



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

Processo nº 18471.002005/2007-71
Recurso nº 264.846 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3301-00.831 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2011
Matéria COFINS E PIS - AUTOS DE INFRAÇÃO
Recorrentes DRJ RIO DE JANEIRO II e VESPER S.A. (EMPRESA BRASILEIRA DE
TELECOMUNICAÇÕES S. (EMBRATEL)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 28/02/2001, 01/06/2001 a 30/06/2001, 01/01/2002 a 30/12/2002, 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/04/2003 a 31/05/2003, 01/01/2005 a 31/03/2005, 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/12/2006 a 31/12/2006

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESONERADO

Correta a desoneração da parte do crédito tributário correspondente a período atingido pela decadência quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituí-lo, bem como da parte cujos valores foram efetivamente pagos e/ ou confessados em DCTF.

PERÍCIA

Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a realização da perícia solicitada, rejeita-se o pedido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 28/02/2003, 01/04/2003 a 31/05/2003, 01/07/2003 a 31/07/2003, 01/09/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/03/2004, 01/05/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004, 01/01/2005 a 31/12/2005, 01/01/2006 a 31/12/2006, 01/01/2007 a 28/02/2007

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da Cofins com incidência cumulativa é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, excluídas outras receitas, inclusive, financeiras.

DIFERENÇAS APURADAS E NÃO DECLARADAS

As diferenças entre os valores da contribuição declarada nas respectivas DCTFs mensais e os efetivamente devidos, apurados com base nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) e, ou na escrita contábil (livro Razão), estão sujeitas a lançamento de ofício, acrescidas das cominações legais.

VALORES LANÇADOS. EXCLUSÕES. PROVAS

A exclusão de valores lançados e exigidos por meio de lançamento de ofício, com base nos valores escriturados no livro Razão e/ ou na DIPJ depende da comprovação, mediante apresentação de documentos hábeis, por parte do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005, 01/01/2006 a 31/12/2006, 01/01/2007 a 28/02/2007

BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência cumulativa é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, excluídas outras receitas, inclusive, financeiras.

DIFERENÇAS APURADAS E NÃO DECLARADAS

As diferenças entre os valores da contribuição declarada nas respectivas DCTFs mensais e os efetivamente devidos, apurados com base nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) e, ou na escrita contábil (livro Razão), estão sujeitas a lançamento de ofício, acrescidas das cominações legais.

VALORES LANÇADOS. EXCLUSÕES. PROVAS

A exclusão de valores lançados e exigidos por meio de lançamento de ofício, com base nos valores escriturados no livro Razão e/ ou na DIPJ depende da comprovação, mediante apresentação de documentos hábeis, por parte do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) por maioria de votos rejeitar a diligência solicitada, vencidos os Conselheiros Rodrigo Pereira de Mello e Maria Teresa Martínez López; II) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; e, III) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Conselheiros Rodrigo Pereira de Mello e Maria Teresa Martínez López que davam em maior extensão. Fez sustentação pela parte o advogado Leonardo Vinicius Correia de Melo – OAB-RJ nº 137.721.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

José Adão Vitorino de Moraes - Relator.

Participaram do presente julgamento: os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Rodrigo Pereira de Mello, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos, respectivamente, pela DRJ Rio de Janeiro II e pelo sujeito passivo, contra decisão que julgou procedente em parte os lançamentos das contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o Programa de Integração Social (PIS), ambas com incidência cumulativa, a primeira para os períodos de competência de janeiro, fevereiro e junho de 2001, janeiro, março e julho a dezembro de 2002, janeiro, fevereiro, abril e maio, julho, setembro a dezembro de 2003, janeiro a março, maio a agosto e outubro de 2004 e de janeiro de 2005 a fevereiro de 2007 e a segunda para janeiro de 2005 a fevereiro de 2007.

Os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores das contribuições declarados/pagos e os valores escriturados. Para os períodos de competência de janeiro de 2001 a outubro de 2004, as diferenças foram apuradas entre os valores declarados nas respectivas DIPJs e os informados nas DCTFs e para os períodos de janeiro de 2005 a fevereiro de 2007, foram apuradas entre os valores escriturados no livro Razão e os declarados nas DCTFs, conforme consta do termo de verificação fiscal às fls. 393/397.

Inconformada com a exigência dos créditos tributários, a recorrente impugnou os lançamentos, alegando razões que foram assim resumidas por aquela DRJ:

“- Que os valores lançados da Cofins, relativos aos meses 06/2001, 01/2002, 03/2002, 07/2002, 10/2002, 11/2002 e 12/2002 foram integralmente adimplidos por pagamentos não considerados pela fiscalização. Ressalte-se que em relação aos meses 11 e 12/2002, os recolhimentos apontados foram maiores que os débitos apontados na DIPJ;

- Que os meses 08/2002, 01/2003, 04/2003 e 05/2003 foram parcialmente pagos e, da mesma forma, os pagamentos não foram considerados;

- Que foram extintos por decadência os créditos tributários que tenham por fato gerador períodos anteriores a dezembro de 2002;

No mérito, alega a impugnante que:

- (i) a exigência de COFINS relativa ao ano-calendário 2003 tem por fundamento a fixação de base de cálculo que inclui receitas estranhas ao conceito de faturamento estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 346.084/PR). A inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Cofins trazido pela Lei nº 9.718/98 já vem sendo reconhecida de forma monocrática pelos Ministros do STF e pelos membros do judiciário em instâncias inferiores;

- (ii) os créditos tributários exigidos a título de COFINS do ano-calendário 2004 decorrem da desconsideração de créditos acumulados daquela contribuição quando da aquisição de equipamentos e do pagamento de aluguéis, desrespeitando-se frontalmente o princípio da não-cumulatividade estabelecido pela Lei nº 10.833/03;

- (iii) a COFINS e o PIS exigidos em relação ao ano-calendário 2005 exsurtem da glosa dos estornos de débitos realizados pela IMPUGNANTE dentro do próprio período de apuração daquelas contribuições, desrespeitando-se regras contábeis que autorizam tal procedimento e exigindo tributos em duplicidade. Ademais, a correta apuração das despesas e do controle de créditos acumulados para o ano de 2005 encontram-se devidamente consignados no DACON. Solicita, caso os documentos acostados não sejam suficientes para que se firme convicção acerca dos fatos, a instauração de diligência fiscal;

- (iv) a COFINS e o PIS exigidos em relação aos anos-calendário 2006 e 2007 possuem origem tanto na desconsideração de créditos acumulados em razão da aquisição de equipamentos e do pagamento de aluguéis por parte da IMPUGNANTE quanto da glosa dos estornos realizados pela contabilidade dentro do próprio período de apuração daquelas contribuições. As compensações decorrentes de créditos acumulados sob o regime não cumulativo tiveram os procedimentos para seu aproveitamento corretamente seguidos pela impugnante. Estas compensações prescindem da apresentação de pedidos de compensação, sendo realizadas no próprio controle da contabilidade integrada de custos da impugnante. Propõe novamente a realização de diligência, caso se constate que os elementos trazidos não são suficientes para que se firme convicção dos fatos ocorridos.”

Analisada a impugnação, aquela DRJ reconheceu a decadência quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente aos meses de competência de janeiro, fevereiro e junho de 2001, janeiro, março e julho a novembro de 2002, exonerou, na íntegra o valor lançado para a competência de dezembro de 2002, e, parcialmente, para as competências de janeiro, abril e maio de 2003, em face de pagamentos não-considerados no lançamento da Cofins, bem como exonerou os valores lançados e confessados em DCTFs referentes a Cofins não-cumulativa correspondentes às competências de janeiro, fevereiro, março e outubro de 2005 e dezembro de 2006, julgando os lançamentos procedentes em parte, conforme Acórdão nº 13-21.221, datado de 27/08/2008, às fls. 643/651, sob as seguintes ementas:

“DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

É de cinco anos o prazo decadencial para constituição das contribuições sociais, consoante Súmula Vinculante nº 8, que declarou inconstitucional o art. 45 da Lei 8.212/91.

DECISÃO JUDICIAL. Não sendo parte nos litígios objetos de ações judiciais, o sujeito passivo não pode usufruir dos efeitos de decisões prolatadas, que só possuem efeitos inter partes e não erga omnes.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.

A perícia e a diligência se reservam à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde de litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probante puder ser demonstrado pela juntada de documentos.”

Por ter exonerado crédito tributário (principal e multa) em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a DRJ recorreu de ofício de sua decisão, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, art. 34, inciso I, c/c a Portaria MF nº 03, de 03/01/2008, art. 2º.

Cientificada da decisão da autoridade *a quo*, inconformada, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 658/691, requerendo, preliminarmente, uma diligência fiscal para verificar se os débitos lançados e exigidos para os anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, a título de PIS e Cofins decorrem da desconsideração dos estornos realizados em sua contabilidade e de ajustes contábeis relativos aos meses anteriores e também de compensações realizadas nos moldes previstos na legislação; e, no mérito, a sua reforma, a fim de que sejam cancelados os lançamentos, alegando, em síntese: i) impossibilidade de se exigir créditos tributários sobre outras receitas no ano-calendário de 2003, em face do julgamento do STF que considerou inconstitucional o alargamento das bases de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos da Lei nº 9.718, de 1998; ii) o não-reconhecimento dos créditos de Cofins sobre aquisição de equipamentos e pagamento de aluguéis, nos termos do artigo 3º, incisos I e IV, da Lei nº 10.833, de 2003, cujos valores foram compensados com os débitos à época; e, iii) que os débitos elencados em relação aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, na verdade, referem-se às reversões contábeis dentro do próprio período de apuração e às compensações efetuadas em razão dos créditos acumulados a título da Cofins e do PIS, sendo manifestamente inexigíveis.

Para fundamentar seu recurso expendeu extenso arrazoadado sobre: i) da Cofins exigida em relação ano-calendário 2003 – receitas estranhas ao conceito de faturamento – declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal; ii) da Cofins exigida em relação ao ano-calendário 2004 – créditos acumulados não reconhecidos pela d. autoridade fiscal; iii) da Cofins e do PIS relativos ao ano-calendário 2005 – desconsideração dos estornos realizados – desrespeito ao princípio da verdade material; iv) dos créditos tributários da Cofins e do PIS relativos aos anos calendários 2006 e 2007 – estorno de débitos dentro do período de apuração e compensações decorrentes do regime não-cumulativo; v) da diligência fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso de ofício apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

O cancelamento de parte do crédito tributário pela autoridade julgadora de primeira instância se deu: i) em face da decadência quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituir-lo, para os meses de competência de janeiro, fevereiro e junho de 2001, janeiro, março e julho a novembro de 2002; ii) do pagamento integral do valor lançado para a competência de dezembro de 2002; iii) de pagamentos parciais para as competências de janeiro, abril e maio de 2003; e, iv) da confissão, via DCTFs, dos valores referentes a Cofins não-cumulativa, correspondentes às competências de janeiro, fevereiro, março e outubro de 2005 e dezembro de 2006.

Realmente, em face do julgamento do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 45 da nº 8.212, de 1991, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário referente a contribuições sociais, no caso de PIS e Cofins, passou a ser de 05 (cinco) anos contados nos termos do CTN, art. 150, § 4º, quando houver antecipação de pagamentos, e, nos termos do art. 173, I, quando não houver.

No presente caso, comprovou-se a antecipação de pagamentos parciais, devendo ser aplicado o CTN, art. 150, §4º, conforme determinou a autoridade julgadora de primeira instância.

Já em relação à exoneração, em face de pagamentos não-considerados, quando da realização do lançamento, e da declaração dos valores da Cofins não-cumulativa nas respectivas DCTFs, nos autos estão efetivamente comprovados os pagamentos não-levados em conta pelo autuante, assim como a declaração nas respectivas DCTFs dos valores da Cofins não-cumulativa.

Dessa forma, correta a exoneração da parte do crédito tributário determinada pela autoridade julgadora de primeira instância.

O recurso voluntário interposto também atendeu aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Preliminarmente, quanto ao requerimento para se baixar os autos em diligência para a realização de perícia, visando informar se os créditos tributários lançados e exigidos para os anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, a título de PIS e Cofins, decorreram da desconconsideração dos estornos realizados e de auto compensações efetuadas pela recorrente, no presente caso, a solução do litígio prescinde de tal perícia.

Conforme demonstrado nos autos e no relatório deste julgamento, os valores lançados para os períodos de competência de janeiro de 2001 a outubro de 2004, correspondem às diferenças apuradas entre os valores declarados nas respectivas DIPJs e os informados nas DCTFs e, para os períodos de janeiro de 2005 a fevereiro de 2007, entre os valores escriturados no livro Razão e os declarados nas DCTFs.

Possíveis equívocos cometidos pela recorrente em decorrência de estornos e/ou de compensações deveriam ser comprovados, mediante a apresentação de cópias do livro Razão contendo os lançamentos dos estornos das receitas que serviram de base de cálculo para as contribuições escrituradas no naquele livro e, ainda, as DIPJs retificadoras e não por meio da perícia solicitada.

Com relação às alegadas compensações efetuadas por ela própria, no período de competência de 2005, 2006 e 2007, a auto compensação era vedada. Naquele período, a compensação de créditos financeiros contra a Fazenda Nacional com débitos fiscais próprios somente era permitida mediante a apresentação/transmissão de pedido de restituição e declaração de compensação (Per/Dcomp).

Os créditos tributários mantidos pela DRJ e contestados no recurso voluntário correspondem aos fatos geradores de: a) Cofins; competências de janeiro de 2003 a fevereiro de 2007; e, b) PIS: janeiro de 2005 a fevereiro de 2007.

No recurso voluntário, a recorrente contestou as diferenças lançadas e exigidas para os anos-calendário de: a) 2003 sob o argumento de inconstitucionalidade da ampliação da base da Cofins (fls. 668/673); b) 2004 de que o autuante não levou em conta os créditos da Cofins com incidência não-cumulativa a que tinha direito (fls. 673/676); c) de 2005,

de que os estornos das contribuições, realizados por ela, em sua contabilidade, não foram considerados para apuração das diferenças do PIS e da Cofins (fls. 676/684); e, d) de 2006 e 2007, de que os estornos de débitos das contribuições e compensações decorrentes do regime não-cumulativo não foram considerados pelo autuante.

a) ano-calendário de 2003 – ampliação da base de cálculo da Cofins

O lançamento dessa contribuição teve como fundamento a Lei nº 9.718, de 27/11/1998, que assim dispunha, *in verbis*:

“Art. 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.

(...).”

Ora, segundo estes dispositivos legais, a base de cálculo da Cofins com incidência cumulativa é o faturamento mensal da pessoa jurídica correspondente a sua receita bruta, assim entendida o total de suas receitas independentemente de suas naturezas e classificação contábil adotada, deduzidos os valores expressamente discriminados.

No entanto, especificamente quanto a outras receitas, ou seja, receitas não-operacionais – ampliação da base de cálculo – o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no âmbito dos Recursos Extraordinários nºs 357.950 e 358.273, com decisões transitadas em julgado em 5 de setembro de 2006, considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins, promovidas pela Lei nº 9.718, de 27/11/1998, art. 3º, §1º.

Também, o próprio Poder Executivo, levando-se em conta estas decisões, revogou, por meio da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 79, inciso XII (MP nº 449, de 03/12/2008), aquele parágrafo primeiro que determinava a ampliação da base de cálculo dessas contribuições.

Dessa forma, para o ano-calendário de 2003, deve ser afastada a exigência da Cofins sobre outras receitas, inclusive sobre receitas financeiras, mantendo-a somente sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

b) ano-calendário de 2004 – créditos acumulados de Cofins

Ao contrário do entendimento da recorrente, o lançamento da Cofins para o ano-calendário de 2004, assim como para os anos-calendário de 2005, 2006 e janeiro e fevereiro de 2007, bem como do PIS para 2005, 2006 e janeiro e fevereiro de 2007, foram efetuados pelo regime cumulativo, nos termos da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, e não pelo

regime não-cumulativo, nos termos das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003.

Também, conforme consta da decisão recorrida, a Cofins com incidência não-cumulativa incidente sobre receitas sujeitas à apuração por este regime, declarada pela recorrente nas respectivas DCTFs, já foi excluída do lançamento por determinação da autoridade julgadora de primeira instância.

O aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens adquiridos para revenda e sobre o pagamento de aluguéis, passíveis de desconto da contribuição apurada mensalmente, somente é possível no regime de apuração com incidência não-cumulativa.

No presente caso, conforme demonstrado e provado nos autos, as autuações foram efetuadas pelo regime com incidência cumulativa.

Assim, ao contrário do entendimento da recorrente, não há que se falar em descontos dos créditos da Cofins, apurados e reclamados por ela, sobre aquisições de equipamentos e custos com pagamento de aluguéis. Tais créditos já foram deduzidos da Cofins com incidência não-cumulativa, declarada por ela e excluída do lançamento em discussão pela autoridade julgadora de primeira instância.

c) ano-calendário de 2005 – estornos das contribuições de PIS e Cofins

As contribuições para o PIS e Cofins com incidências cumulativas são devidas sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Portanto, quaisquer estornos de contribuições, contabilizadas no Diário e Razão, decorreriam de erros na contabilização daquela receita bruta operacional.

No entanto, em momento algum, a recorrente alegou erro na contabilização e escrituração de sua receita bruta operacional naquele ano-calendário. Apenas insiste que as diferenças lançadas teriam decorrido do fato de o autuante não ter considerado os estornos de contribuições escrituradas em seu livro razão.

Caberia a ela recorrente, informar e identificar mês a mês os valores: I) da receita bruta de vendas de mercadorias e de prestação de serviços incorreta que foi contabilizada e escriturada no livro Razão e/ ou declarada nas DIPJs; II) da contribuição apurada e escriturada no livro Razão; III) do total da receita bruta operacional correta; IV) da contribuição correta; e, V) apresentar as fichas do livro razão com os lançamentos de estornos e os lançamentos retificados, bem como as cópias das DIPJs retificadas. Contudo, nada disto foi feito.

Assim, não provados erros no total da receita bruta escriturada e contabilizada, não há que se falar em exclusão de valores da contribuição lançada e exigida sob o argumento de que decorreram de estornos não-considerados pelo autuante.

d) anos-calendário de 2006 e 2007 – estornos de débitos de PIS e Cofins/compensações decorrentes do regime não-cumulativo não considerados pelo autuante.

Quanto aos alegados estornos de débitos de contribuições, aplica-se o mesmo fundamento do item “c” anterior, ou seja, a recorrente deveria ter provado erro na escrituração e contabilização da receita bruta operacional, apresentando cópias do livro razão, contendo os

lançamentos dos estornos e dos lançamentos corretos da receita bruta operacional e das contribuições, bem como as cópias das DIPJs retificadoras. A simples apresentação de planilhas não comprova os erros nem as correções. Já as alegações de compensações decorrentes do regime de apuração das contribuições com incidência não-cumulativa ficaram prejudicadas, porque, conforme já demonstrado, os lançamentos em discussão foram efetuados pelo regime com incidência cumulativa.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, rejeito a diligência solicitada, nego provimento ao recurso de ofício e dou parcial provimento ao recurso voluntário apenas e tão somente para excluir da Cofins lançada e exigida para o ano-calendário de 2003 os valores calculados sobre outras receitas, inclusive financeiras, mantendo-se os valores calculados sobre a receita bruta operacional de prestação de serviços, acrescidos das cominações legais, e, ainda, na íntegra, os créditos tributários de PIS e Cofins, lançados para os demais anos-calendário e mantidos pela autoridade julgadora de primeira instância, acrescidos das cominações legais.

José Adão Vitorino de Moraes - Relator