



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

Processo nº	16327.002038/2007-59
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3301-004.178 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	30 de janeiro de 2018
Matéria	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente	Unicard Banco Múltiplo S/A
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. A ausência da descrição completa dos motivos que levaram a autoridade fiscal a lavrar o lançamento constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, declarando a nulidade do auto de infração por vício material, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

José Henrique Mauri - Presidente.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Contra a Recorrente foi lavrado de auto de infração para cobrança de COFINS, dos períodos de apuração de 01/2003 a 12/2004, com base em supostas exclusões e deduções indevidas na apuração da base de cálculo dessa contribuição.

O lançamento teve como enquadramento legal: art. 2º, 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.

Constou no Termo de Verificação Fiscal que houve divergências de valores entre a planilha de base de cálculo da COFINS fornecida pelo contribuinte e os balancetes mensais, bem como exclusões e deduções indevidas, nos termos da IN SRF nº 247/2002.

Na origem, a Recorrente sustentou a nulidade da autuação, alegando, para tanto, ausência da adequada motivação, o que em seu entendimento configura cerceamento do direito de defesa e do contraditório, pois não conseguiu identificar a totalidade da matéria tributável.

Sustentou também a ausência de investigação da verdade material, em razão da superficialidade das diligências realizadas, uma vez que a fiscalização apenas cotejou as planilhas elaboradas pela empresa para concluir que exclusões e deduções eram indevidas.

A decisão da DRJ rejeitou as preliminares, sob o fundamento de que a fiscalização se baseou em informações extraídas dos registros contábeis da contribuinte.

No CARF, em sede de recurso voluntário, a 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária entendeu por converter o julgamento em diligência, Resolução nº 3403.00.034, de 28 de abril de 2010, para que fosse apurado:

As planilhas elaboradas pela fiscalização deixou de especificar (Para o período a partir de 01/2003 a 12/2004, as divergência 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 para a COFINS no sentido de que a Autoridade Fiscal demonstre por meio de planilha todas as exclusões e deduções incluídas por ela à base de cálculo, seja identificado as divergências entre as planilhas apresentadas pela contribuinte e as do auditor fiscal, identificando as contas contábeis por título e o número adotado no plano de contas, a natureza da receita e o mês do fato gerador).

Deixando claro quais deduções e exclusões que a fiscalização entendeu indevida.

Prestar outras informações que julgar necessárias ao deslinde da questão. Após seja dado vista a contribuinte, querendo, manifestar-se.

A diligência foi concluída, conforme relatório fiscal de e-fls. 1312-1321.

Em seguida, a 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, no acórdão nº 3403001.786, julgou procedente o recurso voluntário, declarando a nulidade do auto de infração, com decisão assim ementada:

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

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

Recurso Voluntário Provido.

A Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração, alegando omissão, uma vez que ao concluir pela nulidade do lançamento por ausência de motivação, o acórdão embargado deixou de dizer qual seria a natureza do vício, se material ou formal. Aduziu que é indispensável o esclarecimento para que não haja prejuízo ao disposto no art. 173 do CTN.

A 4^a Câmara/3^a Turma Ordinária não acolheu os embargos, sob a fundamentação de que “*no que tange ao esclarecimento em relação à natureza do vício, cabe dizer que o julgador não está obrigado declinar se trata de vício formal ou material. De modo que, o declaratório não se presta ao fim da interposição, visto que, não existindo obscuridade, omissão e contradição impõem em conhecer e negar provimento*”. Restou a ementa dos Embargos de Declaração assim redigida:

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

Em seguida, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, defendendo:

- A preliminar de nulidade da decisão da 4^a Câmara/3^a Turma Ordinária, por ausência de indicação do vício que inquinou o lançamento (a despeito da interposição de embargos declaratórios), restando tolhido o direito à ampla defesa, na medida em que a Fazenda Nacional não tem como saber, exatamente, do que deve recorrer: “*Data vénia, ilustres Conselheiros, a decisão carece de fundamentação precisa, transformando-se num verdadeiro obstáculo ao exercício do direito de defesa, na medida em que impede que a recorrente formule adequadamente as razões de seu recurso, devendo, por essa razão, ser declarada nula*”.

- Ademais, sustenta que a deficiência da motivação fática do lançamento é causa de anulação por vício formal, vez que foi preterida a determinação estabelecida em lei.

A 3^a Turma da CSRF, Acórdão nº 9303004.325, conheceu o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, deu-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 o lançamento é nulo por vício formal ou material:

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.

Após, os autos vieram para esta Turma Ordinária, para cumprimento do comando da Câmara Superior, ou seja, para manifestação tão apenas sobre a natureza do vício de nulidade do auto de infração, se formal ou material, nos termos do voto condutor da Ilustre Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello:

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.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

No julgamento do recurso voluntário, a 4^a Câmara/3^a Turma Ordinária entendeu que houve vício na motivação do auto de infração, ensejando a nulidade do mesmo em razão do desatendimento do comando dos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que exige que o auto de infração contenha obrigatoriamente a descrição do fato jurídico-tributário e a disposição legal infringida pelo contribuinte.

Isso porque, segundo o voto condutor, não foram apontados os motivos das divergências apuradas na base de cálculo da COFINS e o porquê das exclusões e deduções realizadas pelo contribuinte serem indevidas.

Ficou claro no acórdão da 4^a Câmara/3^a Turma Ordinária que o defeito na motivação acarretou o cerceamento do direito de defesa. Observe-se os trechos do voto condutor:

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que são nulos os atos praticados por agente incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

Segundo o dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, “cerceamento” significa o ato ou o efeito de cercear. E “cercear” significa restringir, coartar. Assim, para que a regra do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 incida sobre determinada situação de fato não é preciso que ocorra a supressão do direito de defesa do contribuinte, basta que exista uma restrição a esse direito. Se o ato administrativo praticado pelo Fisco diminuir ou reduzir a oportunidade de defesa, já será passível de ser anulado com base no artigo 59 do PAF.

Por outro lado, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 exige, nos seus incisos III e IV, que o auto de infração contenha obrigatoriamente a descrição do fato jurígeno do direito do Fisco e a disposição legal infringida pelo contribuinte.

No termo de verificação o Auditor-Fiscal motivou o auto de infração da seguinte forma (ver folhas 191 a 193):

(...)

Esse texto da fiscalização não atendeu aos requisitos dos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, pois a fiscalização não apontou os motivos das divergências apuradas, não indicou quais foram as exclusões e deduções indevidas e nem o motivo pelo qual foram indevidas. 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).

Na tentativa de complementar a fundamentação do lançamento, o Relator originário propôs a realização de uma diligência, que foi aprovada por maioria de votos. Na ocasião ficou vencido apenas o Conselheiro Marcos Tranches Ortíz, que já vislumbrava a nulidade do auto de infração.

(...)

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 jurígenos 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, diririjo 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.

O Termo de Verificação Fiscal que acompanhou o auto de infração é vago e incompleto, confira-se:

- 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 à 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 à 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:

PERÍODO	COFINS APURADA PELO CONTRIBUINTE E DECLARADO EM DCTF	COFINS APURADA PELA FISCALIZAÇÃO	DIFERENÇA DA COFINS A PAGAR
01/2003	--	6.544,35	6.544,35
02/2003	184.613,39	220.195,88	35.582,49
04/2003	281.613,58	396.967,23	115.353,65
05/2003	2.048.277,71	2.060.729,80	12.452,09
06/2003	2.960.119,32	3.505.192,95	545.073,63
07/2003	1.827.170,97	1.895.089,52	67.918,55

PERÍODO	COFINS APURADA PELO CONTRIBUINTE E DECLARADO EM DCTF	COFINS APURADA PELA FISCALIZAÇÃO	DIFERENÇA DA COFINS A PAGAR
08/2003	1.956.660,86	1.997.031,27	40.370,41
09/2003	3.245.254,54	3.400.536,37	155.281,83
11/2003	2.598.058,62	2.640.278,95	42.220,33
12/2003	2.850.711,30	4.625.898,70	1.775.187,40
01/2004	2.635.256,09	2.657.120,38	21.864,29
02/2004	2.764.567,54	2.782.216,10	17.648,56
03/2004	2.868.733,05	4.108.001,92	1.239.268,87
06/2004	2.326.360,63	2.379.283,42	52.922,79
07/2004	3.398.971,73	3.822.245,93	423.274,20
09/2004	3.141.392,27	3.160.975,74	19.583,47
10/2004	3.693.022,93	3.935.732,38	242.709,45
11/2004	4.112.865,88	4.186.765,54	73.899,66
12/2004	4.789.582,54	4.924.680,85	135.098,31

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

Esta fiscalização se atende 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.

E, para surtir os efeitos legais, lavraramos o presente termo em 03(três) vias de igual forma e teor, ficando uma via, em poder do contribuinte.

A motivação do lançamento envolve a fundamentação jurídica e seus pressupostos de fato e de direito. Pressuposto de fato é a ocorrência do fato no mundo fenomênico, ao passo que pressuposto de direito é a norma jurídica específica aplicável para aquele fato. Logo, a ausência de motivação acarreta a nulidade do auto de infração por vício material. Diante disso, tem-se que:

- As divergências entre a apuração da base de cálculo da COFINS pela empresa e pela fiscalização foram constituídas apenas em duas colunas genéricas: "COFINS APURADA PELA FISCALIZAÇÃO" e "DIFERENÇA DA COFINS A PAGAR", sem qualquer esclarecimento sobre os cálculos;
- A lavratura do auto foi feita com remissão genérica à IN SRF nº 247/2002.
- Não foram apontados, um a um, os valores deduzidos ou excluídos da base de cálculo da COFINS erroneamente pelo contribuinte.
- Não foram apontadas as razões, com a correlação em documentos, do porquê as deduções e exclusões foram feitas em desacordo com a IN SRF nº 247/2002.
- Não houve solicitação pela fiscalização para que o contribuinte apresentasse documentos para comprovação da legitimidade de deduções e exclusões;
- Na análise do "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 191/193, os fatos não foram descritos claramente e as disposições tributárias infringidas não foram devidamente apontadas;
- Houve nítido cerceamento de direito à ampla defesa da empresa, que em suas peças de defesa tentou "adivinhar" as causas da autuação;
- Nem a diligência determinada pela 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária conseguiu sanar as dúvidas quanto ao teor da autuação.

No sentido de que a ausência de motivação acarreta a nulidade do auto de infração por vício material, há vários precedentes da Câmara Superior:

Acórdão nº 9303-004.583, jul. 24/01/2017:

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 9303003.811, j. 26/04/2016:

AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 9101-002.146, j. 25/01/2016:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponível); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

Acórdão nº 9202-001.412, j. 12/04/2011:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. A ausência da descrição dos motivos que levaram a autoridade fiscal a lavrar o lançamento constitui causa de nulidade caracterizando-se como víncio material. Recurso especial negado.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, declarando que o auto de infração objeto destes autos é nulo por víncio material.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro –Relatora