



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

Processo n° 19515.000999/2009-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.889 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2016
Matéria Cofins
Recorrente MANHÃES MOREIRA ADVOGADOS ASSOCIADOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

Ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ESCRITURAÇÃO.

Os créditos a descontar na apuração da Cofins a ser recolhida segundo a sistemática não cumulativa devem ser escriturados corretamente de forma a não se constituírem simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MULTA. ALEGAÇÃO DE CONFISCO.

Não cabe às autoridades julgadoras que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em São Paulo I que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte.

Trata o processo de auto de infração de exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no montante total de R\$ 3.277.631,07, referente aos períodos de apuração de fevereiro/2004 a dezembro/2004.

Constatou a fiscalização insuficiência de declaração e recolhimento de Cofins em face de informações prestadas em DIPJ e DCTF, conforme fundamentado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, que integra o auto de infração:

- Insuficiência de declaração e recolhimento de COFINS nos meses fevereiro a dezembro de 2004 conforme informações prestadas em DIPJ e DCTF e constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil;

O contribuinte foi intimado para a apresentação de documentos e livros fiscais e contábeis, que justificassem os fatos descritos acima. O sujeito passivo apresentou esclarecimentos alegando que a DIPJ e DCTF teriam sido apresentadas com erros e que teriam sido retificadas.

Posteriormente, ao atender o representante do sujeito passivo em reunião, foi suscitada a possibilidade de se reconhecer os créditos da COFINS decorrentes do regime não-cumulativo, no que o representante foi orientado a apresentar livros e documentos que comprovassem o erro no preenchimento da DIPJ, na qual os créditos apurados na Ficha 24 não foram aproveitados na Ficha 25.

O sujeito passivo encaminhou, através de correio eletrônico, 3 planilhas feitas no programa Microsoft Excel (Apuração Cofins 2004 - MMAA.xls; Créditos_2004-Aluguel.xls; e Serviços de 3º CONFIN.xls) e mais 12 arquivos de impressão digital - com extensão "PDF" -, cujo conteúdo corresponde às fichas de apuração da COFINS (fichas 24 e 25 da DIPJ retificada relativamente aos meses de fevereiro a dezembro de 2004) e uma declaração asseverando que os créditos estariam devidamente escriturados nos livros fiscais da sociedade.

Através de contato telefônico, o representante do sujeito passivo esclareceu que os livros deixaram de ser apresentados pelo fato de terem sido requisitados por Auditora Fiscal que estaria fiscalizando apenas aspectos relacionados à contribuição previdenciária.

A AFRFB que está fiscalizando o sujeito passivo quanto às contribuições previdenciárias confirmou estar de posse dos livros e os disponibilizou, em meio digital (arquivos com extensão "PDF" e arquivos feitos no programa Microsoft Excel) os seguintes arquivos: Razão 2004 - MMAA.pdf; Plano de Contas - MMAA.pdf; Diário Geral 2004 - MMAA.pdf; Diário Auxiliar 2004 - MMAA Final.xls; e Balanços 2004 - MMAA.xls.

Examinando os documentos apresentados pelo sujeito passivo e os livros disponibilizados pela AFRFB que está realizando auditoria no sujeito passivo, não restou comprovado o erro no

preenchimento da DIPJ que autorizasse sua retificação em relação ao que foi declarado nas Fichas 24 e 25.

Outrossim, o sujeito passivo ainda retificou as DCTF do 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2004 para informar os novos valores apurados na DIPJ2005 - Retificadora (a mesma em que deduziu os valores dos créditos de COFINS apurados em razão da não cumulatividade da contribuição). Nas DCTF retificadoras o sujeito passivo informa que parte do débito não pago estaria suspenso por medida judicial (MS 199.61.00.023135-3).

Contatado para esclarecer essa informação, o sujeito passivo alegou que a ação é a mesma que discute a incidência da COFINS para as prestadoras de serviços após a vigência do artigo 56 da Lei nº 9.430/1996, que revogou a isenção dada pela Lei Complementar 70/1991. Em vista dessa informação, foi solicitado que o sujeito passivo encaminhasse, por correio eletrônico, a cópia da inicial da citada ação.

Confirmado que a ação trata do assunto alegado pelo representante do sujeito passivo, realizei pesquisa na sítio do TRF da 3ª Região para constatar que a apelação da Fazenda Nacional foi provida e os embargos interpostos pela autora do Mandado de Segurança foram rejeitados, assim, não está presente a situação de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários prevista no artigo 151 do CTN, razão pela qual os créditos tributários serão constituídos através do presente lançamento com o acréscimo da multa de ofício.

A contribuinte apresentou impugnação, mediante a qual alegou, em síntese, que:

- Possui medida judicial ainda pendente de julgamento pelo Poder Judiciário referente à discussão da incidência da Cofins em relação às sociedades civis prestadoras de serviços profissionais, tendo obtido sentença favorável no processo 1999.61.00.023135-3, assegurando-lhe o direito de deixar de recolher a Cofins em virtude de inconstitucionalidade do art. 56 da Lei nº 9.430/96.

- Em relação ao período compreendido neste processo administrativo, ainda vigia, em toda a sua força, a Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça, o que já demonstraria a impropriedade do lançamento de ofício, especialmente quanto à aplicação da multa de ofício.

- Há inconstitucionalidade da incidência da Cofins para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais.

- Houve apuração indevida da base de cálculo da contribuição, tendo em vista a desconsideração de todos os créditos legitimamente lançados pela impugnante.

O julgamento de primeira instância foi convertido em diligência para que o fiscal autuante informasse, se durante o procedimento fiscal teria examinado os valores declarados pela autuada nas Fichas 24 da DIPJ como créditos a descontar e, caso houvesse feito, que esclarecesse as razões pela quais não os deduziu, ou, caso não houvesse feito, que

diligenciasse então nesse sentido, intimando a autuada a comprovar seu direito aos créditos ali informados, bem como apurando se ela não os teria utilizado até aquela data.

O Auditor-Fiscal esclareceu na diligência que:

- O art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, faculta o desconto de créditos de bens e de serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, bem como de aluguéis de prédios e equipamentos utilizados na atividade da empresa, contudo, esses créditos devem ser escriturados como tal, ou seja, a contabilidade deve conter rubrica destacando esses valores seguindo o critério da lei.

- O valor passível de ser apurado como crédito da Cofins não pode ser ao mesmo tempo crédito e custo, ou seja, na contabilidade os créditos, se assim foram reconhecidos, não podem ser apropriados ao custo de forma a reduzir o lucro do sujeito passivo e, conseqüentemente, o imposto de renda.

- A contabilidade é o único documento em que os créditos podem ser controlados antes da apuração. Ainda que a contribuinte opte por contabilizar os créditos de uma única vez, deverá manter controle paralelo da composição dos lançamentos. O que não se admite é não haver nenhuma escrituração de créditos como "impostos a recuperar" ou outra conta do ativo que demonstre a existência do direito, pois se não houver escrituração, não existe a apropriação do direito facultado pelo legislador.

- Quando asseverou-se que não foi identificado erro que justificasse a apropriação dos créditos em DIPJ, estava-se se referindo exatamente a essa situação, ou seja, que não foi localizada na contabilidade do sujeito passivo uma conta contábil na qual os créditos deduzidos das despesas de aluguel e de outros custos são contabilizados de forma a fazer o encontro de contas com os débitos apurados. Assim, as Fichas 25 da DIPJ 2005 retificadora não estavam refletindo a contabilidade do sujeito passivo. A consequência lógica desse procedimento contábil é que a parcela que poderia ter sido apropriada como crédito de Cofins foi levada a resultado do exercício, reduzindo o lucro.

- As Fichas 24 da DIPJ também não espelham a contabilidade. Como a DIPJ não origina direito, mas apenas informa, o fato de fazer constar um rubrica de crédito em DIPJ não implica em reconhecimento de direito a favor do declarante.

- Mesmo que a contribuinte tivesse a intenção de alterar a apuração do seu resultado apenas na DIPJ, o que se admite apenas por hipótese, deveria também alterar o valor do resultado do exercício, pois se o crédito foi aproveitado para deduzir o valor dos débitos das contribuições sociais, o lucro deveria ter sido alterado para maior na mesma medida. Tal alteração efetivamente não se verificou. A retificadora apresentada alterou apenas a Ficha 25 da DIPJ.

- O que se pode concluir é que a intenção do sujeito passivo, comprovado por sua escrita fiscal, seria aproveitar os valores de despesas integralmente para reduzi-los como custo, o que se mostra coerente com a posição que até hoje é defendida pela

autuada, qual seja a de que não estaria sujeita ao recolhimento da Cofins.

- Não existe nenhuma coincidência entre os valores constantes no livro Razão e os valores declarados em DIPJ. Além disso, por meio do livro Razão a que teve acesso a fiscalização, é impossível conhecer as contrapartidas dos lançamentos contábeis. Essa apuração somente é possível pelo livro Diário. Examinando este documento, verifica-se que os valores contabilizados a débito da conta 01.01.02.009.00008 Cofins a Recuperar tem como contrapartida contas de faturamento, ou seja, trata-se de escrituração comum quando existe retenção na fonte na prestação de serviços entre pessoas jurídicas, cuja linha correspondente na DIPJ 2005 não foi preenchida, bem como jamais se alegou a existência de tais créditos. Assim, não existiu a escrituração de créditos em face da aquisição de insumos, diferentemente do que alega a impugnante.

- Em vista desses argumentos, resta evidente que o Auditor-Fiscal não legislou no caso concreto, como alega a autuada, mas, sim, aplicado as normas, a lógica e a coerência encontrada nos documentos examinados para concluir sobre a necessidade do lançamento de ofício.

- Em relação ao que constou da intimação, o sujeito passivo apresentou apenas memória de cálculo (item 1) e parte do que foi requerido nos itens 6, 7, 8 e 9 (foram apresentadas declarações de recebimento de aluguel e contrato de locação e notas do que foi considerado como insumo). Além dos documentos, foram apresentados esclarecimentos alegando que os créditos foram reconhecidos extemporaneamente, razão pela qual não constam em seu Livro Razão e DIPJ do período. A Requerente apresenta seu Livro Diário, deixando de apresentar o Livro Razão e memória de cálculo correspondentes.

- Em relação às retenções na fonte, alegou a Requerente que não possui tal documentação, pois, segundo alega, a retenção e o recolhimento competem “aos tomadores de serviços que não possuem obrigação legal de enviar comprovantes de recolhimento para a ora Requerente”.

- Segundo a Instrução Normativa SRF nº 381/2003, artigo 11, vigente a partir de 1º de fevereiro de 2004 até 28 de outubro de 2004 e Instrução Normativa SRF nº 459/2004, artigo 12, vigente desde 29 de outubro de 2004, prescrevem que é obrigação de quem efetua retenção de imposto e contribuições na fonte fornecer ao beneficiário comprovante anual de retenção até o último dia de fevereiro do ano seguinte. (...) Portanto, a falta de apresentação dos comprovantes de retenção não se justifica.

- A interessada ainda alega que teria se apropriado dos créditos extemporaneamente, razão pela qual os registros não constam dos livros da época. Ora, se esses são os fatos e se a fiscalização deixou claro que é necessário examinar a escrita contábil para comprovar a opção pela utilização dos créditos de COFINS no regime da não cumulatividade, deveria o sujeito passivo provar o que alega. De fato, a utilização de créditos extemporâneos de COFINS no regime da não cumulatividade é possível, mas o

registro contábil desse fato é imprescindível para o controle desses créditos. Tivesse a fiscalizada atendido ao item 10 do Termo de Constatação e Início de Diligência, seria possível identificar a apropriação do crédito extemporâneo. Assim, mais uma vez a interessada APENAS ALEGA os fatos em sua defesa.

- Foram apresentados os comprovantes de despesas que a fiscalizada entendeu tratar-se de insumos.

Em resposta aos quesitos do julgador de primeira instância, assim se pronunciou a autoridade fiscal:

1. ... informe se durante o procedimento fiscal examinou os valores informados pela autuada na Ficha 24 como créditos a descontar e, caso tenha feito, que esclareça as razões pela qual não os deduziu:

Conforme constou do Termo de Constatação e Início de Diligência Fiscal, do qual teve ciência o sujeito passivo, na ocasião da realização dos trabalhos que resultaram no lançamento ora discutido, a fiscalização identificou ter havido retificação da DIPJ e buscou verificar se essa retificação estava fundada na escrituração contábil do contribuinte, como não foram identificadas as contas de COFINS A RECUPERAR (ou correspondente) com os valores informados na retificadora, não foi reconhecido o erro de fato que justificasse a alteração da declaração, portanto, não foram apuradas as origens dos supostos créditos a serem descontados na apuração da COFINS devida durante o ano de 2004.

2. ..., ou, caso não tenha feito, que diligencie agora nesse sentido, intimando a autuada a comprovar seu direito aos créditos ali informados, bem como apurando se ela não os utilizou até a presente data.

Foram solicitadas ao contribuinte a apresentação da relação de todas as despesas com aluguel e demais insumos que teriam gerado direito aos créditos a serem descontados da COFINS apurada no regime da não cumulatividade, sendo apresentadas relações INCONSISTENTES e alguns documentos. A título de exemplo, observa-se que na apuração de abril de 2004 apropriou-se créditos sobre uma base de R\$ 685.442,53 e são apresentados documentos relativos a R\$113.066,67.

Em relação à utilização dos créditos até a presente data, é impossível apresentar resposta segura, pois o sujeito passivo não mantém conta contábil onde esses valores são registrados, ou se mantém, EMBORA INTIMADO, não apresentou ao fisco.

Cientificada do resultado da diligência, a contribuinte apresentou manifestação, na qual alega, em síntese:

- A autuação é nula, pois cobra valores em duplicidade com aqueles exigidos por meio de execuções fiscais já ajuizadas, conforme se verifica pelos documentos anexados aos autos. Isso ocorreu porque os valores declarados como devidos em DCTF foram retificados e tais valores foram inscritos na Dívida Ativa, com as respectivas execuções fiscais já ajuizadas.

- O fundamento utilizado para a manutenção do auto de infração após a diligência, de que não haveria direito a créditos de Cofins, pois eles não se encontrariam contabilizados, não deve subsistir.

- Como os valores devidos a título de COFINS estavam suspensos em razão de decisão judicial, na apuração da COFINS, a Impugnante deixou de considerar os créditos a que tinha direito, pois não estava obrigada ao recolhimento do tributo. Com a reversão da decisão favorável no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, os valores até então suspensos passaram a ser devidos. Porém, os valores informados nas declarações da Impugnante estavam incorretos, já que consideraram apenas a receita sem o cômputo da totalidade dos créditos relativos a todos os insumos utilizados na sua atividade. Assim, a Impugnante apresentou DCTF retificadora dos 04 (quatro) trimestres do ano de 2004, informando corretamente as receitas auferidas mas descontando apenas parte dos créditos a que teria direito (aluguéis pagos a pessoa jurídica e serviços prestados por terceiros), deixando de considerar todos os demais insumos passíveis de gerarem também créditos.

- A documentação que comprova a regularidade de tais créditos não aproveitados, assim como das despesas com terceiros e aluguéis, foram acostados aos autos a fim de comprovar a legitimidade do seu aproveitamento para redução da base de cálculo da contribuição à COFINS.

- Não obstante, apesar de ainda existirem créditos a serem utilizados na apuração da contribuição devida em 2004 (já que não foram utilizados no cálculo dos valores informados nas DCTFs retificadoras), o montante informado na DIPJ de 2005 também considera apenas a receita auferida, sem qualquer crédito, o que gera uma diferença indevida a recolher tanto em relação às DCTFs Retificadoras quanto à correta apuração da contribuição. Por outro lado, a Impugnante não pôde mais apresentar Retificadora da DIPJ de 2005 para refletir a correta apuração da COFINS no ano de 2004, pois, em razão do início da fiscalização, sua tramitação não foi permitida. Assim, DIPJ e DCTF apresentaram valores distintos.

- Quanto ao argumento de que os valores dos créditos a que a Impugnante faz jus não se encontram contabilizados, a Impugnante reitera que contabilizou estes valores, mas que estes não estavam identificados em sua escrita contábil como créditos de COFINS, na forma exigida pela fiscalização. Isso porque, como exaustivamente demonstrado, tratam-se de créditos não aproveitados no momento oportuno, ou seja, quando do auferimento das receitas, já que a Impugnante não os utilizava na sua apuração, pois estava desobrigada do recolhimento de tal contribuição por força de ordem judicial então vigente. No entanto, o fato de não os considerar em suas declarações não são suficientes para que sejam vedados, já que este direito encontra respaldo na Constituição Federal, artigo 195, §12, bem como no artigo 3º da Lei nº 10.833/03.

- Nem se alegue que o §10 do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 exige que os valores considerados como créditos sejam adicionados à apuração do lucro líquido, pois referido dispositivo apenas veda que o montante de tais créditos seja considerado como receita tributável.

Mediante o Acórdão nº **16-49.470**, de 15 de agosto de 2013, a 6ª Turma da DRJ/São Paulo I, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

AÇÃO JUDICIAL. LANÇAMENTO.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício é atividade administrativa vinculada e obrigatória, ainda que o contribuinte tenha proposto ação judicial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. RENÚNCIA.

A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal de lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ESCRITURAÇÃO.

Os créditos a descontar na apuração da Cofins a ser recolhida segundo a sistemática não cumulativa devem ser escriturados corretamente de forma a não se constituírem simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição.

A contribuinte foi regularmente cientificada, por via postal, da decisão de primeira instância em 22/01/2014.

Em 21/02/2014, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, mediante o qual alega, em síntese, que:

1. Nulidade do lançamento

- (...) considerando que os valores declarados nas DCTF's retificadoras foram inscritos em dívida ativa com as respectivas Execuções Fiscais já ajuizadas, o presente Auto de Infração exige valores que já estão sendo cobrados judicialmente, acarretando cobrança em duplicidade, padecendo, portanto, de vício insanável.

- Tal situação se deve ao fato de que a autoridade fiscal, ao considerar os valores declarados em DCTF para apurar a diferença entre estes e o quanto declarado na DIPJ de 2005, não considerou as retificações das DCTF's procedidas pela Recorrente ainda antes da lavratura do Auto de Infração.

2. Da apuração indevida da base de cálculo lançada:

- (...) toda a discussão se funda na possibilidade da Recorrente de, na apuração da eventual COFINS devida no período de 2004 poder deduzir de sua base de cálculo os respectivos créditos de tal tributo, conforme expressamente autorizado pelo artigo 3º da Lei 10.833/04, que criou o chamado regime não cumulativo para esta contribuição.

- Assim, toda e qualquer despesa incorrida pela pessoa jurídica contribuinte daquele tributo e que tenha a característica de insumo necessário ao desempenho de suas atividades, pode ser creditado, na apuração da COFINS, como forma de fazer com que o tributo incida sobre o valor agregado em suas operações próprias. Aliás, isso é inclusive reconhecido pela própria autoridade autuante, ao informar que verificou na DIPJ 2005

apresentada pela Recorrente que tais valores de crédito foram corretamente lançados em sua ficha 24, porém, não aproveitada.

- (...) como os valores devidos a título de COFINS estavam suspensos em razão de decisão judicial, na apuração da COFINS a Recorrente deixou de considerar os créditos a que tinha direito, pois não estava obrigada ao recolhimento do tributo. Com a reversão da decisão favorável no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, os valores até então suspensos passaram a ser devidos. Porém, os valores informados nas declarações da Recorrente estavam incorretos, já que consideraram apenas a receita sem o cômputo da totalidade dos créditos relativos a todos os insumos utilizados na sua atividade.

- Assim, a Recorrente apresentou DCTF retificadora dos 04 (quatro) trimestres do ano de 2004, informando corretamente as receitas auferidas, mas descontando apenas parte dos créditos a que teria direito (aluguéis pagos a pessoa jurídica e serviços prestados por terceiros), deixando de considerar todos os demais insumos passíveis de gerarem também créditos.

- A documentação que comprova a regularidade de tais créditos não aproveitados, assim como das despesas com terceiros e aluguéis, foram acostados aos autos a fim de comprovar a legitimidade do seu aproveitamento para redução da base de cálculo da contribuição à COFINS.

- Não obstante, apesar de ainda existirem créditos a ser utilizados na apuração da contribuição devida em 2004 (já que não foram utilizados no cálculo dos valores informados nas DCTF's retificadoras), o montante informado na DIPJ de 2005 também considera apenas a receita auferida, sem qualquer crédito, o que gera uma diferença indevida a recolher tanto em relação às DCTF's Retificadoras quanto à correta apuração da contribuição.

- Por outro lado, a Recorrente não pôde mais apresentar Retificadora da DIPJ de 2005 para refletir a correta apuração da COFINS no ano de 2004, pois, em razão do início da fiscalização, sua transmissão não foi permitida. Assim, DIPJ e DCTF apresentaram valores distintos.

- Quanto ao argumento de que os valores dos créditos a que a Recorrente faz jus não se encontram contabilizados, a Recorrente reitera que contabilizou estes valores, mas que estes não estavam identificados em sua escrita contábil como créditos de COFINS na forma exigida pela fiscalização, já que, como dito, à época a Recorrente não estava obrigada ao recolhimento da contribuição, logo não teria motivo para registrar este crédito.

- Logo, se a Constituição Federal e a lei que outorga o direito ao crédito não restringem sua utilização à informação por meio de declarações, mas apenas a existência em si do crédito, sua vedação acarreta inegável ofensa ao princípio da legalidade e enriquecimento ilícito do erário.

- *Nem se alegue que o §10 do artigo 3o da Lei nº 10.833/03 exige que os valores considerados como créditos sejam adicionados à apuração do lucro líquido, como constou na r. decisão recorrida, pois referido dispositivo apenas veda que o montante de tais créditos seja considerado como receita tributável.*

3. Da multa confiscatória:

- (...) *a exigência da multa em percentuais elevados, representa um verdadeiro excesso de exação, porque pune confiscatoriamente o contribuinte por ter adotado um procedimento absolutamente legítimo, inclusive amparado pelas normas e princípios constitucionais e legais.*

- *No caso analisado, o caráter confiscatório é ostensivo, pois em virtude de uma suposta irregularidade praticada pela Impugnante, que em momento algum foi devidamente especificada e provada, não trazendo por sua vez qualquer prejuízo aos cofres do Estado, por parte de um contribuinte que sempre honrou com todos os seus compromissos, ultrapassa o aspecto lógico, racional, e fundamentalmente o legal, consubstanciando-se em verdadeiro locupletamento ilícito, que o Direito repugna e não admite, por se tratar de fato sem causa legítima, uma vez que não há qualquer fundamento para se exigir o principal e também de confiscar-lhe o patrimônio por meio da aplicação da referida multa.*

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

1. Preliminar de nulidade do lançamento:

Sustenta a recorrente a nulidade da autuação por cobrança em duplicidade tendo em vista que a fiscalização não considerou as retificações das DCTF's efetuadas ainda antes da lavratura do auto de infração.

No entanto, após iniciada a ação fiscal, o sujeito passivo não mais se exime da responsabilidade por infrações da legislação tributária, ainda que retifique as declarações, efetue pagamentos ou mesmo formule consulta, eis que, consoante determinação do parágrafo único do artigo 138 do CTN e art. 7º do Decreto 70.235/72, o ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, in verbis:

Art. 138. [CTN] A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito

da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Art. 7º [Decreto nº 70.235/72] O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação aos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Nessa linha, esta Tuma do Carf, no Acórdão nº 3402-002.209, de 26 de setembro de 2013, Relator: João Carlos Cassuli Júnior, já decidiu pelo cabimento do lançamento dos valores constantes em DCTF's retificadoras efetuadas após o início do procedimento fiscal, vez que a espontaneidade da autuada estava excluída, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2007

(...)

RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROCEDIMENTO FISCAL EM CURSO. ESPONTANEIDADE. INEXISTÊNCIA. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO SUBSEQUENTE. EXCLUSÃO DE MULTA. DESCABIMENTO.

Nos termos do art. 138, do CTN, estando o contribuinte sob procedimento fiscal, a posterior retificação de DCTF não caracteriza espontaneidade para fins de inviabilizar o subsequente lançamento tributário, bem como para que haja o afastamento da incidência da multa de ofício quanto aos valores contidos na retificadora.

(...)

Além da perda da espontaneidade, conforme disposto no art. 9º, II da Instrução Normativa SRF nº 255, de 11 de dezembro de 2002, e nas demais Instruções Normativas que a sucederam, abaixo transcrito, **a retificação da DCTF não produzirá efeitos** quando tiver por objeto a alteração de débitos de impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal, como na situação presente:

Art. 9º Os pedidos de alteração nas informações prestadas em DCTF serão formalizados por meio de DCTF retificadora,

mediante a apresentação de nova DCTF elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

*§ 1ª DCTF mencionada no **caput** deste artigo terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados em declarações anteriores.*

§ 2ª Não será aceita a retificação que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições:

I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição como Dívida Ativa da União, nos casos em que o pleito importe alteração desse saldo; ou

II - em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

(...)

Desta forma, a questão da duplicidade de cobrança dos débitos, que estariam sendo exigidos também mediante a DCTF retificadora, deve ser solucionada em harmonia com o disposto acima, não devendo subsistir os valores em duplicidade constantes na DCTF retificadora inválida, mas remanescendo intacto o lançamento dos débitos, inclusive com a exigência da multa de ofício, em face da exclusão da espontaneidade da autuada.

Assim, pelo exposto e tendo sido o auto de infração lavrado pela autoridade competente com observância aos requisitos do art. 142 do CTN, sem qualquer cerceamento ao direito de defesa da recorrente, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pela recorrente.

2. Da alegação de apuração indevida da base de cálculo lançada:

A fiscalização esclareceu, em procedimento de diligência no âmbito do julgamento de primeira instância, que não considerou os créditos declarados na DIPJ em face de não ter localizado, na contabilidade do sujeito passivo, uma conta contábil na qual os créditos deduzidos das despesas de aluguel e de outros custos fossem contabilizados, de forma a possibilitar o encontro de contas com os débitos apurados.

A decisão recorrida decidiu pela manutenção do entendimento da fiscalização, vez que, para o exercício do direito ao desconto dos créditos informados na DIPJ na sistemática não cumulativa, esses deveriam ter sido contabilizados como redutores do custo dos insumos ou dos serviços de terceiros em conta específica, como, por exemplo, "cofins a recuperar".

Conforme constatou a autoridade julgadora de primeira instância, apesar de a contribuinte ter tido gastos que poderiam eventualmente lhe gerar créditos a descontar na apuração da Cofins não cumulativa, deixou de fazer a correta contabilização deles, optando, ao contrário, por considerá-los no custo dos insumos e dos serviços que lhe foram prestados.

Alega a recorrente que teria contabilizado estes valores, "mas que estes não estavam identificados em sua escrita contábil como créditos de COFINS na forma exigida pela

fiscalização, já que, como dito, à época a Recorrente não estava obrigada ao recolhimento da contribuição, logo não teria motivo para registrar este crédito". Aduz que a Constituição Federal e a lei que outorga o direito ao crédito não restringem sua utilização à informação por meio de declarações, mas apenas à existência em si do crédito.

Ocorre que a "existência em si do crédito" está condicionada a sua verificação pela fiscalização nos livros e documentos fiscais e contábeis da recorrente, os quais devem estar em consonância com as normas contábeis e fiscais aplicáveis. Somente a contabilização em contas próprias permitiria verificar se os créditos a descontar não teriam sido utilizados em períodos posteriores, o que lhes conferiria a certeza e liquidez necessária ao desconto.

Conforme disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 2007, o valor dos créditos da Cofins no regime não cumulativo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, como contabilizado pela recorrente, servindo somente para dedução do valor devido dessa contribuição.

Assim, pelos mesmos fundamentos da decisão recorrida, parcialmente descrita abaixo, à qual a recorrente não apresentou argumento hábil a afastá-la ou modificá-la, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, entendo que foi correta a apuração da base de cálculo da Cofins apurada pela fiscalização, sem considerar tais descontos:

(...)

Pela análise dos documentos juntados aos autos, realmente não há dúvidas de que a contribuinte teve gastos com insumos e serviços de terceiros que poderiam gerar créditos a descontar na apuração da Cofins segundo a sistemática não cumulativa. Todavia, não é imediata a relação que se estabelece entre a existência desses gastos e o direito ao desconto dos créditos. Essa relação está mediada por uma etapa prévia, que se inicia com a opção da contribuinte em exercer o direito ao desconto, pois, como bem disse o auditor fiscal, trata-se de uma faculdade do sujeito passivo, não um dever. Demonstrando tal opção, deve vir, então, a correta apuração e escrituração dos valores envolvidos.

Com efeito, para o exercício desse direito, os créditos a serem descontados na apuração da Cofins a pagar segundo a sistemática não cumulativa devem ser contabilizados como redutores do custo dos insumos ou dos serviços de terceiros, valendo-se de conta específica (Cofins a Recuperar, p.ex.). A razão disso é que esses créditos não podem constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição, dada as implicações que este último tem na apuração do Imposto de Renda.

Veja-se que esse entendimento está estabelecido no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 2007:

Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita.

Ademais, antes desse ADI, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio do Comunicado nº 1/2003, já havia se posicionado no mesmo sentido quando da criação do PIS/Pasep não cumulativo:

COMUNICADO TÉCNICO Nº 01/2003

O Conselho Federal de Contabilidade, por permissão Regimental – art. 13º, inciso XXI, c/c o art. 4º da Resolução CFC nº 751/93 – emite o seguinte Comunicado Técnico:

Lei nº 10.637/2002 – PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – FORMA DE CONTABILIZAÇÃO

Com o advento da lei supra epigrafada, a contribuição para o PIS e PASEP tornaram-se contribuições não-cumulativas. Neste sentido, deve ser adotado, quanto a estas contribuições, a mesma sistemática conferida à Contabilização do ICMS, uma vez que estas geram créditos em relação a operações anteriores.

Em conta específica (Recuperação de PIS) deve ser contabilizado o crédito valendo como redutor do custo da mercadoria ou da despesa na prestação de serviços.

Quando da venda da mercadoria ou da prestação do serviço, o valor do PIS, contabilizado em conta específica redutora da Receita.

Deve ser observado que os efeitos desta lei têm vigência a partir de 1º de dezembro de 2002. Já nesta data, deve ser provisionado o crédito decorrente do estoque existente, à razão de 0,65%, como crédito presumido.

Este crédito calculado será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais iguais e sucessivas, a partir de 1º/12/2002 (art. 11, parágrafos 1º e 2º).

Brasília-DF, 24 de janeiro de 2003.

Contador Alcedino Gomes Barbosa Presidente

No caso concreto, como afirma o autuante, a escrituração da contribuinte é prova de que ela não quis exercer esse direito, preferindo manter os valores que seriam créditos na apuração da Cofins não cumulativa como custo dos serviços e dos insumos adquiridos.

As retificações das DCTFs e da DIPJ, por sua vez, mostraram alterações apenas em relação à parte referente à Cofins, do que se infere que a impugnante quer considerar os valores apurados como créditos dessa contribuição tanto como direito a crédito como custo dos insumos e dos serviços de terceiros, o que, como

visto, não tem cabimento.

Diga-se, ainda, que a devida contabilização em contas próprias no Livro Razão permitiria igualmente verificar se os créditos a descontar corretamente apurados já não teriam sido utilizados pela contribuinte em períodos de apuração posteriores. Sem essa possibilidade, jamais se teria a certeza e a liquidez dos alegados créditos, que é exatamente o que ocorre no caso em tela.

Destarte, não há como não concluir pela correção do entendimento do auditor fiscal ao não considerar os créditos declarados nas Fichas 24 da DIPJ 2005, uma vez que a contribuinte, apesar de ter tido gastos que poderiam lhe gerar créditos a descontar na apuração da Cofins não cumulativa, deixou de fazer a correta contabilização deles, optando, ao contrário, por considerá-los no custo dos insumos e dos serviços que lhe foram prestados.

Vale destacar que esse posicionamento não implica nenhuma violação do direito previsto no art.195, §12, da Constituição Federal, bem como no art. 3º da Lei nº10.833, de 2003. Na verdade, como dito, o que ocorre no caso em tela é que, como comprova sua escrituração contábil, a própria autuada optou por não exercer esse direito. E tal opção revela ainda a improcedência da alegação de enriquecimento ilícito, especialmente levando-se em conta as implicações dessa opção nos valores devidos a título de Imposto de Renda.

(...)

3. Da alegação de confisco da multa de ofício:

Quanto à alegação de que a multa seria confiscatória e, portanto, inconstitucional, **dela não se pode tomar conhecimento.**

No caso, verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que a prevê a incidência da multa, o que é vedado a este Conselho.

No âmbito do processo administrativo fiscal, por força do *caput* do art. 59 do Decreto nº 7.574/2011, é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade. Assim, afasto a alegação da recorrente de confisco da multa.

O entendimento no sentido de que descabe ao julgador administrativo examinar alegação de inconstitucionalidade consta, inclusive, da Súmula nº 2 do Carf, aprovada pelo Pleno e pelas Turmas da CSRF, nas sessões realizadas em 8 de dezembro de 2009 e 29 de novembro de 2010, divulgada pela Portaria Carf nº 52, de 2010:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃOS PARADIGMAS Acórdão nº 101-94.876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº

202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n° 201-78180, de 27/01/2005
Acórdão n° 204-00115, de 17/05/2005

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário.**

É como voto.

(Assinatura Digital)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora