



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

Processo nº	16707.000962/2009-98
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3402-004.117 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de maio de 2017
Matéria	COFINS
Recorrente	FERNANDES & TEIXEIRA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO IMOTIVADA DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

A desconsideração imotivada de créditos da não-cumulatividade, viola o art. 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/72 e rende ensejo ao cômputo desses créditos na apuração da contribuição devida.

CRÉDITOS. BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA.

Comprovada em diligência a legitimidade dos créditos tomados sobre o custo de bens adquiridos para revenda, os valores aferidos pela fiscalização devem ser considerados na apuração da contribuição devida.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Renato Vieira de Avila e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência do contribuinte por via postal em 19/03/2009 (fl. 142), lavrado para exigir o crédito tributário relativo à COFINS no regime da não-cumulatividade, em razão dos fatos geradores praticados no período compreendido entre maio e dezembro de 2004.

Segundo a descrição dos fatos de fls. 07/08, em procedimento de revisão interna de declarações foi constatado que o contribuinte não declarou em DCTF e nem recolheu a COFINS em relação aos meses de maio a dezembro de 2004. A fiscalização informou que a empresa respondeu às intimações formuladas, entregou livros e demonstrativos, mas que mesmo assim não conseguiu identificar a origem de algumas receitas. Tendo em vista que o contribuinte não declarou em DCTF e nem recolheu as contribuições dos meses de maio a dezembro de 2004, lavrou o auto de infração para exigir as contribuições mensais informadas na DIPJ.

Em sede de impugnação o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte: a) nulidade por cerceamento de defesa; b) entregou ao fisco todos os livros e documentos solicitados, mas a fiscalização não considerou esse material suficiente para apurar o valor da contribuição; c) requereu diligência para que a documentação apresentada seja analisada pela fiscalização; d) no demonstrativo de apuração do fisco não se consegue identificar qual a receita tributável e nem a alíquota aplicada para se chegar ao valor lançado, o que é causa de nulidade absoluta do lançamento; e) na hipótese da autuação ser considerada válida, contesta os valores lançados, pois não foram deduzidos os créditos da não-cumulatividade aos quais tem direito (conforme documento 2).

Por meio do Acórdão nº 32.824, de 10 de fevereiro de 2011, a DRJ Recife julgou a impugnação improcedente. O julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

Ementa:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. As diferenças apuradas nos valores escriturados e declarados devem ser lançados de ofício pela fiscalização, sendo considerados no levantamento dos créditos os recolhimentos devidamente comprovados.

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

INSTÂNCIA JULGADORA. LIVRE CONVICÇÃO.

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

Regulamente notificado do Acórdão de primeira instância em 05/04/2011 (fl. 626), o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 627/634 em 28/04/2011 (fl. 627), alegando, em síntese, que a fiscalização optou por aplicar uma alíquota sobre o montante total do faturamento, esquecendo-se de que o contribuinte possui créditos da contribuição. Por tal motivo reiterou o pedido de diligência, a qual foi negada pelo órgão de primeira instância. Disse que a documentação anexada ao processo comprova o quanto alegado e que sua desconsideração configura cerceamento do direito de defesa, invocando abalizada doutrina administrativista. A decisão de primeiro grau inverteu o ônus da prova ao alegar que a documentação esteve o tempo todo em poder da recorrente, ofendendo o art. 142 do CTN. Requeru o provimento do recurso, a fim de que os documentos juntados ao processo sejam avaliados para, ao final, ser decretada a improcedência do lançamento realizado.

Por meio da pormenorizada Resolução nº 3401-000.379, de 26 de janeiro de 2012, o julgamento foi convertido em diligência por proposta do Conselheiro Odassi Gerzoni Filho para que:

"(...)

Em face de todo o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal informe a este Colegiado, após a devida intimação à Recorrente, se os valores dos créditos da Cofins informados exclusivamente na rubrica “Bens Adquiridos para Revenda” e constantes dos mapas demonstrativos alhures referidos, quais sejam, “Apuração de Cofins 2004” [fl. 17], e “Planilha para cálculo de Pis e Cofins” [fls. 49/50, 52/53, 55/56, 58/59, 61/62, 64/65, 67/68 e 70/71], tudo se relacionando aos períodos de apuração lançados, possuem documentação hábil a confirmá-los, por esta entendendo-se as respectivas notas fiscais de compra, bem como se o seu aproveitamento está de acordo com a legislação de regência.

De se ressaltar que a diligência deverá ater-se exclusivamente a este quesito, porquanto neste processo estão preclusas quaisquer ações tendentes a trazer fundamentação nova para a glosa de créditos [em relação aos “Bens Utilizados como Insumos”, às

“Despesas com Energia Elétrica” e “Outros” - Estoques], bem como, por óbvio, para a constituição de débitos da Cofins por conta de eventual constatação da inexistência total ou parcial de saídas albergadas com a isenção, não incidência ou alíquota zero. De outra parte, também não se mostram mais cabíveis nesta altura dos acontecimentos a postulação pelo contribuinte do reconhecimento de créditos incidentes sobre aquisições de mercadorias sujeitas à substituição.

(...)”

O processo retornou com o relatório de diligência de fls. 1656/1657, dando conta de que os créditos em questão estão respaldados por notas fiscais e que o contribuinte tem direito a eles nos valores indicados pela fiscalização.

Por meio da Resolução nº 3402-000.617, de 24 de outubro de 2013, o colegiado converteu novamente o julgamento em diligência, desta feita, por proposta do Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior, para que:

"(...)

A despeito desta situação, tenho que apesar de incumbir à Autoridade Fiscal a prova da pretensão creditória lançada, o sujeito passivo trouxe aos autos documentos que se prestam, no mínimo, de um início de prova, um indício, de que haveriam outras considerações de fato e de direito a serem observadas para a composição da base de cálculo tributável, podendo resultar, ao final, em valor diverso daquele utilizado pelo Fisco.

Assim, a meu ver, havendo a mera verossimilhança das alegações elencadas pelo sujeito passivo, e não tendo sido elas efetivamente apuradas pela Instância Julgadora anterior, na busca da verdade material, respeitando o campo e a natureza das “probabilidades”, entendo que ao processo merecem ser efetuadas elucidações acerca da correta apuração da COFINS devida pelo contribuinte no período a que se refere esta autuação, sendo a mesma realizada por meio de diligência, que deve observar tanto os documentos acostados pelo contribuinte aos autos, quanto outros mais que entenda necessários para a verificação da ocorrência do fato gerador e de seus elementos essenciais.

Assim sendo, deve a Autoridade Preparadora elaborar Parecer Conclusivo detalhado acerca da forma de apuração da base de cálculo que será averiguada, possibilitando oclareamento dos pontos de divergência até então discutidos no processo, tais como, por exemplo, a consideração ou não de créditos existentes em favor do contribuinte, passíveis de desconto da contribuição devida, assim como, a existência de receitas não sujeitas ao pagamento da contribuição (isentas, alíquota zero ou sujeitas a substituição tributária etc.), para cada período objeto do lançamento.

Após elaboração das considerações conclusivas, seja ao contribuinte dado o direito para, querendo, se manifestar emprazo de 30 (trinta) dias, retornado então os autos novamente à este Colegiado para prosseguimento no julgamento.

"..."

O processo retornou com o despacho de fls. 1670, *in verbis*:

"(...)

Sra. Chefe da Safis/DRF/Natal, este processo encontra-se na Equipe Safis/PJ na condição para realização de diligência solicitada pela 4a. Camara/2a Turma Ordinária do Carf, datada de 24/10/2013.

Acontece que essa mesma diligência havia sido solicitada pela 4a Camara/1º Turma Ordinária, datada de 26/12/2012, sendo atendida plenamente pela diligência concluída em 03/06/2013 e científica ao contribuinte na mesma data. Todos os

documentos citados acima, encontram-se nesse processo. Ao que parece, o processo pode ter sido movimentado da 1a. Turma para a 2a., sem ter sido apreciado a resultado da diligencia. Pelo exposto, entendo que a diligência já foi cumprida e solicito o encaminhamento do processo a 4a. Camara/2a. Turma Ordinária do CARF para apreciação da Diligência realizada em 03/06/2013.

(...)"

Tendo em vista a renúncia ao mandato do Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior, o processo entrou em novo lote de sorteio tendo sido contemplado este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos formais para sua admissibilidade e, portanto, merece ser conhecido pelo colegiado.

Conforme se verifica no relatório, a unidade de origem entendeu que não seria necessário realizar a diligência solicitada pelo Conselheiro João Carlos Cassuli, em face de que **"(...) essa mesma diligência havia sido solicitada pela 4a Camara/Iº Turma Ordinária, datada de 26/12/2012, sendo atendida plenamente pela diligência concluída em 03/06/2013 (...)."**

Com o devido respeito à autoridade prolatora do despacho de fl. 1670, a diligência solicitada pelo Conselheiro João Carlos Cassuli, apesar de não possuir a menor utilidade para resolver este processo, não tem nada a ver com a primeira diligência solicitada pelo Conselheiro Odassi Guerzoni. Vejamos.

Na diligência solicitada pelo Conselheiro Odassi Guerzoni, a averiguação ficou limitada à legitimidade dos créditos tomados sob a rubrica "Bens Adquiridos para Revenda", pois o colegiado considerou que estavam preclusas as demais matérias, a teor do penúltimo parágrafo da resolução que mais uma vez vale à pena transcrever:

"(...)

De se ressaltar que a diligência deverá ater-se exclusivamente a este quesito, porquanto neste processo estão preclusas quaisquer ações tendentes a trazer fundamentação nova para a glosa de créditos [em relação aos “Bens Utilizados como Insumos”, às

“Despesas com Energia Elétrica” e “Outros” - Estoques], bem como, por óbvio, para a constituição de débitos da Cofins por conta de eventual constatação da inexistência total ou parcial de saídas albergadas com a isenção, não incidência ou alíquota zero. De outra parte, também não se mostram mais

cabíveis nesta altura dos acontecimentos a postulação pelo contribuinte do reconhecimento de créditos incidentes sobre aquisições de mercadorias sujeitas à substituição.

"...)"

Por outro lado, a diligência solicitada pelo Conselheiro João Carlos Cassuli desprezou completamente as regras processuais sobre a preclusão e praticamente solicita que a fiscalização seja refeita, pois pede ao fisco que elabore parecer fundamentado quanto à apuração dos débitos e dos créditos da COFINS em relação ao ano fiscalizado, conforme se depreende do excerto a seguir transscrito:

"..."

Assim sendo, deve a Autoridade Preparadora elaborar Parecer Conclusivo detalhado acerca da forma de apuração da base de cálculo que será averiguada, possibilitando oclareamento dos pontos de divergência até então discutidos no processo, tais como, por exemplo, a consideração ou não de créditos existentes em favor do contribuinte, passíveis de desconto da contribuição devida, assim como, a existência de receitas não sujeitas ao pagamento da contribuição (isentas, alíquota zero ou sujeitas a substituição tributária etc.), para cada período objeto do lançamento.

"...)"

Portanto, sem razão a autoridade administrativa prolatora do despacho de fls. 1670, pois a primeira diligência, solicitada pelo Conselheiro Odassi Guerzoni, não "atendeu plenamente" ao que foi solicitado pelo Conselheiro João Carlos Cassuli, pois este praticamente solicitou que o contribuinte fosse refiscalizado quatro anos após a lavratura do auto de infração ora em debate, o que, sem dúvida, não é um procedimento usual no CARF.

Embora a unidade de origem não tenha efetuado a segunda diligência solicitada por este colegiado (em sua composição anterior), considero desnecessário devolver o processo para que a autoridade administrativa se desincumba do ônus que lhe cabe.

Isso porque as providências solicitadas pelo Conselheiro João Carlos Cassuli são totalmente inúteis, uma vez que a confirmação dos créditos tomados sobre "Bens Adquiridos para Revenda", informada na primeira diligência, liquida a pretensão fazendária inserida no auto de infração.

Com esse fundamento, voto no sentido de que o colegiado torne sem efeito a Resolução nº 3402-000.617, de 24 de outubro de 2013, pois o contribuinte não pode ser refiscalizado em relação a questões sobre as quais operou-se a preclusão administrativa, notadamente a legitimidade dos créditos cuja glosa não foi motivada pela fiscalização.

No mérito, resta ao colegiado julgar o processo no estado em que se encontra após a realização da primeira diligência, com a qual concordo em gênero, número e grau. A referida diligência não violou as regras sobre a distribuição do ônus da prova, pois a fiscalização, apesar de ter motivado o lançamento na não comprovação da origem dos valores constantes em algumas rubricas, não intimou o contribuinte a apresentar as notas fiscais relativas a tais operações. Assim, a decisão do Conselheiro Odassi Guerzoni de baixar o processo em diligência, decorreu de uma necessidade do relator proferir uma decisão fundamentada e não do fato de uma das partes não ter se desincumbido do ônus da prova.

A fundamentação do auto de infração foi a seguinte (fl. 7):

"(...)

Analisando a planilha apresentada, em confronto com os livros apresentados, não ficou evidenciado a origem dos valores das seguintes contas: Bens adquiridos para Revenda, Bens adquiridos p/Revenda Merc. Substituta bem como Receita Bruta de Vendas de Bens e Serviços e Receita Bruta de Bens Substitutos, motivo pelo qual a empresa foi intimada varias vezes a prestar tais esclarecimentos com relação aos valores das contas acima mencionadas informados na planilha acima.

Após várias intimações e contatos telefonicos, a empresa apresentou uma segunda planilha, apesar de mais detalhada, também não ficou esclarecido a origem dos valores das contas acima mencionadas.

(...)"

Esse excerto da descrição dos fatos confirma a constatação da primeira diligência, no sentido de que a fiscalização atribuiu dois pesos e duas medidas para a documentação apresentada pelo contribuinte, uma vez que não aceitou os valores relativos a créditos, mas utilizou a mesma documentação para apurar as bases de cálculo da contribuição. Em outras palavras, apesar da "não comprovação da origem" dos valores utilizados para a apuração dos créditos e dos débitos, o fisco desconsiderou os créditos, mas lançou os débitos, mesmo entendendo que não havia comprovação da origem de ambos.

Os débitos lançados, sem o desconto de nenhum crédito, foram aqueles apurados pelo próprio contribuinte e informados na ficha 25 da DIPJ de 2015, a saber:

Maio 2004 - R\$ 65.976,37 (fls. 127);

Junho 2004 - R\$ 78.543,67 (fls. 128);

Julho 2004 - R\$ 67.364,66 (fls. 129);

Agosto 2004 - R\$ 77.774,88 (fls. 130);

Setembro 2004 - R\$ 99.387,58 (fls. 131);

Outubro 2004 - R\$ 89.994,43 (fls. 132);

Novembro 2004- R\$ 105.104,02 (fls. 133);

Dezembro de 2004 - R\$ 109.511,42 (fls. 134).

A fiscalização desconsiderou os créditos alegando vagamente que a documentação apresentada pelo contribuinte não comprovava a origem dos valores das contas que poderiam dar origem aos créditos ("Bens Adquiridos para revenda" e "Bens Adquiridos para revenda mercadoria substituta" [sic]).

Contudo, o contribuinte não tomou créditos em relação à rubrica "Bens Adquiridos para revenda mercadoria substituta" (leia-se mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária), conforme se pode conferir nos documentos de fls. 17 e 49/71.

A fiscalização não apresentou qualquer fundamentação para desconsiderar os demais créditos tomados em relação às rubricas "Bens Utilizados como Insumos"; "Despesas com Energia Elétrica" e "Outros-Estoques", conforme planilhas de fls. 49/71.

Portanto, a glosa imotivada de créditos tomados sobre "Bens Utilizados como Insumos"; "Despesas com Energia Elétrica" e "Outros - Estoques", deve ser revertida de plano por falta de motivação do auto de infração, fato que configura desatendimento por parte do fisco do requisito estabelecido no art. 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/72.

A reversão dessas glosas significa restaurar os valores utilizados pelo contribuinte na apuração por ele efetuada.

Relativamente à desconsideração dos créditos tomados sobre "Bens adquiridos para revenda", a diligência comprovou que os créditos são legítimos, tendo a fiscalização apurado as divergências constantes do demonstrativo a seguir (fls. 1656/1657):

Mês/Ano	Crédito Dacon	Crédito Diligência
Fevereiro/04	64.661,19	66.580,32
Março/04	86.798,49	94.125,25
Abril/04	71.581,06	79.791,91
Maio/04	67.612,89	70.173,06
Junho/04	59.227,36	60.696,45
Julho/04	76.547,02	72.762,58
Agosto/04	69.118,77	57.342,79

Setembro/04	70.282,60	63.398,76
Outubro/04	70.524,04	62.947,52
Novembro/04	72.513,94	72.426,94
Dezembro/04	81.581,80	74.171,48
TOTAL	790.449,16	774.417,06

Embora a diligência tenha constatado que o contribuinte utilizou na sua apuração R\$ 16.032,10 a mais de crédito sobre Bens Adquiridos para Revenda, verifica-se que essa diferença não justifica a manutenção dos valores lançados de ofício, uma vez que ela é insignificante quando comparada à magnitude do saldo credor ostentado nos demonstrativos de fls. 41/72.

Com efeito, o saldo credor acumulado em abril de 2004 era de R\$ 101.294,37 (fl. 51) e em dezembro de 2004 remanesceu um saldo credor de R\$ 32.467,91 (fl. 72), ou seja, ainda que se desconte o excesso apurado ao longo de 2004 no valor R\$ 16.032,10, ainda remanesceria saldo credor ao final de dezembro daquele ano.

A inspeção visual da magnitude dos saldos credores inicial e final dispensa que seja feita mês a mês a reconstituição dos saldos para aferir se houve saldo devedor. A existência de saldo credor em todo o período abarcado pelo auto de infração é manifesta, mesmo porque o valor do saldo credor inicial considerado neste raciocínio (R\$ 101.294,37, referente a abril) é menor do que o saldo real que deveria ter sido considerado, uma vez que os

créditos apurados na diligência para os meses de fevereiro a abril de 2004 são bem maiores do que aqueles considerados pelo contribuinte em seus demonstrativos (fls. 49/72).

Isso é o quanto basta para concluir pela insubsistência dos valores exigidos no auto de infração e para atestar a desnecessidade da diligência solicitada pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior.

No que concerne à preocupação manifestada pelo ilustre conselheiro, quanto à possibilidade de a fiscalização ter tributado receitas que deveriam ser excluídas da base de cálculo, entendo que tal questão perdeu o objeto. Isso porque mesmo que os débitos lançados estejam inflados por receitas não tributáveis, os créditos reconhecidos em diligência adicionados aos créditos que foram imotivadamente desconsiderados superaram os valores lançados, o que torna irrelevante para este processo a apuração das receitas não tributáveis pela COFINS.

Com esses fundamentos, voto no sentido de tornar sem efeito a Resolução nº 3402-000.617, de 24 de outubro de 2013, e de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal posta no auto de infração.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim