/2002.

• DA ANÁLISE DOS FATOS

A partir de 01/02/1999, a base de cálculo da contribuição para a COFINS das pessoas jurídicas com fins lucrativos é determinada pela Lei nº 9.718,1998.

A Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, em seus artigos 2º e 3º assim estabelecem:

"2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde A receita bruta da pessoa jurídica.

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

...

O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 regulamenta a COFINS, para o período fiscalizado de 01/2003 a 12/2004, e assim dispõe em seu artigo 1º:

" Art. 1º A Contribuição para o PIS/PASEP (PIS/PASEP), instituída pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970; e nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991: serão cobradas e fiscalizadas de conformidade com o disposto neste Decreto."

A IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e a IN SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003 estabelecem a base de cálculo, com as exclusões e deduções permitidas da receita bruta.

• DA BASE DE CÁLCULO

Assim sendo, tendo o contribuinte apresentado demonstrativo de base de cálculo da COFINS, porém composto com algumas divergências de valores conforme acima já descritos, foram elaboradas novas planilhas, conforme folhas anexas, e que abaixo reproduziremos:

[...]

Desse modo, então, estão sendo lançadas de ofício as diferenças da COFINS acima descritas.

Esta fiscalização se ateve somente aos fatos acima descritos, ressalvando da Fazenda Nacional de proceder novos exames acerca da COFINS em questão, no caso em que novos fatos ocorram que os justifiquem.

[...] (grifou-se)

No julgamento do recurso voluntário, o Colegiado a quo entendeu pela existência de vício na motivação do auto de infração, ensejando a nulidade do mesmo em razão do não atendimento ao requisitos dos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, uma vez não apontados pela Fiscalização os motivos das divergências apuradas na base de cálculo da COFINS, nem mesmo ter indicado quais foram as exclusões e deduções indevidas.

Foi consignado ainda, no voto vencedor da decisão recorrida, que:

[...] Também não foram indicados os dispositivos legais que desautorizam as deduções utilizadas pelo contribuinte. A fundamentação deste auto de infração se resumiu a uma comparação entre as planilhas do contribuinte e as do Fisco, sem nenhuma justificativa jurídica para a exigência dos valores que a fiscalização considerou devidos.

A fiscalização tinha o ônus processual (art. 10, III e IV do PAF) de indicar as divergências e o dispositivo legal que o contribuinte violou ao efetuar a exclusão ou a dedução. E isso é assim porque o lançamento é ato administrativo vinculado, que exige motivação para que se possa efetuar o controle de sua legalidade (art. 142 do CTN).

[...]

Pois bem, realizada a diligência, o processo voltou praticamente na mesma situação, pois o termo de diligência (fls. 1286 a 1296) se limitou a tabular as diferenças por rubrica, sem indicar a razão jurídica das glosas efetuadas. **A fiscalização não diz porque o contribuinte não pode fazer as exclusões e as deduções da base de cálculo e também não diz por que tais deduções e exclusões devem ser incluídas.**

[...]

Tratando-se de ato administrativo vinculado, **o lançamento tributário reclama não só a indicação dos fatos jurídicos de rendem ensejo ao seu cometimento, mas também dos dispositivos legais que lhe dão lastro**, o que sem sombra de dúvidas não foi observado pelo auto de infração albergado neste processo.

Com essas considerações, dirijo o ilustre Relator para votar no sentido de que o auto de infração seja anulado por vício na motivação (violação do art. 10, III e IV do PAF), defeito que inegavelmente cerceou o direito de defesa do contribuinte.

[...] (grifou-se)

Entendeu, portanto, o acórdão recorrido por anular o auto de infração em razão de vício na sua motivação. No entanto, embora tenha o ilustre Redator do voto vencedor explicitado minuciosamente os argumentos que levaram à nulidade do auto de infração, não se pronunciou sobre a natureza do vício que inquinou o auto de infração, se de ordem formal ou material, providência imprescindível para se evitar o cerceamento de defesa das partes do processo administrativo em exame.

Quanto ao pronunciamento acerca da classificação da nulidade, tem-se que as decisões proferidas pelos Conselheiros no âmbito do processo administrativo fiscal devem indicar precisamente os fundamentos do seu convencimento, obrigatoriedade essa que se estende para a classificação do vício de nulidade, se de ordem formal ou material, possibilitando às partes o conhecimento das razões de decidir e determinando, inclusive, a pertinência/utilidade de interposição de recurso eventualmente cabível.

A relevância de se distinguir se o vício que maculou o lançamento é de ordem formal ou material está no fato de o Código Tributário Nacional - CTN prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

(grifou-se)

No caso vertente, portanto, impende ao julgador manifestar-se sobre a natureza do vício que deu ensejo à declaração de nulidade da autuação, se formal ou material, em razão das diferentes e importantes consequências dele decorrentes. E tal providência deve ser adotada pelo Colegiado "a quo", sob pena de supressão de uma instância de julgamento.

Por conseguinte, **inequivocamente o auto de infração encontra-se eivado de vício de nulidade**, impondo-se o retorno dos autos ao Colegiado "a quo" para o mesmo manifestar-se **tão somente sobre a natureza do vício de nulidade que maculou o auto de infração, se de ordem formal ou material.**

Diante do exposto, dá-se parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, tão somente para acolher a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, por conseguinte, determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* de forma que o mesmo se manifeste tão somente sobre a natureza do vício de nulidade do auto de infração, se formal ou material.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello