



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

**Processo nº** 19515.000461/2007-95  
**Recurso nº** 884.715Voluntário  
**Resolução nº** **3102-000.238 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 28 de novembro de 2012  
**Assunto** PIS/PASEP e COFINS - Falta de Pagamento  
**Recorrente** TIVIT TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 28/12/2012

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira e Leonardo Mussi.

### **Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

5. O processo em exame, composto de 43 (quarenta e três) volumes e numerado até a folha 8.545, versa sobre dois lançamentos de ofício efetuados contra o contribuinte acima pela DEFIS/SPO (antiga DEFIC/SPO) em 29/03/2007 em virtude da insuficiência de declaração e recolhimento dos débitos de Cofins e Pis relativos a diversos períodos de apuração dos anos de 2001 a 2006, demonstrada pelo autor do feito nas planilhas anexas às fls. 212/227, 231 e 233.

6. O lançamento da Cofins se acha formalizado no auto de infração anexo às fls. 250/253, cujos demonstrativos constam nas fls. 241/249; já o do Pis figura no auto de infração das fls. 264/267, cujos demonstrativos se encontram nas fls. 255/263. A autoridade fiscal lavrou ainda dois termos de constatação fiscal (fls. 211 e 230), relativos às planilhas citadas, bem como um termo de verificação fiscal (fls. 237/240), em que relata pormenorizadamente o desenrolar da fiscalização, assim como os fatos apurados.

7. O crédito tributário exigido, composto de principal, multa proporcional e juros de mora e calculado até 28/02/2007, perfaz os seguintes montantes: R\$ 11.037.816,46 no caso da Cofins (fl. 250) e R\$ 3.266.692,25 no caso do Pis (fl. 264).

8. Irresignada, a contribuinte impugnou ambos os feitos fiscais por meio dos arrazoados anexos às fls. 271/310 do volume 2 (Cofins) e 2.085/2.124 do volume 11 (Pis), cujo teor resumo a seguir. Acompanha-os copiosa documentação, a qual ocupa a maior parte das folhas numeradas de 311 a 2.084 (Cofins) e 2.125 a 3.878 (Pis).

8.1. Inicialmente argüi a nulidade da autuação, requerendo-lhe o imediato cancelamento, pelas seguintes razões:

a) Irregularidade do MPF. Afirma que, em desacordo com o art. 7º, § 1º, da Portaria SRF nº 6.087/2005 (reproduzido nas fls. 275 e 2.089), esse documento indica haver-se instaurado o procedimento fiscal para verificar tão somente o recolhimento de IRPJ, não mencionando nem o Pis nem a Cofins. Cita como subsídio, nas fls. 275/276 e 2.089/2.090, alguns acórdãos administrativos de primeira e segunda instância.

b) Falta de comprovação da ocorrência dos fatos geradores relativos às contribuições exigidas. Alega que a autoridade fiscal não descreveu de forma clara e detalhada os fatos justificativos da falta de recolhimento nem aduziu elementos de prova que a demonstrassem. Acoima de vago o relato contido nos itens XI e XII do termo de verificação fiscal (fls. 238/239), que a seu ver não faz menção a nenhum fato ou elemento específico de prova que ateste a referida infração. Citando diversos princípios jurídicos — dentre eles os da legalidade, da ampla defesa, do contraditório e da verdade material — assevera caber à Administração o ônus da prova no procedimento administrativo, a qual não pode invertê-lo a seu alvedrio, como fez a autoridade fiscal, que, em vez de demonstrar a ocorrência do fato gerador, intimou a impugnante a “*comprovar com documentos hábeis e idôneos a falta (sic) de recolhimento da Cofins e do Pis*” (fls. 279 e 2.093). Invocando a autoridade de dois doutrinadores (fls. 281/282 e 2.095/2.096), acrescenta que, se no processo judicial há a supremacia do princípio da verdade formal (cabendo às partes provar o alegado, dado o conflito de interesses), opera no processo administrativo o princípio da verdade material, que obriga o Fisco a demonstrar a legalidade de sua invasão em patrimônio alheio. Conclui que os lançamentos em apreço, “*sem a verificação da ocorrência do fato gerador, sem elementos de prova e sem a plena descrição dos fatos*” (fls. 279 e 2.093), padecem de nulidade, visto não possuírem os requisitos obrigatórios e essenciais.

c) Equívocos cometidos na fixação das bases de cálculo da Cofins e do Pis. Observa que, sem prejuízo dos fatos acima expostos, os quais, por si sós, já evidenciam a nulidade dos lançamentos em apreço, a autoridade fiscal — afirmando haver-se apoiado nas declarações (DCTF, DIPJ, DACON, etc.) e balancetes da empresa, bem como em guias de recolhimento — “*apurou valores de receitas em total desacordo com a escrituração contábil da Impugnante*” (fls. 286 e 2.100). Procura demonstrar essa asserção valendo-se das planilhas constantes nas fls. 287/290 e 2.101/2.104, nas quais aponta supostas discrepâncias entre as receitas apuradas pela fiscalização e aquelas extraídas de seus balancetes de verificação, juntados aos autos em cópia

simples sob o título “**doc. 28**” — fls. 1.169 (vol. 6) a 2.084 (vol. 11) e fls. 2.963 (vol. 15) a 3.878 (vol. 20).

d) Invalidez da inclusão de “outras receitas” (receitas financeiras) nas bases de cálculo da Cofins e do Pis. Assevera que as receitas relacionadas nas fls. 291 e 2.105, por não comporem o conceito de faturamento, foram incluídas indevidamente nas bases de cálculo dessas contribuições, uma vez que o art. 3º da lei nº 9.718/98, que lhes ampliou a base de cálculo, tem sido reiteradamente declarado inconstitucional pelo STF, como atestam os arestos citados nas fls. 293/295 e 2.107/2.109. Acrescenta que, segundo já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, “*os órgãos administrativos judicantes não somente podem, como devem deixar de aplicar norma inconstitucional*” (fls. 293 e 2.107), cabendo ao Conselho de Contribuintes orientar-se de acordo com a decisão do STF sobre a matéria.

8.2) Invocando jurisprudência do STJ (fls. 284 e 2.098) e do Conselho de Contribuintes (fls. 285 e 2.099), procura demonstrar, em ligeira dissertação, que os fatos geradores ocorridos no período de julho de 2001 a março de 2002 já haviam sido atingidos pela decadência antes mesmo que a defendente tomasse conhecimento dos lançamentos ora impugnados, o que ocorreu apenas em 30/03/2007.

8.3) Insurge-se contra a apuração do Pis e da Cofins pelo regime não-cumulativo, afirmando que as receitas decorrentes de contratos de longo prazo a preço predeterminado deveriam ser tributadas pelo regime cumulativo em virtude do disposto nos arts. 10, XI, b, e 15, V, da lei nº 10.833/2003. A fim de exemplificar sua assertiva, apresenta, sob o título “**doc. 7**”, cópias de alguns contratos nas fls. 409 (vol. 3) a 1.089 (vol. 6) e 2.223 (vol. 12) a 2.883 (vol. 15).

8.4) Acrescenta que, a prevalecer o regime não cumulativo, adotado nos lançamentos em exame, seria necessário levar em conta os créditos de Pis e Cofins a que tem direito, nos termos do art. 3º da lei nº 10.637/2002 e do art. 3º da lei nº 10.833/2003, os quais não foram considerados pela autoridade fiscal.

8.5) Afirma ser indevido o agravamento da multa de ofício em virtude das seguintes razões:

a) Observa que, por estear-se no art. 46 da lei nº 9.430/96, já expressamente revogado pela MP nº 351/2007, a multa agravada de 112,5% não possui fundamento legal. Conclui daí ser necessário afastar-lhe a aplicação, “*sob pena de flagrante afronta ao princípio da legalidade*” (fls. 299 e 2.113). Cita, a título de exemplo, um aresto do Conselho de Contribuintes (fls. 298/299 e 2.112/2.113).

b) Esclarecendo que a aplicação da multa agravada se deve à falta de atendimento da intimação recebida em 16/11/2006 (“**doc. 17**” — fls. 1.121/1.122 do vol. 6 e fls. 2.915/2.916 do vol. 15), alega como justificativa a exigüidade do prazo concedido (5 dias) e a dificuldade de elaborar ou localizar os documentos solicitados. Acrescenta que, ao ser reintimada em 18/12/2006 (“**doc. 18**” — fls. 1.123/1.125 do vol. 6 e fls. 2.917/2.919 do vol. 15), atendeu a intimação prontamente no prazo de 5 dias fixado pelo Fisco (“**doc. 19**” — fls. 1.126/1.127 do vol. 6 e fls. 2.920/2.921 do vol. 15). No intuito de demonstrar a “*plena e absoluta regularidade de sua conduta durante o procedimento de fiscalização*” (fl. 300), lista a seguir, nas fls. 300/302 e 2.114/2.116, as intimações recebidas da autoridade fiscal, bem como as respostas que lhe apresentou, juntando aos autos esses documentos sob os títulos “**docs. 8 a 27**” (fls. 1.090/1.168 do vol. 6 e fls. 2.884/2.962 do vol. 15). Declara que tanto a lista quanto a documentação apresentada demonstram haver atendido todas as intimações recebidas no decurso da ação fiscal, não tendo havido portanto falta de cooperação de sua parte. Em remate, assinala que o próprio Conselho de Contribuintes reconhece a necessidade de afastar a

multa agravada quando não se comprove o dolo do contribuinte, como atesta o acórdão citado nas fls. 303 e 2.117.

c) Assevera que, embora somente se justifique a aplicação da penalidade agravada na hipótese de haver *“estreita e indissociável ligação entre a informação ocultada pelo contribuinte e o crédito tributário constituído pela autoridade administrativa”* (fls. 304 e 2.118), não se vislumbra no caso nenhuma ligação entre os documentos solicitados na intimação de 16/11/2006 (esclarecimentos relativos à DIPJ e mapas de liquidação de “vendors”) e os lançamentos em apreço, baseados, segundo afirma o próprio auditor fiscal, nas DCTF, balancetes e guias de recolhimento relativas ao período autuado. Conclui daí não haver praticado nenhum ato que pudesse haver influenciado ou dificultado a ação fiscal.

8.6) Discorrendo longamente sobre a matéria e invocando jurisprudência do STJ (fls. 308 e 2.122), contesta a utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios, procedimento a seu ver flagrantemente ilegal e inconstitucional. Reitera ainda que o tribunal administrativo tem competência para examinar questões de legalidade e constitucionalidade, consoante o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, já mencionado anteriormente.

8.7) Encerrando o arrazoado, requer se julguem integralmente improcedentes ambos os autos de infração, protestando *“provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sobretudo pelos documentos que seguem anexos, bem como pela juntada de outros documentos que se façam necessários”* (fls. 309 e 2.123), tudo nos termos do art. 15 e seguintes do decreto nº 70.235/72 (PAF).

9. Tendo em vista a necessidade de sanear as lacunas existentes na instrução processual e elucidar algumas dúvidas suscitadas pelos argumentos da defendente, conforme assinalei à época no despacho anexo às fls. 3.912/3.916 (volume 20), o então presidente desta Turma de Julgamento autorizou a devolução dos autos à DEFIS/SPO para que esse órgão, dentre outras providências, intimasse o contribuinte a regularizar sua representação processual, verificasse a veracidade das novas bases de cálculo que ele apresentara nos quadros das fls. 287/290 (Cofins; vol. 2) e 2.101/2.104 (Pis; vol. 11) e, finalmente, informasse se o regime adotado para apurar essas contribuições estava de fato correto em face da legislação de regência.

10. Os autos foram encaminhados ao próprio autor do feito, o qual, tomando apenas parte das providências solicitadas, apresentou, em relatório anexo às fls. 4.922/4.925 (volume 25), um resumo dos fatos apurados no decurso da diligência, informando em síntese que a impugnante não conseguira comprovar documentalmente as novas bases de cálculo e que parte da documentação por ela fornecida estava em idioma estrangeiro, em desacordo com o art. 269 do RIR/99.

11. Cientificada do teor do relatório, a defendente apresentou manifestação nas fls. 4.932/4.953 (volume 26), na qual externa sua discordância em relação aos resultados da diligência, alegando que a autoridade fiscal, em desacordo com o disposto no art. 38 da lei nº 9.784/99 (reproduzido na fl. 4.938), não teria apreciado os documentos já apresentados em atendimento a suas intimações nem justificado a conclusão de que as bases de cálculo empregadas nos autos de infração estariam em conformidade com a contabilidade da empresa. Salienta que tal fato evidencia a nulidade da instrução levada a cabo pelo autuante. À vista disso, requer se analisem esses documentos, bem como a documentação complementar que acompanha sua manifestação, anexa às fls. 4.953/5.411 (volumes 26 a 28). Trata-se, segundo ela, de documentos exigidos em intimação expedida no curso da diligência, os quais não apresentara à época em virtude do *“elevado grau de dificuldade na localização e organização dos documentos solicitados”* (fls. 4.936). Requer também se apreciem os

novos esclarecimentos que apresenta nas fls. 4.939/4.949 e se cumpram as demais providências solicitadas no despacho das fls. 3.912/3.916, em relação às quais não foi intimada.

12. Dadas as questões suscitadas pelo contribuinte e a persistência de algumas lacunas na instrução do processo, este foi baixado em diligência novamente, por meio do despacho proferido nas fls. 5.414/5.417 (volume 28), para que o órgão fiscalizador tomasse as seguintes providências:

Renumerar o processo, tendo em vista a existência de uma folha não numerada entre as folhas 4.952 e 4.953 (volume 26);

Reintimar o contribuinte a regularizar sua representação processual;

Verificar se têm respaldo na contabilidade do contribuinte as bases de cálculo apresentadas nos quadros das fls. 287/290 do volume 2 (Pis) e 2.101/2.104 do volume 11 (Cofins), levando em conta os novos documentos por ele fornecidos (fls. 4.953/5.411);

Informar se as bases de cálculo utilizadas nos lançamentos incluem receitas oriundas dos contratos de longo prazo mencionados no art. 10, XI, b, da lei nº 10.833/2003 (contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, firmados antes de 31/10/2003 e com prazo superior a 1 ano);

Sendo afirmativa a resposta, elaborar um demonstrativo, discriminando por período de apuração essas receitas e os créditos correspondentes que não tenham sido utilizados pelo contribuinte nem considerados na autuação, nos termos do art. 3º da lei nº 10.637/2002 e do art. 3º da lei 10.833/2003;

Emitir parecer conclusivo sobre os fatos apurados.

13. Recebendo novamente o processo, o autor do feito levou a cabo segunda diligência e elaborou o relatório anexo às fls. 7.687/7.689 (volume 39), no qual relata em síntese que:

o processo foi renumerado;

a defendente regularizou sua representação processual;

*“as receitas oriundas de contratos de longo prazo mencionadas no art. 10, XI, b, da Lei nº 10.833/2003, foram consideradas para fins de cálculo do PIS e da COFINS como cumulativas e, devidamente recalculadas conforme demonstrativos anexos”* (fl. 7.688);

os créditos que o contribuinte possui, tendo sido declarados em DACON, já haviam sido considerados quando da lavratura dos autos de infração;

a impugnante comprovou documentalmente parte das diferenças que apontara (veja-se resumo nas fls. 7.688/7.689, itens “5.a” a “5.i”);

para melhor elucidação, elaborou as planilhas anexas às fls. 7.690/7.714, as quais fazem parte integrante do despacho.

14. Cientificada do teor do relatório, a impugnante apresentou manifestação nas fls. 7.716/7.719 (vol. 39) e 7.722/7.726 (vol. 40), cujo teor resumo a seguir.

Assinala que o autor do feito, reconhecendo a existência de equívocos nas bases de cálculo utilizadas, os corrigiu e recalculou o crédito tributário, apurando o montante supostamente devido de R\$ 946.681,83, como se observa na planilha anexa à fl. 7.714.

Adverte, todavia, que tal montante é indevido, visto corresponder em parte a crédito tributário abarcado pela decadência e em parte a “receitas não incluídas na base de cálculo do PIS e COFINS cumulativo (Lei nº 9.718/98)” (fl. 7.718).

Retoma a discussão da decadência, reafirmando que ela teria atingido os fatos geradores ocorridos no período de julho de 2001 a março de 2002.

Discorre sobre a invalidade da inclusão das chamadas “outras receitas” na base de cálculo do Pis e da Cofins, valendo-se dos mesmos argumentos que já apresentara nas impugnações. Acrescenta que a orientação do STF sobre essa matéria já vem sendo aplicada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como atestam os acórdãos citados nas fls. 7.724/7.725.

Informa que grande parte das “outras receitas” é oriunda da renegociação de contratos de “leasing” ocorrida em agosto de 2002, estando claramente fora do campo de tributação legal do Pis e da Cofins;

Anexa cópias dos referidos contratos às fls. 7.756/7.919 (volume 40) e 7.922/8.106 (volume 41), parte deles em inglês, observando que juntará posteriormente tradução juramentada.

15. Por fim, em princípios de janeiro do ano corrente, quando os autos já se achavam nesta Turma de Julgamento, a impugnante apresentou a petição das fls. 8.112/8.117 (volume 42), na qual tece as seguintes considerações:

Informa estar juntando, sob o título “**doc. 1**” (fls. 8.119 do vol. 42 a fls. 8.533 do vol. 43), tradução juramentada dos contratos apresentados quando da entrega da manifestação das fls. 7.716/7.726, os quais se referem à renegociação de operações de arrendamento mercantil (*leasing*) realizada em agosto de 2002.

Observa que, segundo as planilhas elaboradas pelo auditor fiscal, reproduzidas sob o título “**doc. 2**” (fls. 8.534/8.535 do vol. 43), as receitas provenientes dessa renegociação, classificadas como “outras receitas” perfazem o montante de **R\$ 13.876.661,47** — ao qual corresponde, a título de Pis e Cofins devidos, a importância total de R\$ 506.214,77.

No entanto — alega — tais valores não podem ser considerados como receita para fins de incidência do Pis e da Cofins porque se devem a mero ajuste contábil decorrente do estorno de despesas relativas aos contratos de “leasing”, o qual realizou em virtude da renegociação dos valores devidos e da liquidação dessas operações, que foram convertidas em operações de compra e venda.

A seguir, nas fls. 8.114/8.116, descreve de forma pormenorizada os lançamentos resultantes do aludido ajuste, anexando, a título de subsídio, dois quadros demonstrativos (“**doc. 4**” — fls. 8.537/8.538 do vol. 43).

Conclui daí que a parcela de **R\$ 13.459.576,47** lançada como outras receitas não pode ser considerada base de cálculo do Pis e da Cofins, visto tratar-se de receita meramente escritural, ou seja, que visa apenas à anulação de despesas registradas anteriormente.

Esclarece que a outra parcela, no valor de **R\$ 385.665,12**, que também lançou a crédito em “outras receitas”, se deve à baixa de contratos de financiamento celebrados

com o Banco Citybank, como atestam os documentos intitulados “*Accounts Payable Trial Balance*” e “*Account Analysis Report*” (“**doc. 5**” — fls. 8.539/8.543 do vol. 43). Acrescenta tratar-se de ganho apurado na renegociação do contrato de financiamento, o que também impossibilita a incidência do Pis e da Cofins, “*já que não se trata de receita operacional da Requerente*” (fl. 8.116).

Afirma que o valor restante considerado pela autoridade fiscal (**R\$ 31.419,88**) tampouco poder ser incluído na base de cálculo dessas contribuições, visto tratar-se de mera receita de juros, ou seja, receita financeira, como demonstra o documento intitulado “*Razão de outras Receitas Agosto 2002*” (“**doc. 6**” — fl. 8.544 do vol. 43).

Concluindo o raciocínio, assevera que, como as receitas descritas nos itens “e”, “f” e “g” acima — as quais perfazem o montante de **R\$ 13.876.661,47** citado no item “b” supra — não decorrem da venda de mercadorias e/ou serviços, é ilegítima sua tributação pelo Pis e pela Cofins.

Finalmente, reitera o pedido de correção das planilhas apresentadas pela autoridade fiscal nas fls. 7.690/7.714 para que se excluam os valores indevidos relativos ao crédito tributário abarcado pela decadência e às receitas não incluídas na base de cálculo do Pis e da Cofins cumulativos.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO. Em se verificando que o contribuinte não declarou nem recolheu parte dos débitos apurados com base em sua escrita contábil e fiscal, cabe à autoridade tributária lançá-los de ofício.

**BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO.** Com o advento da lei nº 9.718/98, a base de cálculo da Cofins passou a abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade ou da classificação contábil adotada.

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.** Sempre que o contribuinte deixar de atender, no prazo fixado, intimação para prestar esclarecimentos, ficará sujeito à aplicação de multa agravada.

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.** Procede a cobrança de encargos de juros com base na Taxa SELIC, visto estar amparada em lei (art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO. Em se verificando que o contribuinte não declarou nem recolheu parte dos débitos apurados com base em sua escrita contábil e fiscal, cabe à autoridade tributária lançá-los de ofício.

**BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO.** Com o advento da lei nº 9.718/98, a base de cálculo do Pis passou a abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade ou da classificação contábil adotada.

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.** Sempre que o contribuinte deixar de atender, no prazo fixado, intimação para prestar esclarecimentos, ficará sujeito à aplicação de multa agravada.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. Procede a cobrança de encargos de juros com base na Taxa SELIC, visto estar amparada em lei (art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS. As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no exercício do controle difuso de constitucionalidade não vinculam senão as partes litigantes, produzindo efeitos *erga omnes* apenas na hipótese de o Senado Federal emitir resolução suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. Não compete ao julgador da esfera administrativa a análise de questões que versem sobre a constitucionalidade de norma legal regularmente editada.

LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCABIMENTO. Somente se reputa nulo o lançamento na hipótese prevista no art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72.

CITAÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA. No julgamento de primeira instância, a autoridade julgadora observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada ao entendimento firmado pelo órgão julgador de segunda instância.

Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 MPF. FINALIDADE E ALCANCE. O MPF (Mandado de Procedimento Fiscal), sendo mero instrumento de controle da Administração Tributária, não tem o condão de comprometer a validade do ato administrativo de lançamento, o qual se rege pelo CTN, que prevalece sobre quaisquer normas de caráter infralegal.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. A intimação para que o contribuinte justifique as diferenças apontadas pelo autor do feito não implica inversão do ônus da prova, quando se verifica que a referida autoridade, observando o princípio da verdade material, as apurou por meio do exame da escrita da empresa e de outros elementos por esta fornecidos no curso da fiscalização.

AÇÃO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se apenas ao processo administrativo tributário, tendo em vista que o procedimento de fiscalização tem natureza inquisitória, nos moldes do inquérito policial.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 DECADÊNCIA. No que respeita às contribuições sociais, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é de 5 anos, consoante a Súmula Vinculante nº 8, que declarou inconstitucional o art. 45 da lei nº 8.212/91. Segundo o Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, havendo pagamento antecipado da contribuição — ainda que parcial — o termo *a quo* será a data de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN. Por outro lado, não havendo pagamento ou verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o início do prazo decadencial se dará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, conforme dispõe o art. 173, I, do referido código.

SÚMULAS VINCULANTES. OBSERVÂNCIA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. A Administração Pública está sujeita à estrita observância das súmulas

vinculantes editadas pelo STF, devendo dar-lhes imediato cumprimento a partir de sua publicação, como dispõem o art. 103-A da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004, e o art. 2º da Lei nº 11.417/2006.

PARECERES DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). FORÇA NORMATIVA. Os pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, quando aprovados pelo Ministro da Fazenda, adquirem força normativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sujeitando este órgão à rigorosa observância das normas neles contidas.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Por sua vez, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício da decisão que exonerou crédito tributário em valor superior ao limite de alçada.

Reafirma entendimento de que o Auto de Infração é nulo, pela falta de requisitos obrigatórios à constituição do crédito tributário – indicação do fato gerador, comprovação, descrição dos fatos. Considera ter havido indevida inversão do ônus da prova, ante a falta de demonstração do fato “*ou mesmo a um específico elemento de prova que atestem que a Recorrente procedeu à falta de recolhimento da exação fiscal em questão*”.

Invalidade da inclusão de Outras Receitas na base de cálculo do PIS e da COFINS, em vista da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo introduzido pela Lei 9.718/98. Além do mais, que em agosto de 2002 a base de cálculo no montante de R\$ 13.876.661,47 corresponde a estorno de despesas de *leasing* lançadas em sua contabilidade, mas não realizadas. Explica.

Nesse sentido, o somatório das despesas de leasing até então incorridas pela Recorrente (R\$ 33.711.890,53) foi registrado como despesa com base no princípio contábil da competência, sendo que, desse montante, R\$ 20.312.314,06 já havia sido pago e o restante (R\$ 13.459.576,47) já era devido (doc. 03 da petição de fls. 8.112/8.117).

Em Agosto de 2002, todavia, verificou-se a ocorrência de um fato superveniente, qual seja, uma transação na qual foram renegociados os valores devidos e liquidadas as operações de leasing.

E que o valor de R\$ 385.665,12, também foi lançada a crédito em "outras receitas" decorre de uma baixa dos contratos de financiamento junto ao Banco Citibank, motivada pela renegociação do contrato de financiamento, não se constituindo em receita operacional. Por fim, que o valor de R\$ 31.419,88, “*tampouco pode ser considerado na base de cálculo dessas contribuições, por se tratar apenas de receita de juros*”.

Indevido agravamento da multa de ofício, por (i) ter sido fundamentada em dispositivo legal revogado; (ii) ter atendido integralmente a todas as intimações e (iii) inexistir qualquer relação entre o fato utilizado como fundamento para aplicação da multa e o crédito tributário constituído.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/12/2012 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 13/02/2013 por

or LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 28/12/2012 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 19/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

A preliminar de nulidade do Auto de Infração não merece ser acolhida.

De se observar, inicialmente, que não foi reproduzido em sede de Recurso a alegação de nulidade decorrente de irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, apenas pela ausência de requisitos obrigatórios à constituição do crédito tributário, quais sejam, a indicação do fato gerador, a comprovação do ilícito e descrição dos fatos.

A falta apontada pela defesa relaciona-se à condução do procedimento, pela intimação dirigida ao sujeito passivo, solicitando que justificasse as diferenças apontadas pela Fiscalização Federal, com base na documentação que lhe fornecera no curso da ação fiscal. Tal foi considerado pela defesa indevida inversão do ônus da prova.

Como é de sabença, a comprovação do fato é ônus de quem alega. A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa assim a responsabilidade.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No entanto, na relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado essa máxima requer a observação de certas particularidades. No direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos passíveis de comprovação. A guarda não constitui obrigação do Erário e não integra a natureza das relações fisco-contribuinte. Nem mesmo se pode falar em pacto formal do fato constitutivo do direito.

A comprovação do fato jurídico tributário depende, em regra geral, de que o administrado apresente os documentos que a legislação fiscal o obriga a produzir e manter ou reconheça sua ocorrência em declaração prestada à autoridade pública. Não há razão, portanto, para que se fale em inversão do ônus da prova. A Fiscalização efetuou os levantamentos com base na documentação apresentada pela empresa. Uma vez que apurou saldo a pagar, intimou o contribuindo a prestar esclarecimentos, sob pena de constituição do crédito em Auto de Infração. É o que se constata do excerto abaixo, extraído do Termo de Constatação às folhas 232 do processo. À folha 233 consta a planilha (anexo) com os cálculos da diferença apurada.

1) De acordo com o quadro demonstrativo anexo em 1 (uma) folha que fica fazendo parte integrante deste Termo de Constatação, foi apurado falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento do Programa de Integração Social - PIS nos períodos de Janeiro de 2006 a Dezembro de 2006, conforme valores indicados no referido quadro na coluna diferença apurada.

2) A verificação foi realizada através de análise das guias de recolhimentos dos DARF verificados no Sistema da SRF, DCTF, DACON e, valores escriturados nos livros comerciais, fiscais e valores informados na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica.

INTIMAMOS o Contribuinte acima identificado a, no prazo de 5 (cinco) dias a contar da data do recebimento desta, confirmar ou, se for o caso, comprovar com documentos hábeis e idôneos a falta de recolhimento do PIS dos referidos períodos.

No caso de não atendimento a esta INTIMAÇÃO, os valores constantes no demonstrativo anexo, serão objetos de lançamento em Auto de Infração.

Passo ao mérito.

Assiste razão à recorrente na parte em que alega inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo introduzido pela Lei 9.718/98.

A Lei 9.718/98 promoveu o alargamento na base de cálculo, incluindo na base tributável toda e qualquer receita independentemente de sua classificação contábil, nos seguintes termos.

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.

A inconformidade dos contribuintes alcançados pelo alargamento levou o assunto ao Poder Judiciário. A matéria terminou por ser decidida pelo Supremo Tribunal Federal, considerada como de repercussão geral, nos seguintes termos.

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso

Dispõe o artigo 62-A do Regimento Interno deste Conselho, conforme alteração introduzida pela Portaria 586/2010, que as matérias de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte.

"Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes."(AC)

A conclusão é de que a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 585.235 é de observação obrigatória nos litígios que versem sobre o assunto.

Sobrevém, então, questão sobre os o preciso efeito da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Isso por que, a despeito da declaração de inconstitucionalidade do parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98, cujos efeitos tributários serão melhor examinadas adiante, a alteração introduzida pelo caput do artigo 3º, com possível repercussão na definição da base imponible das Contribuições, e todos os demais critérios de apuração especificados nos parágrafos subsequentes do mesmo artigo não foram em nenhum momento considerados inconstitucionais nem revogados.

Para melhor decidir a lide, fundamental revisitar os acontecimentos em torno do evento em exame.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP estava definida na Lei Complementar 07/70 e a da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, como sendo essa o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. A tentativa de redefini-la veio com a Lei 9.718/98, que embora tenha mantido o faturamento como sendo a base de cálculo da Contribuição, incluiu em seu conceito toda a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

O problema adveio do fato de a Constituição Federal, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 20 de dezembro de 1998, determinar em seu artigo 195, inciso I, que a seguridade social fosse financiada por contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. O texto antes e depois da EM 20/98.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:



seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. – grifamos.

7. Ainda no universo semântico normativo, faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) “por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas”. A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia “será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos” (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras, verbis:

A questão, é claro, foi analisada pelos demais Ministros integrantes da Suprema Corte. Os apontamentos a seguir, extraídos do Voto proferido nos autos do RE 346.084 pelo Ministro Ilmar Galvão, trazem esclarecimentos de grande relevo sobre o tema.

O recorrente considera que tais precedentes não seriam aplicáveis ao caso, haja vista que o STF teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

Tal leitura não é correta. A Corte, ao admitir tal equiparação, em verdade assentou a legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta, não estabelecendo a vinculação pretendida pelo recorrente em relação às operações de venda.

Ao contrário do que pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional.

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis.

Não fosse assim, teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário. Por meio da Lei Complementar nº 71, teriam aqueles legisladores fixado uma interpretação dotada da mesma hierarquia da norma constitucional, interpretação esta que estaria infensa a qualquer alteração, sob pena de inconstitucionalidade.

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional.

Com efeito, embora o assunto venha recebendo diferentes interpretações, acredito que, uma vez que reconhecida a constitucionalidade do caput do artigo 3º, insofismável distinguir que, segundo disposição literal de Lei, a base de cálculo, que até então esteve expressa como receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza passou a constar, simplesmente, como de receita bruta.

Em tais circunstâncias, parece-me mais do que razoável a interpretação de que a modificação considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal diga respeito exclusivamente à inclusão, indistintamente, da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tal como ampliava o parágrafo primeiro.

E não passa despercebido o fato de que a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 02/98 teve por escopo justamente permitir que a receita fosse alcançada pelas contribuições para o financiamento da seguridade social. Ao observador desatento pareceria inadmissível cogitar que a receita bruta já tivesse se tornado a base de cálculo antes da EM 20, quando justamente ela parece ter introduzido tal possibilidade no mundo jurídico. Contudo, o que precisa ficar claro é que a base impositiva das Contribuições ao tempo das Leis Complementares nº. 70/91 e 07/70 já estava definida como receita bruta, embora restrita àquela decorrente das vendas de mercadorias e serviços.

A modificação rejeitada pela decisão tomada no âmbito do Supremo Tribunal Federal foi a que ampliou a base de cálculo das Contribuições para além do faturamento, limitação fixada no texto constitucional, incluindo deliberadamente toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica. Não me parece que a intenção tenha sido de restringir a base de cálculo à receita proveniente do faturamento oriundo de determinadas atividades empresariais, como desejam os que defendem a sua circunscrição à receita da venda de bens e de serviços.

Embora em muitas decisões os Ministros do Supremo Tribunal Federal tenham reproduzido tal definição, fica claro das manifestações antes transcritas que seu fundamento nunca foi “*a constitucionalização eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional*”, e que não “*havia um específico conceito constitucional de faturamento*”, cabendo ao legislador fixá-lo.

Mas não é somente na interpretação acima defendida que esse entendimento encontra respaldo. Como dito de início, a declaração de inconstitucionalidade alcançou exclusivamente o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 9.718/98, do que resulta que não somente o caput do artigo, mas toda a regulamentação superveniente deixou de ser atingida e permanece em vigor.

Considerado isso tudo, emerge a necessidade de que o procedimento fiscal leve em conta a origem da receita da pessoa jurídica na apuração da base de cálculo das Contribuições, de tal sorte a identifica-la como decorrente de suas atividades típicas ou não.

No caso concreto, a teor do excerto do Voto condutor da decisão de piso, abaixo reproduzido, essa discriminação não foi feita.

58. Com efeito, a partir de 1º de fevereiro de 1999, quando entraram em vigor os arts. 2º e 3º da lei nº 9.718/98, as contribuições em apreço passaram a apresentar uma base de cálculo universal, que corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade ou da classificação contábil adotada. O texto desses dispositivos reproduzido abaixo corresponde à redação vigente à época dos fatos geradores.

[...]59. Assim, ambas as contribuições passaram a incidir sobre qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, inclusive receitas financeiras, ressalvadas as receitas taxativamente previstas no § 2º do art. 3º. Inconformados com essa ampliação da base de cálculo, vários contribuintes recorreram ao Poder Judiciário, obtendo não raro decisões favoráveis, as quais todavia somente produziram efeitos entre as partes.

60. Tampouco possuem caráter vinculante os acórdãos do STF mencionados pelo sujeito passivo nas fls. 293/295 e 2.107/2.109, visto que essa corte os proferiu no exercício do controle difuso de constitucionalidade, em que seus pronunciamentos carecem de efeito erga omnes. Para que produzissem tal efeito, vinculando a Administração Pública, seria necessário o concurso do Senado da República, órgão a que incumbe, nos termos do art. 52, X, da atual Carta Magna, emitir resolução suspendendo expressamente a execução da norma declarada inconstitucional na via difusa.

61. Assim, cabe à autoridade administrativa ater-se ao fiel cumprimento da norma ora impugnada até que seja retirada do mundo jurídico por outra superveniente ou por ato do STF ou do Senado Federal dotado de força vinculante.

Assim, vejo necessidade que sejam apartadas as receitas do sujeito passivo decorrentes de suas atividades próprias daquelas a ela não vinculadas. Como o trabalho fiscal se desenvolveu quando o parágrafo do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 ainda não havia sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral, nenhum esforço foi feito com vistas ao enquadramento das receitas como decorrentes ou não das atividades típicas da empresa.

Para o melhor deslinde do litígio, VOTO pela CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a Fiscalização Federal identifique a origem das receitas especificadas nas planilhas de fls. 7.690/7.714 do processo, informando, em parecer fundamentado, se as atividades das quais decorrem estão, segundo entendimento do Fisco, incluídas dentre atividades-fim da sociedade empresária.

Após, dê-se ciência ao sujeito passivo, e abra-se prazo de dez dias para manifestação.

Atendida a diligência, o processo deve retornar a este Colegiado para decisão final.

Sala de Sessões, 28 de novembro de 2012.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.