



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

Processo nº 16832.000957/2009-40
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.089 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2016
Matéria EMBARGOS - CONTRADIÇÃO E OMISSÃO
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado BIAN FASHION CONFECÇÕES LTDA ME

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS/PASEP. COFINS. BASES DE CÁLCULO TRIMESTRAIS. ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO II, DO CTN.

Não é erro formal, mas erro material aquele que decorre do desapareço à relevância do aspecto temporal da hipótese de incidência do PIS/PASEP e da Cofins, a redundar na apuração de bases de cálculo trimestrais e, conseqüentemente, na cobrança dos precitados tributos a partir da apreensão de realidades ampliadas para além dos limites fixados em lei de direito material, assimilando-as ao longo de intervalos trimestrais, quando se deveria compreendê-las nos extremos de cada mês do ano-calendário. Nesses casos, tais autos de infração não estão contaminados por meros vícios no procedimento ou na exteriorização do ato e, sim, por vícios insanáveis derivados da equivocada aplicação das normas de direito material que prescrevem o período de apuração e a base impositiva, o que não se compatibiliza com a possibilidade de convalidação, mediante eliminação da irregularidade, pela via dos Embargos de Declaração, sob o argumento da existência de contradição entre o fundamento da decisão embargada e o cancelamento dos referidos autos de infração.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. JULGAMENTO *EXTRA PETITA*. INOCORRÊNCIA.

Incabível embargos de declaração quando o acórdão embargado se pronunciou sobre todas as questões decididas e contrárias aos interesses da Fazenda Nacional. Inexiste omissão a ser sanada

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos embargos, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa (Relator), Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que davam provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Participaram do julgamento Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional em face de Bian Fashion Confecções Ltda ME.

Sustenta a Embargante que esta Turma Ordinária incorreu em contradição, no Acórdão nº 1301-001.778, ao negar provimento ao recurso de ofício que confirmou o cancelamento dos autos de infração de PIS/PASEP e COFINS, em virtude de vício no método de apuração dos valores cobrados.

Segundo a Embargante, o vício em referência caracteriza violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e ao artigo 10, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que só poderia implicar decretação de nulidade por vício formal, ao invés de cancelamento.

Em outro norte, a Embargante manifesta a ocorrência de omissão, no mesmo Acórdão, que não apreciou, ou não afastou expressamente, a inexistência de pressupostos que autorizam a apreciação de matéria que, não sendo de ordem pública, sequer fora objeto de contestação.

Tal omissão estaria localizada na exclusão do agravamento da multa previsto no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a despeito de não haver sido devidamente impugnado pela Recorrente. Do contrário - afirma - bastaria ao impugnante dizer: “impugno tudo o que for contrário ao ordenamento jurídico”, para legitimar este Conselho a decidir sobre qualquer tema do processo, independentemente da formulação de tese lançada em oposição ao libelo acusatório, tornando letra morta os artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em face do exposto, requer o conhecimento e o provimento do recurso para que a Turma sane (i) a contradição existente entre a fundamentação e a conclusão do acórdão, na parte relativa aos autos de infração de PIS/PASEP e COFINS; e (ii) a ausência de justificativa para se apreciar matéria não impugnada.

É o relatório.

Voto Vencido

Embargos de Declaração opostos no interregno estipulado no artigo 7º, § 5º da Portaria MF nº 527, de 2010.

Em primeiro lugar, a Embargante aponta a existência de contradição entre o erro cometido com o emprego de metodologia para a determinação do tributo e a consequência que se impôs à Fazenda Pública pelo indigitado erro: o cancelamento dos autos de infração. De acordo com esse entendimento, os atos citados são suscetíveis a saneamento, desde que eliminada a irregularidade.

Tenha-se em conta, antes de tudo, que a Fazenda Pública delimitou os Embargos, quanto à questão em exame, fixando-se no erro cometido no julgamento do recurso de ofício contra decisão da DRJ que anulou autos de infração de PIS/PASEP e COFINS. Portanto, estão fora do objeto dos presentes Embargos, no que afeta este item, os autos de infração de IRPJ e CSLL. Para tal conclusão, destacam-se as seguintes linhas da petição dos Embargos, à fl. 3.358:

*“Pela análise do acórdão 1301-001.778, verifica-se que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF **negou provimento ao recurso de ofício para cancelar o auto de infração de PIS e Cofins**, em virtude de vício no método de apuração dos valores cobrados.”* (grifei)

Postas, assim, as necessárias diretrizes, passa-se ao fundamento da invalidação dos precitados autos de infração de PIS/PASEP e COFINS, nas palavras do próprio relator, à fl. 3.356:

“Finalmente, o terceiro ponto a ser analisado é o cancelamento das exigências relativas ao PIS e à COFINS.

Mais uma vez incensurável a decisão da DRJ no Rio de Janeiro, uma vez que a autoridade fiscal incorreu em erro ao praticar o ato administrativo de lançamento, por inobservância do critério temporal previsto em lei.

Qualquer que seja o sistema de apuração do lucro para fins de IRPJ e CSLL (real, presumido ou arbitrado), o período de apuração para o PIS e para a COFINS é sempre mensal, fato esse não observado pela autoridade lançadora, que utilizou períodos trimestrais.”

O erro constatado pelas autoridades julgadoras surgiu do despreço à relevância do aspecto temporal da hipótese de incidência, a redundar na apuração de bases de cálculo trimestrais e, consequentemente, na cobrança dos precitados tributos a partir da

apreensão de realidades ampliadas para além dos limites fixados em lei, assimilando-as ao longo de intervalos trimestrais, quando se deveria compreendê-las nos extremos de cada mês do ano-calendário. Como se pode ver – e é intuitivo – o desprezo ao aspecto temporal da hipótese de incidência invariavelmente compromete a apuração da base calculada.

Em singela anotação, Leandro Paulsen¹ explica que “os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

Aqui, atendo-me à importante circunstância de que as bases calculadas estão conectadas à prévia e errônea imputação de fatos captados no curso de uma abrangência temporal maior do que aquela que fora estabelecida em ato legal. Isso não é mero erro formal, mas erro derivado da incorreta aplicação das normas de direito material que prescrevem o período de apuração e a base imponível (sempre delimitada àquele período), que serve de apoio para a definição do *quantum debeatur*. No caso do PIS/PASEP, a norma afrontada pela Fiscalização é o artigo 2º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 1998, *verbis*:

“Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;”

Por sua vez, no caso da COFINS, a norma violada pela Fiscalização é o artigo 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, *verbis*:

“Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

Tais argumentos convergem para não acolher os Embargos, no tocante à questão aduzida, pois o desprovemento do recurso de ofício, *in casu*, é simples decorrência de erro na aplicação do direito material, o que não se compatibiliza com a possibilidade de convalidação, mediante eliminação da irregularidade, pela via dos Embargos de Declaração. Isso porque não há contradição entre o fundamento e o cancelamento do auto de infração, como concluiu a DRJ.

A questão remanescente refere-se à omissão sediada na exclusão do agravamento da multa prevista no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sem que a Recorrente houvesse impugnado a matéria excluída.

Com efeito, o acórdão da DRJ constitui uma agressão aos artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/1972, ao exonerar a então impugnante da majorante de cinquenta por cento, incidente sobre a multa qualificada de 150%, a despeito de não ter havido contestação específica, como bem revelado pelo próprio Auditor-Fiscal incumbido da relatoria, à fl. 3.246:

“Embora não tenha sido contestada pela interessada, em sua peça de defesa, acerca da penalidade da multa de 225% sobre o Principal e os seus decorrentes, penso, e acho não me enganar, que o agravamento em 50% da multa de ofício por conta do não atendimento à intimação, é desnecessária, ainda que [...]”

Ao seu turno, o relator do julgamento do recurso de ofício não deu atenção ao fato de inexistir impugnação à referida majorante, consoante o exposto à fl. 3.355, *verbis*:

“Para justificar o agravamento da multa a autoridade fiscal lembra que o contribuinte deixou de apresentar elementos e respostas a diversos itens das intimações a ele enviadas, como por exemplo, não apresentou os livros, não informou qual a origem dos depósitos bancários, não apresentou documentos que demonstrassem a transferência de cotas das reais sócias para as sócias laranjas.

Penso que, também nesse aspecto, deve ser mantida a decisão recorrida que, a esse respeito, assentou:

(...) o agravamento em 50% da multa de ofício por conta do não atendimento à intimação, é desnecessária, ainda que os autos comprovam que o contribuinte deixou de apresentar elementos e respostas a diversos itens das intimações a ele enviadas, não se aplica naqueles casos em que a omissão do sujeito passivo no fornecimento de tais informações já possui seu efeito próprio definido em lei, como é o caso da presunção de omissão de receitas associada aos depósitos bancários de origem não comprovada, no âmbito da qual o silêncio do sujeito passivo, como aqui se apresenta, já torna juridicamente caracterizada, repito, a citada omissão de receitas.

Lembro que a não apresentação de livros e documentos também tem efeito próprio definido na lei, que é o arbitramento do lucro.”

Poderia o Auditor-Fiscal incumbido da relatoria, no julgamento da impugnação, entender que o agravamento de 50% sobre a multa de 150% era injusto. Todavia, o processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, não é uma via aberta sem regras de acesso, sem demarcação de limites, sem interdições à entrada de qualquer elemento em qualquer momento, sem contenções à atuação judicante. É cristalino que, dentre as interdições, está a regra que disciplina a matéria cognoscível pelo julgador, à luz do disposto no artigo 17 do mencionado Decreto 70.235/1972. No ponto, vale colher o magistério de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López²:

“Assim, se o contribuinte não questiona item por item a exigência fiscal, de forma direta e objetiva, corre o risco de ver sua pretensão indeferida por não estar instaurado o litígio. Impende observar que a matéria devolvida à instância julgadora é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória, ou seja, aquela em que está evidenciada, de maneira inequívoca, a reação do contribuinte ao lançamento. É preciso, portanto, demonstrar a intenção de impugnar. Não

bastando contestar, de forma genérica, a autuação (negação geral) e pedir o cancelamento do lançamento.”

Convém, neste momento, trazer à tona que a presunção de constitucionalidade das leis fundamenta³ a cláusula de reserva de plenário do artigo 97 da Carta Magna de 1988. Coube ao Supremo Tribunal Federal reverenciá-la na Súmula Vinculante nº 10, de acordo com a qual *“viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de Tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”*

Por força da presunção de constitucionalidade das leis, não pode o CARF, por seus órgãos fracionários, negar vigência aos artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/1972. Essa diretriz de respeito às instâncias político-representativas, ou representativo-democráticas, está impregnada no preceito do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, o qual prescreve que os órgãos de julgamento não podem afastar ou deixar de observar lei, decreto ou tratado, ao fundamento de inconstitucionalidade. No mesmo rumo, o artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, repete a proibição do dispositivo legal do Decreto nº 70.235/1972, assim como o artigo 62 do Regimento Interno vigente na data do julgamento do recurso de ofício, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

Também não se deve perder de vista que os artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/1972 não foram revogados ou objeto de súmula vinculante ou de decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade, ou de julgamento realizado sob a sistemática da repercussão geral de que trata o artigo 543-B do Código de Processo Civil de 1973 (CPC/1973), ou de decisão do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, na forma do artigo 543-C do CPC/1973. Ademais, não se conhece resolução⁴ do Senado que lhes tenha suspenso a eficácia, ou súmula da Advocacia-Geral da União (AGU), consoante o artigo 43 da Lei Complementar nº 73/1993⁵, que já tenha tratado do tema, reconhecendo a perda de eficácia ou a revogação dos citados dispositivos legais, como também não há, a tal respeito, parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, conforme §§ 1º e 2º do artigo 40 da Lei Complementar nº 73/1993⁶.

Em vista do exposto, o julgador da DRJ não estava investido de autoridade para alterar a exigência inscrita no auto de infração, quanto à matéria preclusa. Portanto, ao relator do julgamento no CARF cabia prover o recurso de ofício, tendo em conta o obstáculo intransponível ao julgador da DRJ, que não devia se exceder no julgamento, chamando para si o poder judicante que a lei não lhe concedera, ao atuar com desprezo à autoridade dos atos normativos que voluntariamente deixou de aplicar.

³ “[...] 8. A cláusula constitucional de reserva de plenário, insculpida no art. 97 da Constituição Federal, fundada na presunção de constitucionalidade das leis, [...]” Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 636.539/AP, Plenário. DJe nº 224, de 25/11/2011.

⁴ CRFB/1988, artigo 52, X.

⁵ Art. 43. A Súmula da Advocacia-Geral da União tem caráter obrigatório quanto a todos os órgãos jurídicos enumerados nos arts. 2º e 17 desta lei complementar.

⁶ Artigo 40: “Os pareceres do Advogado-Geral da União são por este submetidos à aprovação do Presidente da República. § 1º O parecer aprovado e publicado juntamente com o despacho presidencial vincula a Administração Federal, cujos órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento. § 2º O parecer aprovado, mas não publicado, obriga apenas as repartições interessadas, a partir do momento em que dele tenham ciência.

Na situação em exame, mostra-se indispensável enfatizar que a diretriz aqui proposta tem suporte legitimador no princípio da legalidade, que constitui importante vetor condicionante da validade dos atos estatais. Como é cediço, o referido princípio obriga a administração pública a agir, no exercício de sua atividade funcional, nos exatos limites da lei. Transplantando-se tal ideia para o caso corrente, é certo dizer que os artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/1972 representam uma barreira à cognição do julgador, impedindo-o de se manifestar sobre o que não for suscitado pelo litigante.

Ressalta-se dos votos do relator da DRJ e do relator do recurso de ofício a inexistência de argumentos que tivessem a aptidão para conferir legitimação democrática às decisões que foram tomadas em cada um desses planos. Isso porque a sanção democrática das decisões proferidas por instâncias judicantes, ocupadas por autoridades públicas não escolhidas em processo eleitoral, sejam elas do Executivo ou do Judiciário, é dependente de consistente argumentação jurídica para a superação da regra estabelecida pelo Parlamento e aprovada pelo Presidente da República, pois, “ao contrário do que se crê, a escolha democrático-legislativa pela regra jurídica robustece sua insuperabilidade *prima facie*”⁷. Daí a exigência de um significativo ônus argumentativo, e, mais além, que os argumentos conservem a “pretensão de que um número representativo de cidadãos os considere aceitáveis, corretos”⁸.

Ademais, prevalece, em tais circunstâncias, a presunção de que o produtor institucional do ato normativo exerce, quando do processo legislativo, a necessária ponderação entre os diversos valores que se entrecruzam, a exemplo do que se sucedeu quando da edição do Decreto nº 70.235/1972. Pode-se asseverar, no tocante aos artigos 16, inciso III, e 17 desse Decreto, em face da presunção de racionalidade, que o produtor institucional soube dosar a medida de equilíbrio para contrabalançar a justiça, a razoável duração do processo e a eficiência administrativa. Ao final, ponderados os valores, aprovou-se o texto dos artigos 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235/1972, que veicula o sentido normativo consistente com a limitação da cognição da autoridade julgadora às matérias que forem impugnadas.

Uma vez fixada a atenção no quadro anteriormente delineado, pode-se ressaltar, daí, que o julgador da DRJ, no presente processo, tomou as rédeas da ponderação para impor seu critério pessoal, no julgamento, desconsiderando os parâmetros de equilíbrio aprovados no âmbito da produção normativa. Em outras palavras, a DRJ rejeitou a racionalidade do produtor institucional, adotando aquela que lhe pareceu adequada. Tudo isso sem o devido corretivo do julgador da instância *ad quem*.

Quanto ao relator do julgamento do recurso de ofício, sua função, na espécie, era a de um revisor guardião do princípio da legalidade, tendo que considerar, em sua atuação judicante, afora a Constituição, as regras de direito material e as regras de direito processual, dentre as últimas as regras que prescrevem os ônus das partes e os limites que se impõem aos litigantes e aos julgadores. No caso em apreço, o relator do recurso de ofício não deu importância ao fato de que o julgador da DRJ estava despidido de autoridade para alterar a exigência não contestada. Por isso, ao invés de prover o recurso, acolheu a decisão da DRJ, negando provimento.

Em suma, o relator do recurso de ofício deixou de apreciar os pressupostos necessários a superar os limites de cognoscibilidade impostos aos julgadores pela lei, mais

⁷ SEPULVEDA, Antonio Guimarães. Déficit de argumentação nas decisões do CARF: Princípio da Verdade Material versus Regra Preclusiva. Revista Quaestio Juris (no prelo)

⁸ Idem

precisamente pelos artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/1972. Portanto, sou da opinião de que esses embargos são cabíveis, uma vez que a presunção de constitucionalidade das leis é um argumento implícito a ser vencido no discurso, quando se decide por não se aplicar norma legal vigente e válida.

Nesse sentido, CONHEÇO dos Embargos, para, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL, suprimindo a omissão, com efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Voto Vencedor

Em que pese o entendimento esposado pelo ilustre relator, passo a redigir o presente voto que expressa o entendimento majoritário da Turma, quanto à alegação de ter ocorrido omissão na decisão recorrida ao manter o afastamento do agravamento da multa prevista no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Alega o embargante que a decisão recorrida incorreu em julgamento *extra petita*, porque se pronunciou sobre fatos não impugnados na impugnação, e não se tratar de matéria de ordem pública.

Segundo a embargante, tal omissão estaria localizada na manutenção da decisão de primeira instância quando ela excluiu o agravamento da multa previsto no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a despeito de não ter se insurgido sobre a matéria quando apresentou a impugnação ao DRJ, infringindo, assim, os artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Não vejo como prosperar a apontada alegação de omissão.

Isso porque não há qualquer omissão na decisão embargada, pois só haveria a sobredita omissão acaso a decisão guerreada não se pronunciasse sobre todas as questões de fato e de direito relevantes mencionadas pelas partes e necessárias ao julgamento.

No caso, incontroverso que ela apreciou o que deveria ter sido apreciado, pois quando a DRJ decidiu sobre a questão "agravamento da multa" e recorreu de ofício a este Conselho, devolveu as matérias nas questões **decididas** pela primeira instância. Desta forma, encontra-se o pedido do recurso de ofício devidamente formulado e certo ante a decisão proferida pela DRJ, devendo haver, nesse rumo, pronunciamento do CARF sobre as matérias decididas e contrárias aos interesses da Fazenda Nacional, exatamente na forma em que ocorreu. Assim, entendo não prosperar a apontada alegação de omissão com fundamento em julgamento *extra petita*.

Veja-se, por seu turno, que resta inegável que a decisão embargada se manifestou sobre a matéria "agravamento da multa", confira-se:

Para justificar o agravamento da multa a autoridade fiscal lembra que o contribuinte deixou de apresentar elementos e respostas a diversos itens das intimações a ele enviadas, como por exemplo, não apresentou os livros, não informou qual a origem dos depósitos bancários, não apresentou documentos que demonstrassem a transferência de cotas das reais sócias para as sócias laranjas. Penso que, também nesse aspecto, deve ser mantida a decisão recorrida que, a esse respeito, assentou:

(...) o agravamento em 50% da multa de ofício por conta do não atendimento à intimação, é desnecessária, ainda que os autos comprovam que o contribuinte deixou de apresentar elementos e respostas a diversos itens das intimações a ele enviadas, não se aplica naqueles casos em que a omissão do sujeito passivo no fornecimento de tais informações já possui seu efeito próprio definido em lei, como é o caso da presunção de omissão de receitas associada aos depósitos bancários de origem não comprovada, no âmbito da qual o silêncio do sujeito passivo, como aqui se apresenta, já torna juridicamente caracterizada, repito, a citada omissão de receitas.”

(grifei)

Ora, o trecho do voto condutor do acórdão embargado, acima transcrito, deixa claro que o Colegiado decidiu manter a exclusão do agravamento da multa aplicada porque entendeu que *ela não se aplica naqueles casos em que a omissão do sujeito passivo no fornecimento de tais informações já possui seu efeito próprio definido em lei, como é o caso da presunção de omissão de receitas associada aos depósitos bancários de origem não comprovada.*

CONCLUSÃO

Em conclusão, pelo exposto, voto por conhecer dos embargos e, no mérito, negar-lhes provimento.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza