



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

Processo nº 16641.000038/2008-32
Recurso nº 000.001 Embargos
Acórdão nº **1802-002.221 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 05 de junho de 2014
Matéria Auto de Infração – Cofins
Embargante PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Interessado WILSON STIGGER GRIEP & CIA. LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Incabível embargos de declaração quando inexistente omissão, obscuridade ou contradição no acórdão embargado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR os embargos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(Documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Gilberto Baptista e Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no acórdão nº. **1802-002.068**, de 08/04/2014, opôs Embargos de Declaração, com fulcro no artigo 64, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) aprovado pela Portaria MF nº. 256 de 22/06/2009 e alterações posteriores.

O acórdão foi recepcionado na Procuradoria da Fazenda Nacional, em 14/04/2014, considerando-se intimada 30 (trinta) dias após (§§ 7º ao 9º, do art.23, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.547, de 16/03/2007, D.O.U de 19/03/2007). Os embargos foram encaminhados ao CARF em 13/05/2014, portanto, dentro do prazo de 05 (cinco) dias fixado no § 1º do artigo 65 do RICARF).

A conclusão do acórdão embargado foi no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) afastar a exigência relativa à Cofins do ano calendário de 2003; e, b) excluir as receitas financeiras da base de cálculo do PIS e da Cofins em relação ao ano calendário de 2004.

A Embargante alega que a Turma julgadora ao analisar os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2003, decidiu sobre matéria não impugnada.

Afirma que, da análise da impugnação apresentada pelo contribuinte verifica que este se restringiu a discussão dos lançamentos relativos ao ano-calendário de 2004 apurados com base no Lucro Presumido.

Argúi que, ao definir os fatos tratados em sua impugnação, assim o contribuinte delimita a matéria objeto de impugnação:

“Não obstante a Impugnante esteja recolhendo seus tributos em conformidade com a legislação pertinente, foi ela autuada, em 21/05/2008, sob o pretexto de recolhimento irregular de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS cumulativos, tendo em vista a opção pela tributação pelo lucro presumido, no ano de 2004, perfazendo um total de R\$ 789.137,84 (setecentos e oitenta e nove mil, cento e trinta e sete reais e oitenta e quatro centavos), incluídos juros e multa.

Inconformada com a autuação fiscal imposta, passa a Impugnante a demonstrar suas razões de mérito, com a análise dos fundamentos jurídicos para demonstrar a improcedência da exigência fiscal que lhe foi imposta.”

Alega ainda que, ao discutir os fundamentos da autuação, fica mais uma vez evidente que apenas o ano-calendário de 2004 é objeto daquela impugnação, *verbis*:

“Conforme entendimento exarado pela fiscalização, a empresa teria deixado de informar corretamente na DIPJ de 2005, todas as receitas auferidas no período, caracterizando, por conseguinte, infração a legislação tributária.”

A motivação da Embargante para o seu pleito é a seguinte:

Uma vez que os lançamentos relativos ao ano de 2003 não foram objeto de impugnação no momento oportuno, preclusa estaria a possibilidade de discussão desta parte do auto de infração, não cabendo nem a DRJ nem a este CARF se manifestar sobre tal matéria.

No entanto, na esteira da decisão da DRJ que, equivocadamente, se manifestou sobre matéria não impugnada – os lançamentos relativos ao ano de 2003 – a

turma a quo acabou por apreciar o auto de infração lavrado para exigência de Cofins devida no ano-calendário de 2003.

Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso, a fim de que este colegiado se manifeste sobre a ausência de impugnação sobre os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2003.

E, caso o Colegiado conclua que os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2003 não foram objeto de impugnação, requer sejam conferidos efeitos infringentes aos presentes embargos restabelecendo-se integralmente os lançamentos relativos a Cofins devida no de 2003.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa

Os Embargos de declaração foram apresentados em 13/05/2014, no prazo regulamentar, portanto, tempestivos. Deles conheço.

Conforme relatado acima, a conclusão do acórdão embargado foi no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) afastar a exigência relativa à Cofins do ano calendário de 2003; e, b) excluir as receitas financeiras da base de cálculo do PIS e da Cofins em relação ao ano calendário de 2004.

A Embargante alega que os lançamentos relativos ao ano de 2003 não foram objeto de impugnação no momento oportuno, portanto, preclusa estaria a possibilidade de discussão desta parte do auto de infração, não cabendo nem a DRJ nem a este CARF se manifestar sobre tal matéria.

Registre-se que em relação ao ano calendário de 2003, existe auto de infração exclusivamente para exigência de Cofins.

Para melhor compreensão transcrevo a seguir excertos do Relatório do Acórdão embargado adotados na decisão *a quo* pertinente à matéria:

...

O Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), às fls. 15 a 17, com os demonstrativos de fls. 18 a 23, exige o recolhimento do valor de R\$ 214.073,85 de contribuição, períodos de apuração 01/2003 a 12/2004, acrescido da multa de 75%, e dos juros de mora, em razão da insuficiência no recolhimento dessa contribuição. Nos períodos de apuração 01/2003 a 12/2003 (não cumulativo), os valores foram apurados considerando todo o faturamento do Contribuinte, sem a exclusão dos valores da receita repassados a terceiros. Nos períodos de 01/2004 a 12/2004, as diferenças

foram apurados pelo confronto entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas na DIPJ do ano calendário de 2004.

...

Discordando do lançamento, o Contribuinte apresenta a impugnação de fls.131 a 166, com os documentos de fls. 167 a 276 onde faz sua defesa. Em resumo, os argumentos de defesa são os seguintes:

Nota-se claramente que está sendo autuado com base que não se consubstancia efetivamente em faturamento. A existência das contas Fretes Contratados ocorre porque contrata serviços de terceiros para transportar suas mercadorias, eis que não possui veículos suficientes. Desse modo, lança na sua contabilidade, como despesas, os pagamentos referentes aos serviços prestados por terceiros.

Deve-se diferenciar as receitas advindas do faturamento originado das atividades inerentemente empresarias, daquelas provenientes de meras entradas de dinheiro em seu caixa. Quando o ingresso de capital incrementa o patrimônio da empresa está-se diante de faturamento ou receita; porém, quando o ingresso de capital não integra o patrimônio, haverá somente uma mera entrada que não se incorpora ao patrimônio. Desse modo, verificado qual o real conceito de faturamento, conclui-se que está sendo autuado indevidamente, eis que a Fiscalização considerou todas as entradas auferida, sem considerar as despesas, não respeitando o conceito de faturamento.

Os valores referentes ao ICMS não podem ser considerados como faturamento para fins de tributação da Cofins e do PIS, eis que são repassados inteiramente ao Estado. Tratam-se de meras entradas que não integram o patrimônio; apenas trafegam pela contabilidade para alcançar o seu real destinatário que é o Estado do Rio Grande do Sul. O art.212, § 1º, da Constituição Federal é que define tal procedimento.

A Lei nº 9.718, de 1998, no art. 3º, § 2º, III, não considerava os valores do ICMS como receitas, ou seja, aqueles que, computados como receita, tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas.

A inclusão dos valores do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins implica em flagrante ofensa ao princípio da capacidade contributiva, inserto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Também, o inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, para os desavisados, poderia ser interpretado como sendo uma concessão aos substitutos tributários; porém, concluiu-se que se trata, apenas, de uma declaração explícita do legislador sobre algo que já está consagrado no sistema constitucional. É unânime pelos estudiosos e por julgamentos do STF que os valores do ICMS não devem ser incluídos na base de cálculo dessas contribuições.

É inconstitucional a majoração da base de cálculo do PIS e da Cofins determinada pela Lei nº 9.718, de 1998. Ocorre que a essa lei, não possuía competência para instituir essas

contribuições sobre a receita bruta, extrapolando os limites da competência outorga ao legislador. Assim, a base de cálculo instituída pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 é inconstitucional, eis que extrapola a competência outorgada à União.

O art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e os artigos 1º das Lei nºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, afrontam ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, na medida em desvirtuam completamente o conceito de faturamento. Qualquer lei ordinária que pretenda desvirtuar ou modificar um conceito oriundo do direito privado estará eivado da ilegalidade, como é o caso dessas leis.

Ao pretender incluir na base de cálculo da Cofins todas as receitas auferidas, a Lei nº 9.718, de 1998 e as leis que a sucederam, além de afrontarem diretamente o art. 110 do CTN e os artigos 146 e 195, inciso I, da Constituição Federal, pretendem instituir nova fonte de custeio da seguridade social, infringindo assim o § 4º do art. 195 da Constituição Federal. A Emenda Constitucional nº 20, de 1998, não legitimou a cobrança da nova contribuição. Sobre a tentativa de constitucionalizar uma lei inconstitucional, deve atentar para o fato da inconstitucionalidade ser o vício supremo de uma lei, a ponto de dizer-se que a lei inconstitucional sequer existe.

...

GRIFEI

Observe-se que, já no relatório restou consignado que, nos períodos de 01/2004 a 12/2004, as diferenças foram apuradas pelo confronto entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas na DIPJ do ano calendário de 2004.

E a Cofins do ano-calendário de 2003 como se apurou?

Ainda que o contribuinte nos trechos mencionados pela Embargante não tenha se referido expressamente ao PIS, a Cofins e CSLL, toda a defesa do contribuinte é no sentido de refutar a base de cálculo dos tributos dita majorada, alegando matéria de direito, notadamente em relação ao PIS e a Cofins, exigidos nos autos de infração seja 2003 e/ou 2004.

Não vejo como restringir a defesa em relação ao PIS e a Cofins de 2004, pois, não se pode afirmar com certeza que houve o silêncio da empresa quando da sua impugnação a respeito do ano calendário de 2003, haja vista que, naquela defesa (impugnação) o contribuinte não especifica expressamente a qual ano calendário, especificamente, se refere. Pelo que se depreende que, os argumentos abarcam tanto 2004 quanto 2003.

Penso que este também foi o entendimento da DRJ.

Portanto, não caracterizada a preclusão da matéria como alegado pela Embargante, passo a demonstrar novamente o cerceamento do direito de defesa em relação à Cofins de 2003.

Como bem frisado no Acórdão embargado o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS RECEITAS DA ATIVIDADE e o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA COFINS, embora mencionados no Relatório Fiscal, **NÃO** se referem ao ano calendário de 2003.

Vejamos o que diz o Acórdão embargado sobre o assunto:

*No tocante à **Cofins** de 2003, verifica-se a falta de demonstração da base de cálculo pela autoridade fiscal. Embora relacionados os valores mensais da contribuição no Auto de Infração da Cofins (fl.15) não consta a base como valor tributável, e, não foram juntados aos autos DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS RECEITAS DA ATIVIDADE e o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA COFINS, como mencionados no Relatório Fiscal.*

Tais demonstrativos que foram juntados às fls.28 e 29 apenas se referem ao ano calendário de 2004.

A falta dos demonstrativos em relação ao ano calendário de 2003 compromete o direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal, na medida em que a base de cálculo e a alíquota aplicável para exigência da Cofins/2003 representam o aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária.

Trata-se de vício material que macula o lançamento tributário nessa parte em relação ao ano calendário de 2003.

*Não basta o autuante descrever a infração verificada mas é obrigatório para fins de constituição do crédito tributário pelo lançamento previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional que, a autoridade fiscal **demonstre o cálculo** do montante do tributo devido.*

À mingua de tal comprovação resta afastada a Cofins exigida em relação ao ano calendário de 2003.

Penso que, ainda que fosse o caso da preclusão como pretendido pela Embargante o Auto de Infração em relação à Cofins de 2003 não se sustenta em razão do flagrante cerceamento ao direito de defesa.

Como cediço, de acordo com o inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal – PAF) deve ser reconhecida a **nulidade** do ato administrativo praticado com preterição ao direito de defesa.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 142, dá à expressão “Crédito Tributário” sentido específico, pressupondo certeza e liquidez decorrentes da formalização do Crédito Tributário mediante a verificação de que o Fato Gerador (todos os aspectos) ocorreu: a identificação do sujeito passivo e a apuração do montante devido.

A inexistência de demonstrativo, no presente caso, repercute na falta da clareza do cálculo do montante do tributo devido em relação à Cofins de 2003.

Indubitavelmente, a falta dos demonstrativos como parte integrante do auto de infração, em relação ao ano calendário de 2003 para exigência da Cofins, no presente caso,

obstrui o direito de defesa do contribuinte para que este verifique erro de cálculo e na aplicação de alíquotas a ser levado a autoridade julgadora e instauração do contencioso.

O cerceamento ao direito de defesa é matéria de ordem pública e deve ser **reconhecida** em qualquer fase de julgamento no processo administrativo fiscal.

Na hipótese de omissão do contribuinte ou quando o contribuinte pague, declare ou confesse valor inferior ao efetivamente devido, é que o Fisco terá de lançar de ofício o Crédito Tributário, lembrando que a atividade da administração se vincula ao império da lei formal. O auto de infração é o documento no qual o Fisco descreve uma violação à lei tributária.

Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco deve encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa, de modo a produzir o título executivo extrajudicial que lhe dará exequibilidade: a certidão de dívida ativa.

Concluído o lançamento tributário (art.142, CTN) abre-se ao Fisco o ensejo para exercer outro poder/dever, qual seja o de controlar a legalidade do lançamento (art.201, CTN e art.2º, § 3º da Lei nº 6.830, de 22/09/1980) e iniciar a formação do título que instrumenta o crédito lançado.

O Crédito Tributário feito com erro ou eivado de nulidade não está regularmente constituído.

No caso do Crédito Tributário, o sistema jurídico, além de reconhecer à Fazenda Pública o poder de constituí-lo por ato próprio (lançamento) reconhece-lhe também o de formar o título representativo de direito.

Não se realizará validamente a inscrição em dívida ativa, se o agente inscriptor detectar que o procedimento administrativo do lançamento contém qualquer vício material que o inquene de invalidade. O art.2º, §§ 3º e 4º da Lei nº 6.830, de 22/09/1980, Lei de Execução Fiscal – LEF, contém dispositivo que estabelece o dever jurídico do controle da legalidade do lançamento tributário, *verbis*:

“Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública...

(...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

(...).”

Nessa esteira, não vejo como sustentar e dar guarida aos argumentos da douta Procuradoria da Fazenda Nacional a quem também compete o controle da legalidade do crédito tributário.

Nos termos do artigo 65 do RICARF, com a redação dada pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, não se prestando o instrumento processual (embargos de declaração) para instigar à nova apreciação e julgamento.

Com as considerações acima, entendo não estar presente no acórdão embargado qualquer das situações previstas no mencionado dispositivo regimental (obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos), razão pela qual voto no sentido de que sejam REJEITADOS os embargos de declaração.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa