



**Processo nº** 19515.000683/2009-70  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** **3201-010.009 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de novembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ROCKWELL AUTOMATION DO BRASIL LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003, 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/06/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004, 01/01/2005 a 28/02/2005

**DECADÊNCIA.**

É de cinco anos o prazo de que a RFB dispõe para constituir o crédito tributário, contados, no caso de ter havido recolhimento e não ter ocorrido simulação, fraude ou conluio, da data do fato gerador.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DIVERGÊNCIA ENTRE DCTF/RECOLHIMENTOS X ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO.**

Revela-se improcedente o auto de infração em razão da insubsistência de seu fundamento, quando não comprovadas as diferenças entre os valores confessados em DCTF/recolhidos e aqueles constantes da escrituração contábil que teriam motivado o lançamento de ofício do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado(a)), Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício de fls. 447 em face da exoneração integral ocorrida no âmbito da DRJ/SP nas mesmas fls. 447 que decidiu pela procedência da Impugnação de fls. 135 apresentada em oposição ao Auto de Infração de Cofins de fls. 125.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no montante total de R\$ 3.484.874,68 (fls. 121/128 – a numeração de referência é sempre a da versão digital do processo) referente aos períodos de apuração outubro/2003, janeiro/2004, abril/2004, junho/2004 a agosto/2004, outubro/2004, janeiro/2005 e fevereiro/2005.

O autuante, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 118/119, assim fundamenta a lavratura do auto de infração:

I – DOS FATOS O contribuinte acima identificado, através do Termo de Intimação, de 28/05/2008, recebido em 29/05/2008, por via postal, foi intimado a apresentar meios magnéticos, planilhas e disquetes preenchidos referentes às Verificações Obrigatórias.

Em 08/07/2008 foi intimado, via postal com ciência em 17/07/2008, a apresentar novamente, disquetes e planilhas preenchidos, já que os disquetes apresentados inicialmente não continham registros ou não abriam.

Após análise dos meios magnéticos e fazendo o cotejamento dos dados disponíveis com as informações disponíveis nos disquetes e no dossiê eletrônico constante dos cadastros da RFB, o contribuinte foi intimado em 29/09/2008, via postal com o AR de recebimento em 30/09/2008, a justificar as diferenças apuradas, não o tendo feito até a presente data.

Tendo em vista o exposto, constatamos que o contribuinte fiscalizados efetuou recolhimento insuficiente de COFINS, de acordo com planilha em anexo, cujo cotejamento foi realizado de acordo com os valores declarados nas DCTF's, os valores registrados na contabilidade e os DARF's recolhidos.

Cientificada dos autos de infração em 11/03/2009 (fl. 131), a contribuinte apresentou impugnação em 13/04/2009 (fls. 133/153), na qual alega que:

- procurando atender à intimação que lhe foi feita de justificar as diferenças encontradas no cotejo entre sua escrituração e os valores declarados em DCTF e recolhidos, elaborou demonstrativo que, juntamente com documentação de suporte, lhe foi devolvida pela auditora fiscal, em 14/03/2009, sob a alegação de que não estava assinada;
- o auto de infração padece de insanável vício formal, visto que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que suportou a ação fiscal não abrange a Cofins em seu escopo, o que cerceou seu direito de defesa no curso da fiscalização;
- o crédito tributário pertinente aos períodos de apuração encerrados antes de março/2004 encontrase definitivamente extinto pelo instituto legal da decadência, nos termos do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional;
- não foram examinadas pela fiscalização as bases de cálculo da contribuição social e muito menos houve a verificação da adequação da tributação das receitas da empresa ou da tomada de seus créditos;
- em sua contabilidade (Livro Razão) é possível ver o lançamento do valor devido da Cofins – nota fatura a nota fatura – por meio das contas de passivo (436113) e sua contrapartida na conta de resultado;
- o auto de infração apenas aponta uma suposta divergência entre valores constantes (também supostamente)

em sua contabilidade e aqueles informados nas DCTFs sem, contudo, indicar quais seriam esses valores, onde eles constam na contabilidade da empresa e quais foram os critérios utilizados pela fiscalização.

Assim, não é possível saber a motivação do lançamento de ofício ou a origem dos valores lançados. A fiscalização deveria ter seguido o disposto no inciso III do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, sendo que a descrição do fato deve sempre ser específica, e não genérica. Por isso, é certo que foi tolhido o direito de defesa da contribuinte; • pelo cotejo elaborado pela auditora fiscal, em vários períodos de apuração fiscalizados há saldo credor de Cofins, o que foi desconsiderado na apuração para o lançamento ora guerreado.

Quanto ao mérito, a impugnante faz as seguintes considerações a respeito das diferenças apuradas pela autuante e que resultaram na constituição do crédito tributário de ofício:

[a auditora fiscal] decidiu apenas confrontar os valores declarados pela Impugnante nas DCTFs com supostos valores contabilizados de COFINS, sem checar as respectivas bases de cálculo, o que dariam a segurança de cumprimento do dever de buscar a verdade material pelo valor efetivamente devido de COFINS. Vejamos.

30.3. No “Cotejo das Informações ContábilFiscais”, anexo ao Termo de Intimação Fiscal datado de 29/09/2008, elaborado durante os trabalhos fiscais (e não reproduzido no Auto) mas que contem os valores que ensejaram a presente exigência, a Fiscalização Autuante indicou os valores que, sob seu entendimento, justificariam a presente exigência (inclusive denominandoos, ainda que precipiDJ

tadamente, como “Lançamento”), demonstrando um suposto recolhimento a menor da COFINS por parte da Impugnante.

30.4. No referido documento, a Fiscalização Autuante listou datas sob os títulos “Início” e “Fim” (relativamente ao termo inicial e final do período fiscalizado) , e valores sob títulos “Contab.” e “Retif. Contab.” (relativamente, supõe a Impugnante, a valores lançados em sua contabilidade, bem como suas retificações – em ambos os casos, porém, sem especificar as respectivas origens de tais números), “DCTF” (relativamente aos débitos do tributo constantes das DCTF's elaboradas pela Impugnante), “Diferença” (supostamente, apontandose as diferenças entre os valores declarados em DCTF e os valores constantes da contabilidade), “Sinal” (relativos aos valores pagos pela impugnante a título do tributo fiscalizado) e “Lançamento” (supostamente, o resultado entre o valor apurado em contabilidade e o efetivamente recolhido pela Impugnante, sendo que essa denominação foi dada pela fiscalização meses antes da própria lavratura da presente autuação).

30.5. A presente exigência fiscal, portanto, baseiase no resultado positivo da coluna “Lançamento” do mencionado “Cotejo”, nos casos em que a d.

Fiscalização Autuante, segundo sua avaliação, constatou valores na suposta contabilidade da Impugnante superiores àqueles devidos a título do tributo fiscalizado, a partir dos valores indicados na coluna “Contab.” (vale notar, por curiosidade, que a D. Fiscalização Autuante não se manifesta quando, sob esse mesmo critério, apurou na contabilidade da Impugnante valores inferiores àqueles devidos a título da COFINS).

31. Conforme já mencionado anteriormente, dentre outras informações, a Impugnante desconhece a origem dos valores que basearam a D. Fiscalização Autuante na elaboração da coluna “Contab.” constante do referido “Cotejo”.

Isso porque tais valores não refletem os saldos finais de cada mês fiscalizado da conta própria do passivo que registra a obrigação da COFINS (ou mesmo de sua contrapartida quando da constituição da obrigação em conta de resultado).

31.1. Referida conta de passivo é identificada nos livros da Impugnante pelo número 436113. A Impugnante para os anos de 2003, 2004 e 2005, nos quais sofreu autuação, elaborou uma planilha demonstrativa dos saldos iniciais e finais a cada mês dessa conta, devidamente assinados pelos seus representantes e suportada com cópias do razão dessas contas (docs. 6, 7 e 8).

31.1.2 Para esclarecimento do funcionamento dessa planilha, tomase por exemplo o mês de abril de 2004 (docs 7B),

onde consta a segunda coluna denominada de “saldo inicial” (i.e., saldo inicial da conta do passivo, facilmente confrontável com o saldo do razão anexo), e a sétima coluna denominada de “saldo final” (i.e., saldo final da conta do passivo, facilmente confrontável com o saldo do razão anexo) . Entre essas colunas, temse outras colunas que mostram a movimentação no mês, quais sejam:

(i) coluna de lançamentos a “débito” (terceira coluna que contém, por exemplo, baixa por utilização de créditos oriundos de conta do ativo 122410, ou eventuais cancelamento de vendas), que somada a coluna de “pagto. do mês anterior” (sexta coluna que cruzam exatamente com os DARFs e DCTFs anexas), sendo que ambas demonstram a redução na conta de passivo durante o mês de abril ;

(ii) coluna de lançamentos a “crédito” (quarta coluna que contém o registro da obrigação do mês de abril, cuja contrapartida encontra-se em conta de resultado); e (iii) coluna denominada de “saldo do mês” (quinta coluna que nada mais é do que a diferença dos valores apresentados entre as colunas terceira e quarta de lançamentos a débito e crédito, sem considerar o valor do pagamento relativo ao mês anterior).

31.1.2. Ainda na planilha elaborada pela Impugnante, existe um segundo quadro, onde é demonstrado o “Ajuste Contábil” e valores informados na “DCTF” .

Caso se tome, ainda como exemplo, o mês de abril de 2004, temse que em 01/05/2004 houve um ajuste de R\$ 120.882,07 (docs. 7 e 7B), que nada mais é do que a transferência de saldo da conta de ativo decorrente de créditos de COFINS que a empresa detém.

Tais créditos decorrem tanto de eventuais retenções na fonte de seus clientes, como da tomada de créditos sobre insumos utilizados na atividade operacional da Impugnante.

Caso se verifique a DACON referente a abril de 2004 (vide DACONs de 2004 e 2007 anexas doc.

9), é possível verificar a existência de créditos de tomada de insumos e de retenções no montante de R\$ 117.764,33, enquanto que na tabela consta um valor de R\$ 120.882,07 (razão). Todavia, quanto a obrigação de COFINS informada na DACON existe um valor de R\$ 254.651,57, enquanto que no razão consta R\$ 257.769,31. Ou seja, tanto na obrigação como no crédito existem diferenças no montante de R\$ 3.117,74 que se neutralizam, não causando qualquer impacto para a fiscalização.

Note que os ajustes contábeis da planilha da Impugnante se referem até o final de 2004, basicamente, a baixa do valor do passivo via utilização de créditos de um determinado mês (e.g., abril) nos primeiros dias do mês subseqüente (e.g.

01/05/2004). Situação esta verificada durante todo o ano de 2004. Em 2005, no entanto, a Impugnante mudou o procedimento e passou a lançar tais créditos de COFINS (do ativo) dentro do próprio mês de apuração na conta de passivo, de forma que a partir de 2005, os saldos finais passam a ser essencialmente zero.

31.2. Agora, após explicação de tal planilha elaborada pela Impugnante, esta esclarece que confrontou os valores nela constante (e extraídos do razão sua contabilidade) com aqueles adotados pela r. agente fiscal, respectivamente a cada período fiscalizado, no já referido Cotejamento ContábilFiscal do Termo de Intimação datado de 29/9/2008. Ocorre que não conseguiu encontrar qualquer relação entre sua planilha efetuada com base no razão (conta de passivo) e o cotejamento.

Tomese, de forma exemplificativa, ainda o mês de abril de 2004, onde existe um saldo final a pagar na planilha feita com base no razão pela Impugnante de R\$ 136.887,24 (i.e., saldo de 30/4/2004 de R\$ 257.769,31 MENOS o crédito transferido do ativo em 01/05/2004 de R\$ 120.882,07 (vide docs. 7, 7B e razão ativo, identificado como doc. 10 que contém não somente o mês de abril, mas os outros também autuados), enquanto o “Cotejamento” do Termo de Intimação apresenta um saldo “Contab.” de R\$ 235.070,22 e ainda “Retif . Contab.” de R\$ 7.375,15, o que totaliza R\$ 227.695,07. Em conclusão,

não há qualquer base desses valores adotados pela d. agente fiscal com aqueles efetivamente constantes da contabilidade da Impugnante.

Essa mesma situação é verificada em todos os meses nos quais a Impugnante sofre exigência da COFINS em razão do Auto ora impugnado, inclusive para o mês de outubro de 2004, que representa boa parte do valor autuado.

32. Dessa forma, temse que como os dados utilizados para identificação das supostas divergências não são corretos e apropriados, o lançamento dos créditos tributários relativos a tais divergências apuradas com base em dado equívoco devem ser imediatamente cancelados.

Ao final a impugnante reitera sua alegação de que o auditor fiscal deveria manter seu critério e compensar as diferenças a maior apuradas em alguns períodos de apuração com as diferenças a menor que foram lançadas no auto de infração.

Em 06/06/2012, o presente processo foi encaminhado em diligência (fls. 543/547), para que a autuante esclarecesse a partir de que documentos apurara os dados contábeis para fazer o cotejo com os valores confessados em DCTF e recolhidos, bem como para que apurasse se os dados constantes das cópias do Livro Razão juntadas aos autos pela contribuinte estavam em conformidade com os demais livros e documentos contábeis dela, analisando ainda a implicação desses documentos juntados quando da impugnação nas diferenças apuradas durante a fiscalização e que ocasionaram a constituição dos créditos tributários por meio do auto de infração.

Na Informação Fiscal resultante da diligência (fls. 553/554), a autuante, depois de ressaltar que o lançamento foi efetuado com base na legislação e entendimento vigente à época, inclusive no que tange à questão da decadência, assim concluiu:

Tendo em vista que o contribuinte não apresentou documentação relativa aos valores apurados no período de outubro de 2003 e fevereiro de 2004, a análise dos mesmos não pode ser efetuada, restando mantidos os valores anteriormente lançados, objeto do auto de infração, para este período.

Foram verificados todos os documentos apresentados pelo contribuinte, sendo consideradas, nulos, após análise, os débitos relativos aos períodos de 10/2003; 01/2004; 04/2004; 06/2004; 08/2004; 10/2004; 02/2005; 05/2005.

Para o período de 06/2004, foram encontrados os seguintes valores divergentes por esta auditoria, conforme a documentação apresentada (fl. 24 da resposta do contribuinte ao Termo de Início) que geraram na apuração final valor a recolher (R\$):

Faturamento Bruto de Prods/Mercad/Serviços 5.403.740,52 Total do Faturamento/Receita Bruta 8.403.522,54 Receitas Isentas (Exportações) 452.221,59 Resultado Positivo em Participação Societária 2.716.081,16 Venda de Bens do Ativo Permanente 140.000,00 Soma das Isenções e Exclusões 3.631.081,37 Base de Cálculo para Contribuição 4.772.441,17 Contribuição apurada 362.705,53 Créditos s/ insumos e outros itens conf. Demonst 156.995,56 Contribuição da COFINS a pagar 191.231,85

VALOR DEVIDO 81.085,43 Cientificada do resultado da diligência em 28/03/2013 (fl. 1033), a contribuinte apresentou, em 29/04/2013 (fls. 1036/1048), aditamento à sua impugnação, na qual, após dizer que a Defis cancelou parte dos lançamentos efetuados, mas manteve aqueles relativos a três períodos de apuração, quais sejam outubro/2003, janeiro/2004 e junho/2004, reitera os argumentos já expostos sobre a decadência, quanto aos dois primeiros períodos, e, quanto ao último, alega o seguinte:

- a apuração da Cofins apresentada pela autoridade fiscal para o período de apuração junho/2004 não condiz com o débito efetivamente apurado e tempestivamente pago;
- a partir dos documentos e planilhas juntados aos autos e dos demonstrativos da composição da base de cálculo constantes da impugnação, é possível verificar que o valor declarado em DCTF está em consonância com a apuração da Cofins realizada em junho/2004, devendo também o suposto débito para esse período de apuração ser declarado nulo.”

A ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/10/2003, 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/06/2004 a 31/08/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004, 01/01/2005 a 28/02/2005

**DECADÊNCIA.**

É de cinco anos o prazo de que a RFB dispõe para constituir o crédito tributário, contados, no caso de ter havido recolhimento e não ter ocorrido simulação, fraude ou conluio, da data do fato gerador.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DIVERGÊNCIA ENTRE DCTF/RECOLHIMENTOS X ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO.**

Revela-se improcedente o auto de infração em razão da insubsistência de seu fundamento, quando não comprovadas as diferenças entre os valores confessados em DCTF/recolhidos e aqueles constantes da escrituração contábil que teriam motivado o lançamento de ofício do crédito tributário.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado”

Em recurso voluntário o contribuinte reforçou os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Por conter matéria desta 3.<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade o valor de alçada previsto na Portaria MF n.º 63/2017, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Em resumo, a turma julgadora de primeira instância exonerou toda a cobrança tributária pelas seguintes razões: insuficiência da motivação do lançamento, da fundamentação, ausência de liquidez e descrições incorretas ou inválidas.

Ao analisar o Auto de Infração e verificar que a cobrança se deu sob a premissa “Cofins – Incidência Cumulativa – Diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago” imagina-se que, ou no próprio Auto de Infração ou no TVF de fls. 118 haveria alguma descrição que motivasse e comprovasse a insuficiência de recolhimento do Cofins, mas não há.

As descrições do TVF são mínimas, equivocadas e insuficientes, como bem demonstrou o Acórdão de primeira instância:

“A impugnação é tempestiva e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dela se conhece.

No que diz respeito aos argumentos relativos ao MPF, diga-se que esse instrumento é uma garantia do contribuinte, no sentido de que este não está obrigado a permitir o acesso a seu estabelecimento ou documentos contábeis sem a apresentação de tal documento.

Por outro lado, o MPF também é instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados por esse órgão. Por essa razão, esse instrumento não atinge a competência impositiva dos seus auditores fiscais, a qual há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle, planejamento e execução das ações fiscais.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é há muito pacífica nesse sentido, da qual citamse alguns acórdãos como exemplo:

**MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE.**

**ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA.** O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A nãoobservância na instauração ou na amplitude do MPF poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou. (Acórdão 10706.797 de 18/09/2002)

**NULIDADE DO LANÇAMENTO AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.** Eventual vício no MPF, ato administrativo de natureza interna da Secretaria da Receita Federal orientador das ações da fiscalização, não pode suprimir a competência outorgada, em face da lei, ao agente de fiscalização não tendo tal eventual vício, então, o condão de invalidar o ato de lançamento. (Acórdão 10708.776 de 18/10/2006)

**MPF. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE NO LANÇAMENTO.**

Conforme entendimento jurisprudencial já fixado neste Eg. Conselho, a presença de vícios no Mandado de Procedimento Fiscal, ou mesmo a sua inexistência, não possuem o condão de ensejar o reconhecimento da nulidade do lançamento, por se tratar de mero instrumento de controle administrativo. (Acórdão nº 2402003.307 de 23/01/2013)

Ademais, mesmo que assim não fosse, a alegação da impugnante não seria procedente porque no MPF original (fl. 3) havia autorização para a verificação da correspondência entre os valores declarados e os valores apurados na escrituração contábil e fiscal de todos os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, especificamente no item Verificações Obrigatórias:

**VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS:** correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela RFB, nos últimos cinco anos e no período de execução deste Procedimento Fiscal No que tange à alegação de decadência, apesar de o entendimento administrativo vir se consolidando no sentido de ser de dez anos o prazo para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições sociais, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991, o Supremo Tribunal Federal decidiu essa questão em sentido contrário, sendo, em 20/06/2008, publicada no Diário Oficial da União, a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte teor:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Ressalte-se que essa súmula deve ser observada pela Administração Pública Federal, consoante o art. 2º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2.006:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

A partir disso, o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda em 18/08/2008, estabeleceu orientações que devem ser observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em face da edição da citada Súmula Vinculante nº 8 do STF, tratando da fixação do dies a quo dos prazos decadenciais das contribuições para a seguridade social, uma vez afastadas do mundo jurídico as normas contidas nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991:

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplicase a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contandose o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplicase a regra do § 4º do art. 150 do CTN; f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação devese aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN; (...)

Os arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional dispõem:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operase pelo ato em que a referida autoridade, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considerase homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguise após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)

Assim, o termo inicial da contagem do lapso quinquenal de decadência, no caso de lançamento por homologação, poderá ser o momento da ocorrência do fato gerador ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido lançado, tudo dependendo da circunstância de ter havido ou não pagamento parcial da contribuição exigida e de ter havido ou não dolo, fraude e simulação.

No caso concreto, conforme demonstrativo feito pelo auditor fiscal às fls. 92/93, para os períodos de apuração outubro/2003 e janeiro/2004 houve recolhimentos.

Logo, em relação a esses períodos de apuração aplicase o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, como alega a impugnante, devendo ser reconhecida a decadência do direito de constituir o respectivo crédito tributário, pois já haviam decorridos cinco anos contados da ocorrência do fato gerador antes que a contribuinte tomasse ciência do auto de infração em 11/03/2009.

Quanto à alegação da autuada de que deveriam ter sido compensadas as diferenças a maior com aquelas a menor, digase que o dever do auditor fiscal é constituir de ofício o crédito tributário não declarado em DCTF nem recolhido pela fiscalizada. Se de fato possuir créditos em outros períodos de apuração, cabe à contribuinte a iniciativa de pedir sua restituição ou efetuar a compensação com outros débitos, não tendo o auditor fiscal a obrigação de fazer tal compensação de ofício.

Com relação às alegações de falta de motivação, de não verificação das bases de cálculo da contribuição na escrituração contábil ou de falta de especificação da origem dos valores lançados, restam elas superadas com a diligência efetuada, que teve justamente o intuito de a autuante esclarecer a partir de que documentos apurara os dados contábeis para fazer o cotejo com os valores confessados em DCTF e recolhidos, bem como para apurar se os dados constantes das cópias do Livro Razão juntadas aos autos pela contribuinte estavam em conformidade com os demais livros e documentos contábeis dela, analisando ainda a implicações desses documentos juntados quando da impugnação nas diferenças apuradas durante a fiscalização e que ocasionaram a constituição dos créditos tributários por meio do auto de infração.

No mérito, a impugnante alegava que desconhecia a origem dos valores que compunham a coluna “Contab.” da planilha em que a auditora fiscal demonstrou o cotejo entre escrituração e DCTFs/recolhimentos. Isso porque tais valores não refletiriam os saldos finais de cada mês da conta própria do passivo que registra a obrigação da contribuição. Por essa razão, a autuada elaborou uma planilha demonstrando os saldos iniciais e finais a cada mês dessa conta do passivo, bem como os valores debitados e creditados em cada período e ainda os ajustes devidos. De acordo com a contribuinte não há como encontrar relação entre os dados dessa planilha por ela elaborada e aqueles que constam na planilha feita pela auditora fiscal. Desse modo, ela conclui dizendo que os dados utilizados para identificação das supostas divergências não seriam corretos e apropriados.

Diante dessas alegações e dos documentos juntados aos autos, o presente processo administrativo, como dito, foi baixado em diligência, para que a autuante esclarecesse a origem dos dados considerados por ela e analisasse os documentos juntados pela impugnante.

A contribuinte foi então intimada pela auditora fiscal a apresentar outros registros contábeis e fiscais pertinentes aos valores objeto de lançamento.

Ao final da diligência, a partir dos novos documentos apresentados, a autuante, como já relatado, concluiu:

Foram verificados todos os documentos apresentados pelo contribuinte, sendo consideradas, nulos, após análise, os débitos relativos aos períodos de 10/2003; 01/2004; 04/2004; 06/2004; 08/2004; 10/2004; 02/2005; 05/2005.

Para o período de 06/2004, foram encontrados os seguintes valores divergentes por esta auditoria, conforme a documentação apresentada (fl. 24 da resposta do contribuinte ao Termo de Início) que geraram na apuração final valor a recolher (R\$):

Faturamento Bruto de Prods/Mercad/Serviços 5.403.740,52 Total do Faturamento/Receita Bruta 8.403.522,54 Receitas Isentas (Exportações) 452.221,59 Resultado Positivo em Participação Societária 2.716.081,16

Venda de Bens do Ativo Permanente 140.000,00 Soma das Isenções e Exclusões 3.631.081,37 Base de Cálculo para Contribuição 4.772.441,17 Contribuição apurada 362.705,53 Créditos s/ insumos e outros itens conf. Demonst 156.995,56 Contribuição da COFINS a pagar 191.231,85 VALOR DEVIDO 81.085,43 Cientificada do resultado da diligência a contribuinte reiterou sua alegação de decadência, a qual, como visto, revelouse procedente, e alegou que a apuração da Cofins pela auditora fiscal para junho/2004 não condiz com o débito efetivamente apurado e tempestivamente pago.

O que se constata, na realidade, é que na Informação Fiscal após a diligência houve vários equívocos nas referências aos períodos de apuração. Com efeito, a autuante: afirma que não analisou os períodos de apuração de outubro/2003 a janeiro/2004, mas a

seguir diz que os débitos relativos a esses períodos foram considerados nulos; não faz referência ao período de apuração julho/2004, nem a janeiro/2005, para os quais houve crédito tributário constituído no auto de infração; e faz referência ao período de apuração maio/2005, para o qual não houve lançamento de ofício.

Já no demonstrativo constante no Termo de Início de Ação Fiscal da diligência (fls. 871/872) a auditora fiscal equivocarase ao deixar de discriminar o período de apuração julho/2004 e trocar a referência de janeiro/2005 pela de maio/2005, ainda que os valores estivessem corretos, isto é, se referissem a janeiro/2005.

Com isso, no que diz respeito ao período de apuração julho/2004, o fato de a auditora fiscal não ter diligenciado no sentido de esclarecer a origem dos dados considerados por ela no lançamento de ofício demonstra a insubsistência do crédito tributário constituído, dada a falta de clareza e substância da motivação, ainda mais tendo em vista que a impugnante juntou aos autos cópias da sua escrituração, cujos dados divergem muito daqueles utilizados para a apuração das diferenças que resultaram na lavratura do auto de infração, especificamente as cópias do Livro Razão às fls. 287/300, as quais, mesmo com a diligência solicitada, não foram analisadas pela auditora fiscal.

O mesmo se pode dizer do período de apuração janeiro/2005, isto é, que a auditora fiscal não logrou esclarecer a origem dos dados por ela considerados no lançamento de ofício e tampouco analisou os documentos juntados aos autos pela impugnante, especificamente as cópias do Livro Razão às fls. 333/343, os quais também divergem muito dos dados do demonstrativo apresentado à contribuinte quando da fiscalização.

Dessa forma, o crédito tributário desses dois períodos de apuração também devem ser excluídos tendo em vista que o motivo do lançamento de ofício não têm subsistência, já que nem quando da fiscalização, nem quando da diligência a auditora fiscal esclareceu as origens dos dados considerados, os quais divergem muito dos constantes nos documentos contábeis cujas cópias foram anexadas aos autos, e não foram analisadas por ela.

Assim, resta apenas o período de apuração de junho/2004, para o qual, embora a auditora fiscal tenha se equivocado também na Informação Fiscal após a diligência afirmando que o débito a ele referente deveria ser considerado nulo, diz em seguida que, a partir da documentação apresentada pela contribuinte na diligência, foram encontrados valores divergentes, que implicavam uma diferença de valor devido de R\$ 81.085,43 (maior do que aquele lançado de ofício, que totalizava R\$ 59.090,39).

Novamente aqui a autuante deixa de demonstrar a composição dos valores por ela considerados e não especifica de quais documentos teria retirado os dados, sendo que a referência à fl. 24 da resposta à diligência parece ser apenas para dizer dos dados supostamente equivocados utilizados pela autuada.

Não obstante, pela análise dos autos, pode-se inferir que os dados considerados pela autuante, após a diligência, para apurar a diferença para junho/2004, parecem ter sido extraídos do demonstrativo Resultado do Período juntado às fls. 826/839.

Com efeito, o total de R\$ 8.403.522,54 considerado por ela como faturamento/receita bruta seria a soma de todos os valores para os quais, ao lado e à caneta no citado demonstrativo, há anotações dos números 1, 2 ou 3 (ressalvando uma diferença de R\$ 2.045,18, para a qual não é possível encontrar explicação nos documentos constantes dos autos). O resultado positivo em participação societária de R\$ 2.716.081,16 está na fl. 836. O total da venda de bens do ativo permanente também está na fl. 836, apesar de a auditora fiscal ter considerado R\$ 140.000,00, quando no demonstrativo de resultado consta R\$ 141.000,00. Já em relação às receitas isentas (exportações), não é possível chegar ao total de R\$ 452.221,59 considerado pela autuante, uma vez que as receitas de exportações, para as quais, ao lado e à caneta, há anotações do número 3, totalizariam apenas R\$ 378.435,29.

Não obstante algumas divergências, o fato é que tais dados resultaram na apuração da Cofins no total de R\$ 362.705,53, enquanto o demonstrativo da impugnante na resposta à intimação inicial da diligência aponta o total de R\$ 362.474,10 (fl. 897), ou seja, uma

divergência de apenas R\$ 231,43. Essa divergência é resultante da diferença de R\$ 1.000,00 no total da venda de bens do ativo permanente (R\$ 76,00) e da diferença de R\$ 2.045,18 no total do faturamento/receita bruta (R\$ 155,43), ambas, como dito, resultantes, ao que tudo indica, de equívocos.

Em suma, o que se conclui é que a diferença no total da Cofins a pagar se deu na verdade em razão dos valores considerados como créditos a abater na modalidade não cumulativa. Com efeito, enquanto a auditora fiscal considerou como créditos sobre insumos e outros itens somente o montante de R\$ 156.995,56, a impugnante considerou R\$ 239.515,50.

A diferença entre esses valores é de R\$ 82.519,94, que é a soma de duas parcelas – R\$ 80.609,37 e R\$ 1.908,64 – discriminadas pela impugnante como créditos decorrentes de Cofins sobre importação no aditamento à impugnação (fl. 1046), desprezada uma diferença de R\$ 1,93. Essa pequena diferença é a mesma encontrada entre o total considerado pela autuada nesse aditamento como crédito decorrente de Cofins sobre importação (R\$ 118.843,32) e aquele escrutinado no Livro Razão (R\$ 118.845,25 – fls. 445 e 469).

Pela análise da cópia do Livro Razão anexada às fls. 441/446, descartando um estorno e uma reclassificação, verificase que a soma de todos os lançamentos a débito na conta Cofins a Recuperar/Compensar – Importação – 122410 – 55FHP totaliza R\$ 120.457,84, ou seja, R\$ 1.612,59 a mais do que o considerado pela contribuinte (R\$ 118.645,25) como crédito decorrente de Cofins sobre importação. Essa diferença de R\$ 1.612,59 corresponde exatamente ao valor de uma das operações que geraram crédito, feita em 29/06/2004 (fl. 445).

Destarte, de acordo com as cópias do Livro Razão anexadas aos autos, os valores considerados pela contribuinte como crédito decorrente de Cofins sobre importação foram todos contabilizados.

Por sua vez, na Informação Fiscal após a diligência (fl. 554), a autuante, para o período de apuração junho/2004, afirma ter encontrado valores divergentes, conforme a documentação apresentada, mas, além de não esclarecer a origem desses valores, não acrescenta argumento algum que justificaria a desconsideração dos créditos contabilizados como decorrentes de Cofins sobre importação, crédito esse, digase, que também foi informado pela contribuinte no Dacon (fl. 1108). Logo, além de não haver fundamento expresso nos autos, seja quando da lavratura do auto de infração, seja quando da diligência, para a desconsideração desse crédito referente à Cofins sobre a importação, a documentação apresentada pela impugnante, ao contrário do que afirma a auditora fiscal, não aponta para divergência alguma nos valores constantes da resposta ao Termo Inicial da diligência (fl. 897).

Por essas razões, não há como não concluir que também em relação ao período de apuração junho/2004 não subsiste o lançamento de ofício.

Em face do exposto, voto pela procedência da impugnação, cancelando integralmente o crédito tributário constituído.”

Diante de todo o fundamentado e exposto, com base nas mesmas razões de decidir, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

