



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

Processo nº 19515.003057/2006-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.437 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS CUMULATIVA
Recorrente TINTO HOLDING LTDA (nova denominação de BRACOL HOLDING LTDA; antes BERTIN LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O MPF é mero instrumento interno, disciplinado por ato administrativo, de planejamento e controle da administração tributária federal. Eventuais omissões ou irregularidades formais em sua emissão ou prorrogação, não enseja a nulidade do lançamento de ofício, vinculado e obrigatório, por lei.

PAF. IRREGULARIDADES. NULIDADES.

Nos termos do art. 60, do Decreto nº 70.235/1972 - PAF, as irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio. As nulidades no processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário são as vinculadas à incompetência e ao cerceamento de defesa, do art. 59, do PAF.

VERDADE MATERIAL.INVESTIGAÇÃO.DEVER DE COLABORAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Em busca da verdade material, composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração do particular, a produção da prova deve ser carreada à parte que apresente melhores condições de produzir. Incumbe ao acusado, o ônus da prova, quanto à alegada existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito alegado na acusação fiscal.

COFINS. EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS integra o preço de venda das mercadorias ou serviços, devendo ser computado no cálculo da receita bruta ou faturamento, para fim de incidência das contribuições sociais, não havendo previsão legal para sua exclusão das bases de cálculo, salvo quando cobrado na substituição tributária

ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. JUROS DE MORA À TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos e Rodolfo Tsuboi.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Eloy Eros da Silva Nogueira, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Orlando Rutigliani Berri (Suplente), Rodolfo Tsuboi (Suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Versa o presente sobre **Auto de Infração**, lavrado em 19/12/2006 (fls¹.38/48) e cientificado em 27/12/2006 (fl. 45), para exigência de COFINS cumulativa e acréscimos legais, de 01/2001 a 01/2004, com base na Lei nº 9.718/98, no valor original de R\$1.865.398,68, por *diferenças apuradas de COFINS decorrentes da não inclusão do ICMS na base de cálculo*, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF (fls. 20/22).

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

A empresa apresenta a **Impugnação** em 22/01/2007 (fls. 51/64), **preliminarmente**, alegando nulidades do auto de infração: por vícios no procedimento, em razão de irregularidades no MPF e nos termos fiscais lavrados; por cerceamento do direito de defesa, ao prejudicar o seu direito de compreender a procedência do ICMS considerado para fins de lançamento tributário, alegando não possuir débitos do ICMS e anexando Guias de Informações apresentadas à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo às fls. 97/223; por ausência de provas, pois, não foi apresentada, com o Auto de Infração, nenhuma prova dos valores do ICMS, descritos na 'TABELA' do TVF (fls. 21/22), serem os montantes devidos e não incluídos na base de cálculo do COFINS. Quanto ao **mérito** alega ser a inclusão do ICMS na base de cálculo do COFINS inconstitucional, por ofensa ao inc. I, do art. 195, da CF/88, e ilegal, por não possuir natureza de faturamento e/ou receita da venda de mercadorias e/ou serviços, apontando jurisprudências do STF, sobre a inconstitucionalidade da base de cálculo prevista no §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 (RE nº 457.592/SP), e sobre a não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS (RE nº 240.785/MG); por fim alega ilegalidade dos juros à taxa Selic, apontando jurisprudência do STJ, no mesmo sentido.

A **decisão de primeira instância**, proferida em 23/04/2007 (fls. 285/300) foi pela procedência do lançamento, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2004

MPF. Descabe a arguição de irregularidade do Lançamento relacionada ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, assim como ao Mandado de Procedimento Fiscal Complementar e ao correlacionado Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, porquanto a expedição dos mesmos constituem-se em meros atos de controle administrativo, não maculando a atividade fiscal do próprio Estado, que é atribuída por Lei àqueles servidores que detêm a competência para promover o Lançamento Tributário, e mormente descabe tal arguição quando o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar expedido presta-se a incluir a contribuição lançada no rol de tributos fiscalizados, com o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação registrando as diversas prorrogações havidas, podendo as informações a ele relativas ser verificadas pelo contribuinte na Internet.

PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO PARA CONCLUSÃO. O prazo de sessenta dias previsto no § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, não é prazo para conclusão do procedimento fiscal, mas, tão-somente, lapso temporal que, decorrido sem qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento do feito, redundaria na reanulação da espontaneidade por parte do contribuinte.

Conquanto legalmente em aberto o prazo para as conclusões dos trabalhos fiscais, em atos infralegais como a Portaria SRF nº 6.087, de 21 de novembro de 2005, estabeleceu-se prazos máximos de validade para Mandados de Procedimento Fiscal, em evidente benefício dos contribuintes que passaram a contar com os prazos dispostos em portarias da Secretaria da Receita Federal.

TERMO DE INÍCIO. O art. 7º, inciso I, do Decreto 70.235/72, simplesmente define que 110 procedimento fiscal tem início com "o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto", sem exigir que tal ato de ofício seja formalmente denominado como "Termo de Início de Fiscalização".

TERMO DE ENCERRAMENTO E DEMONSTRATIVOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Descabe a alegação de inexistência de Termo de Encerramento da Ação Fiscal e de Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário porquanto o

procedimento de fiscalização culmina com a lavratura do próprio Auto de Infração, sendo dispensável a lavratura de termo de encerramento, e descabe tal alegação quando do processo consta Termo de Encerramento, Demonstrativo(s) do Crédito Tributário, Demonstrativo de Apuração e Demonstrativo de Multa e Juros de Mora.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Não provada qualquer violação às regras do artigo 10 do Decreto 70.235/72, sendo obedecida a legislação que rege o lançamento fiscal, com a descrição pela Fiscalização dos fatos de interesse tributário, não há que se falar em cancelamento, prejuízo ou nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente.

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. Os órgãos julgadores administrativos não são detentores de competência para apreciar argüições de pretensa inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas tributárias.

DECISÕES JUDICIAIS. As decisões inter partes prolatadas pelos Tribunais não vinculam a Administração no que toca àqueles não envolvidos nos litígios judiciais.

ICMS. O ICMS é cobrado do adquirente, integrando o preço de venda da mercadoria ou serviço, devendo ser computado no cálculo da receita bruta, para fim de incidência da contribuição, salvo quando cobrado na substituição tributária.

JUROS CALCULADOS COM O CONCURSO DA TAXA SELIC. Alegações voltadas, direta ou indiretamente, contra a legislação que prescreve juros calculados com o concurso da Taxa SELIC, por supostas máculas de qualquer espécie, devem ser descartadas pelo Julgador administrativo.

Lançamento Procedente

Após ciência ao acórdão de primeira instância (AR à fl. 305), em 13/12/2007, irresignada, a contribuinte apresentou o **recurso voluntário** de fls. 306/320, em 19/12/2007, reproduzindo os argumentos da impugnação anteriormente interposta.

Em Sessão de 04/11/2008, via **Resolução nº 204-00.648, de 04/11/2008, - 2ºCC/4ªCAM**, determinou-se a conversão do julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do Conselheiro Relator original, os quais passo a transcrever e grifar:

*"Em exame recurso contra autuação que pretende exigir **diferenças de COFINS** que a fiscalização afirma decorrerem da **não inclusão do ICMS na base de cálculo**.*

No recurso em discussão aponta a empresa a completa inexistência de comprovação da origem dos valores que a fiscalização afirma não terem sido incluídos.

*De fato, nos autos a **única "demonstração"** daqueles valores é a **planilha elaborada pela fiscalização às fls. 18/19**. Nela, porém, não há a indicação de onde teriam sido extraídos os valores. Ela está contida em Termo de Verificação Fiscal (fls. 17 a 19) em que a autoridade fiscal apenas afirma que "com base nas análises dos elementos apresentados pela contribuinte, em atendimento às intimações constantes no Termo de Início de Fiscalização e de Intimações Fiscais relacionadas ao programa VERIFICAÇÕES PRELIMINARES, verificamos a insuficiência de recolhimento do COFINS, em decorrência da existência de **exclusão da base de cálculo, de item não contemplado pela legislação**, conforme segue". Afirma, em seguida que a "exclusão" se refere ao **ICMS componente do preço de venda**.*

*Embora afirme que o procedimento de fiscalização se insere nas chamadas **verificações preliminares**, a autoridade fiscal sequer juntou no auto de infração as planilhas normalmente elaboradas nesses procedimentos (**Demonstração da Base de Cálculo, dos valores devidos e da situação fiscal apurada**). Muito menos juntou qualquer **peça contábil da empresa** em que se possa verificar os registros de ICMS que se lhe imputam.*

Já na **impugnação** - repetido o argumento aqui no **recurso** - a empresa traz a informação de que **não possuiria débitos de ICMS**, juntando o que seriam "Guias de Informações apresentadas à Secretaria de Fazenda Estadual" (fls. 95 a 218). As "guias" juntadas realmente dão conta da inexistência de "débitos por saídas", mas se trata de meros formulários impressos nos quais não se vê qualquer carimbo, filigrana, ou outro qualquer elemento que demonstre ter sido efetivamente entregue à repartição estadual e lhe robusteça a força probante.

Há, assim, afirmações desprovidas de prova de ambos os lados. De um lado, afirmação da fiscalização não provada por elementos da contabilidade da empresa. De outro, informação desta do mesmo modo não lastreada em sua contabilidade.

Diferentemente do julgador que me precedeu, não vejo por que se deva emprestar à acusação fiscal baseada em mera afirmação maior força do que ao elemento contraposto pela defesa.

Nesses termos, considero imprescindível o retorno dos autos em diligência para que a autoridade fiscal autuante promova a juntada aos autos dos "elementos apresentados pela contribuinte" que lhe permitiram construir a Tabela de fls. 18/19. Mais claramente, deve promover a juntada aos autos da escrituração contábil de onde extraiu tais valores, indicando com precisão a conta de ICMS sobre vendas onde devem estar eles registrados."

Em 25/08/2010, 28/09/2010, 19/10/2010, por meio dos TERMO DE INICIO DE DILIGÊNCIA FISCAL-DEFIS-SP, e TERMO(s) DE REINTIMAÇÃO FISCAL, a Recorrente foi intimada à apresentação dos documentos, nos exatos termos da Resolução, não atendendo-a, sob a alegação, em 08/04/2011, de fl. 336:

*"BRACOL HOLDING LTDA., com sede na Av. Brigadeiro Faria Lima nº 2.012 - 5º andar, cj. 53, sala 01, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 01.597.168/0001-99, vem por seu procurador, em resposta ao termo de intimação em epígrafe informar que **em razão do tempo decorrido, até a presente data não conseguimos localizar a documentação solicitada.**" (grifei)*

Por meio da INFORMAÇÃO FISCAL, de 29/04/2011 (fl. 341), sobre a qual não houve manifestação da Recorrente, e despacho (fl. 342), os autos foram remetidos ao CARF para prosseguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de Auto de Infração, lavrado para a constituição de crédito tributário da COFINS cumulativa, por *diferenças apuradas de COFINS decorrentes da não inclusão do ICMS na base de cálculo*, relativas ao período de 01/2001 a 01/2004, com fundamento nos arts. 1º, da LC nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98; com as alterações da MP nº 1.807/99 e reedições, com as alterações da MP nº 1.858/99 e reedições.

Preliminar

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar as preliminares suscitadas pela Recorrente.

No que tange ao pedido de nulidade, em razão de vícios no auto de infração, penso que os argumentos não merecem prosperar.

Alega a Recorrente nulidade do auto de infração, afirmando existir vícios no procedimento, em razão de irregularidades no MPF e nos termos fiscais lavrados; além de cerceamento do direito de defesa, por prejuízo ao direito da Recorrente compreender a procedência do ICMS considerado para fins de lançamento tributário.

Inicialmente, suscitou preliminar de nulidade do auto de infração: por vícios no procedimento, em razão de irregularidades no MPF: (i) por ter sido lavrada a autuação em data na qual já havia expirado o prazo de validade dos MPF e (ii) por autoridade incompetente, sem observar os poderes neles previstos, limitados a verificar somente a correspondência entre os valores declarados pela Recorrente e os valores apurados em sua escrituração contábil.

A autuação fiscal foi lavrada em 20/12/2006 e cientificada em 27/12/2006 (fl. 45), dentro do prazo de validade do MPF-Fiscalização nº 08.1.90.00-2005-00550-6, conforme DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO DE MPF (fl. 08).

É certo que o MPF-F tem prazo de validade por 120 (cento e vinte dias), nos termos do inc. I, do art. 12, da Portaria SRF nº 6.087, de 21/11/2005. Certo, também, nos termos do art. 13, da mesma norma complementar, que a prorrogação do prazo de que trata o citado artigo poderá ser efetuada, tantas vezes quantas necessárias, por intermédio de registro eletrônico e disponível à consulta na Internet, sendo fornecido ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet.

Portanto, existiram, antes do prazo de 120 (cento e vinte) dias para extinção do MPF-F, diversas prorrogações do prazo de validade do MPF originário, até o dia 18 de fevereiro de 2007, data posterior a lavratura e ciência do Auto de Infração, não constatada nenhuma irregularidade ou vício que pudesse gerar a nulidade dos procedimentos fiscais.

E, ainda que não tenha sido diretamente fornecida ao sujeito passivo cópia do DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO, disponível na internet, ou que tenha ocorrido eventuais omissões ou irregularidades formais em sua emissão ou prorrogação, tais circunstâncias não enseja a nulidade do lançamento de ofício, vinculado e obrigatório, por lei, não estabelecendo o MPF competências ou limitando poderes da autoridade administrativa.

As próprias Portaria SRF nº 3.007/2001, Portarias RFB nº 4.328/2005 e 6.087/2005, vigentes durante o procedimento fiscal, afirmam, nos seus arts. 15 e 16, que a hipótese de extinção do MPF por decurso de prazo, não implica nulidade dos atos praticados.

O MPF, mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, instituído por ato administrativo (Portaria SRF nº 1.265/1999), depois,

por decreto (Decreto nº 3.969/2001) e disciplinado por portaria (Portaria SRF nº 3.007/2001), não pode jamais invalidar o lançamento fiscal, realizado nos termos de lei complementar: art. 142, do CTN, atividade vinculada e de competência da autoridade administrativa: Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 6º, da Lei nº 10.593/2002, com redação dada pelo art. 9º, da Lei nº 11.457/2007.

Substituído pelo Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, instituído pelo Decreto nº 8.303/2014, o não mais existente Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, veio apenas para dar mais transparência e segurança aos contribuintes e à administração, tendo por escopo o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal, das atividades de fiscalização externa dos tributos e contribuições federais.

Inexistindo dispositivo de lei que vincule a competência do Auditor-Fiscal ou a validade do auto de infração à existência do MPF, não há de se falar em nulidade.

Ademais, no processo administrativo tributário federal, somente serão nulos os casos estabelecidos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72 - PAF, não importando em nulidade, as irregularidades, incorreções e omissões sanáveis, nos termos do art. 60, do mesmo decreto.

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Em seguida, suscitou a Recorrente, nova preliminar de nulidade do auto de infração: agora, por vícios nos procedimentos, em razão de irregularidades nos termos fiscais : (i) por ter fiscalizado e constituído crédito tributário de COFINS, sem que tenha lavrado previamente outro Termo de Início de Fiscalização específico, assim com feito para o IRPJ e (ii) por ter lavrado auto de infração, sem a elaboração simultânea do Termo de Encerramento da Ação Fiscal e o Demonstrativo Consolidado.

As chamadas verificações preliminares ou obrigatórias, consistiam, à época, no cotejamento 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 SRF, nos últimos cinco anos e no período de execução do procedimento. Inicialmente, exigia-se a montagem das bases de cálculo de todos os tributos, dispensada, caso suficiente fosse o simples cotejamento do passivo reconhecido com os valores declarados e confessados em DCTF.

Assim, como já afirmado, não há de se falar em competência ou poderes limitados à verificar somente a correspondência entre os valores declarados pela Recorrente e os valores apurados em sua escrituração contábil, sendo vinculado e obrigatório o exercício da competência do art. 142, do CTN: verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Também não há de se falar em necessidade de Termo de Início de Fiscalização específico para os tributos objeto das verificações obrigatórias, tendo em vista a lavratura de diversos outros termos fiscais: *Termo de Constatação e Intimação* e/ou *Termo de Intimação*, tratando dos tributos fiscalizados nessas verificações, sendo exigido, pelo inc. I, do art. 7º, do Decreto 70.235/72, um primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, sem exigir que o ato de ofício tenha uma denominação específica. Já o §2º, do inc. I, do mesmo artigo, não estabelece prazo de conclusão do procedimento fiscal ou de validade dos termos lavrados, mas, tão-somente, lapso temporal para a reaquisição da espontaneidade por parte do contribuinte, inexistindo lei ou ato com força de lei, prevista no art. 196, do CTN, estabelecendo prazo máximo para a conclusão das ações fiscais, tratando-se de norma de eficácia limitada.

Ainda, quanto às irregularidades nos termos fiscais, não há de se falar em nulidade do auto de infração por ausência de elaboração simultânea do Termo de Encerramento da Ação Fiscal e o Demonstrativo Consolidado. Ainda que dispensável a lavratura de termo de encerramento, já que a formalização do lançamento marca o fim da fiscalização do tributo lançado, no processo, à fl. 49, consta o Termo de Encerramento, apresentando o crédito tributário, consolidado em sua totalidade. O auto de infração apresenta, ainda, outros demonstrativos: Demonstrativo do Crédito Tributário, Demonstrativo de Apuração e o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, não havendo nenhuma irregularidade nos termos fiscais que impediu ou dificultou a defesa da Recorrente, não procedendo suas alegações.

Por fim, suscitou a Recorrente, outra preliminar de nulidade do auto de infração: em razão de cerceamento do direito de defesa, por prejuízo ao direito da Recorrente compreender a procedência do ICMS considerado para fins de lançamento tributário, falando ainda em ausência de provas.

No processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário, como já dito, as hipóteses de nulidade, vinculadas a incompetência e ao cerceamento de defesa, estão elencadas nos incisos, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972.

A leitura do artigo supracitado leva ao entendimento de que, no caso de auto de infração, ato administrativo formalizado por termo próprio e resultante do conjunto de outros atos e termos fiscais, só há nulidade se for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I), falando-se em defesa cerceada somente quanto aos despachos e decisões (art. 59, II).

Como ato administrativo, o auto de infração deve respeitar os requisitos mínimos de formação válida do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Estando o auto de infração revestido de suas formalidades essenciais, no que tange ao seu conteúdo necessário e respectivas provas, serão analisados junto com o mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade.

Não há nulidade quando suficientemente demonstrado e fundamentado os motivos pelos quais lavrou-se o auto de infração, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas na suas peças impugnativa e recursal.

Em equilíbrio com o princípio *pas de nullité sans grief* - não há nulidade sem prejuízo - , a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige a comprovação do efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

Nesse sentido, não restou caracterizado nenhum cerceamento de defesa, uma vez que a Recorrente demonstra pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados pela acusação fiscal e apresenta defesa robusta, argüindo diversas nulidades nas questões preliminares, além de questionar o mérito, seja quanto à não inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições sociais, nos termos de entendimento jurisprudencial do STF, seja quanto à existência de fato impeditivo do direito exigido pelo autor da acusação fiscal, afirmando impossível a pretensão de inclusão do ICMS nas bases de cálculo, em razão de não possuir débitos de ICMS, conforme Guias de informações à SeFaz do Estado de São Paulo.

Entendo, portanto, no mesmo sentido da decisão recorrida, não caracterizada nenhuma das preliminares argüidas, à ensejar a nulidade da constituição do crédito tributário pela lavratura do presente Auto de Infração.

Mérito

A Recorrente requer, no mérito, seja dado provimento integral ao presente recurso voluntário, para reconhecer a total improcedência do lançamento, alegando ser a inclusão do ICMS na base de cálculo do COFINS inconstitucional, e ilegal, por não possuir natureza de faturamento e/ou receita da venda de mercadorias e/ou serviços; por fim alegando ilegalidade dos juros à taxa Selic. E, ainda, a questão da alegada ausência de provas, matéria reservada à análise junto com o mérito da tributação.

Entende a Recorrente, ser inconstitucional, por ofensa ao inc. I, do art. 195, da CF/88, a inclusão do ICMS na base de cálculo do COFINS.

Nesse ponto, não há como discordar da decisão recorrida, no sentido de que: "...os órgãos julgadores administrativos não são detentores de competência para apreciar argüições de pretensa inconstitucionalidade..." (fl. 299) , por força do *caput*, do art. 62, do RICARF, e da Súmula CARF nº 2:

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

Inclusive, a questão da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, encontra-se em discussão no foro apropriado (STF): RE nº 574.706/PR, absolutamente, não se confundindo com a matéria do RE nº 585.235/MG (RE nº 457.592/SP)

sobre a inconstitucionalidade da base de cálculo prevista no §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, ambos, submetidos ao regime de repercussão geral.

Aponta a Recorrente, precedente firmado pelo STF no julgamento do RE nº 240.785/MG, o qual restou assim ementado:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE.

Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS.

O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.

(STF; RE 240.785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe246 DIVULG 15122014 PUBLIC 16122014 EMENT VOL0276201 PP-00001).

Por conta desse precedente do STF, também, no STJ existem(iam) decisões contrárias às suas próprias Súmulas nº 68 e 94:

Súmula 68 - *A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.*
(PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 15/12/1992, DJ 04/02/1993)

Súmula 94 - *A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.*
(PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/1994, DJ 28/02/1994)

Apesar dos precedentes jurisprudenciais existentes, nenhum deles possui(a) efeito vinculante e *erga omnes*, não sendo de reprodução obrigatória no âmbito dos julgamentos do CARF (§2º, do art. 62, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015), sendo o *leading case* que pretende solucionar essa controvérsia o RE nº 574.706/PR, submetido ao regime de repercussão geral (Tema 69/STF), bem como a ADC nº 18.

Assim, não tendo os Tribunais do Poder Judiciário dado uma solução definitiva para esta discussão e diante de uma necessária segurança jurídica mínima, resta(va) socorrer-se à jurisprudência administrativa formada no âmbito do CARF, uniforme no sentido de entender como válida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Difícil, até mesmo, encontrar decisão da CSRF nessa matéria, visto, possivelmente, inexistente paradigmas, no sentido da exclusão do ICMS, que possibilite seguimento do recurso especial de divergência. Como exemplos de decisões recentes, abaixo, ementas reproduzidas, na parte pertinente à matéria em exame:

Acórdão nº 3302-003.204, de 18/05/2016:

BASE DE CÁLCULO. RECEITA DA VENDA DE MERCADORIAS. FATURAMENTO. EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da Cofins compreende o valor total da receita de vendas de mercadorias, que corresponde ao valor total do faturamento, equivalente ao valor total da operação de venda, neste incluído, o valor do ICMS.

Acórdão nº 3301-002.833, de 23/03/2016:

EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o faturamento, no qual está incluído o valor do ICMS incidente sobre as vendas. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Entende a Recorrente, também, ser ilegal a inclusão do ICMS na base de cálculo do COFINS, por não possuir natureza de faturamento e/ou receita da venda de mercadorias e/ou serviços.

Entendimento legal (DL nº 1.598/77), fiscal e contábil, que a receita bruta de vendas e serviços engloba o ICMS, na medida em que este integra o preço, e que a receita líquida de vendas e serviços é obtida após a diminuição dos impostos incidentes sobre vendas.

Pesa também o fato da legislação de regência: parágrafo único, do artigo 3º, da Lei nº 9.715/98; e inciso I, do § 2º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, permitir somente a exclusão da receita bruta do ICMS substituto tributário:

Fato concomitante à elaboração do presente voto, em 10/08/2016, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de recurso afetado ao rito dos recursos repetitivos (Tema 313/STJ): **Recurso Especial nº 1.144.469/PR**, decidiu pela *legalidade do valor referente ao ICMS ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins*, por considerar que *valor do ICMS integra o faturamento da empresa*, acórdão **transitado em julgado em 10/03/2017**, de reprodução obrigatória no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do § 2º, do art. 62, do RICARF, ainda que consciente da decisão, não transitada em julgado, do STF no RE nº 574.706/PR, **no momento do presente julgamento, permanecemos obrigados ao decidido definitivamente pelo STJ**:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.144.469 - PR (2009/0112414-2)

EMENTA RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS. [...]

8. Desse modo, firma-se para efeito de recurso repetitivo a tese de que: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações". (grifei)

Portanto, no mesmo sentido da decisão recorrida, no mérito, não prevalecendo as arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade, sou pela inclusão do ICMS na base de cálculo do COFINS.

Antes da análise da questão acessória sobre os juros à taxa Selic, vamos à alegação de ausência de provas, por não ter sido apresentada, com o Auto de Infração, nenhuma prova dos valores do ICMS, descritos na 'TABELA' do TVF (fls. 21/22), serem os montantes devidos e não incluídos na base de cálculo do COFINS.

Vale lembrar, que em razão da questão de ausência de provas, via Resolução nº 204-00.647, de 04/11/2008, determinou-se a conversão do julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do Conselheiro Relator original, dentre as justificativas:

"Embora afirme que o procedimento de fiscalização se insere nas chamadas verificações preliminares, a autoridade fiscal sequer juntou no auto de infração as

*planilhas normalmente elaboradas nesses procedimentos (**Demonstração da Base de Cálculo, dos valores devidos e da situação fiscal apurada**). Muito menos juntou qualquer **peça contábil da empresa** em que se possa verificar os registros de ICMS que se lhe imputam.*

*Já na **impugnação** - repetido o argumento aqui no **recurso** - a empresa traz a informação de que **não possuiria débitos de ICMS**, juntando o que seriam "Guias de Informações apresentadas à Secretaria de Fazenda Estadual" (fls. 95 a 218). As "guias" juntadas realmente dão conta da inexistência de "débitos por saídas", mas se trata de meros formulários impressos nos quais não se vê qualquer carimbo, filigrana, ou outro qualquer elemento que demonstre ter sido efetivamente entregue à repartição estadual e lhe robusteza a força probante.*

Há, assim, afirmações desprovidas de prova de ambos os lados. De um lado, afirmação da fiscalização não provada por elementos da contabilidade da empresa. De outro, informação desta do mesmo modo não lastreada em sua contabilidade."

A diligência fiscal realizada mostrou-se improfícua, mesmo após diversas intimações, em 25/08/2010, 28/09/2010, 19/10/2010, por meio dos TERMO DE INICIO DE DILIGÊNCIA FISCAL-DEFIS-SP, e TERMO(s) DE REINTIMAÇÃO FISCAL, a Recorrente foi intimada à apresentação dos documentos, nos termos da Resolução, não atendendo-a, sob a alegação, em 08/04/2011, após mais de sete meses de diligência em curso (fl. 336):

*"BRACOL HOLDING LTDA., com sede na Av. Brigadeiro Faria Lima nº 2.012 - 5o andar, cj. 53, sala 01, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 01.597.168/0001-99, vem por seu procurador, em resposta ao termo de intimação em epígrafe informar que **em razão do tempo decorrido, até a presente data não conseguimos localizar a documentação solicitada.**" (grifei)*

Apesar de originalmente relatado como uma "informação", a afirmação, da existência de fato impeditivo do direito exigido pelo autor da acusação fiscal: *que não possuiria débitos de ICMS, juntando o que seriam "Guias de Informações apresentadas à Secretaria de Fazenda Estadual" (fls. 95 a 218)*, subsume-se à regra original de distribuição do ônus probatório, nos termos do CPC/2015², subsidiário ao PAF³, configurando situação jurídica que possibilita a decisão contrária às pretensões de quem deveria provar e não o fez.

Por conduzirem a um julgamento por presunção, essas regras devem ser aplicadas apenas de maneira excepcional. Tanto a Administração Pública quanto o particular, têm o dever de colaborar com a atividade judicante, evitando-se um julgamento por presunção.

À parte que possui melhores condições de produzir a prova, foi dada ampla oportunidade, porém, sem sucesso em desincumbir-se do seu ônus de provar, por meio de seus registros contábeis e fiscais, *que não possuiria débitos de ICMS*, provando impossível a pretensão fiscal de *inclusão do ICMS na base de cálculo* das contribuições sociais cumulativas.

² Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

³ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Notar que não se trata de inversão do ônus da prova. Ao formular **defesa de mérito indireta**, ou seja, alegar fatos novos que impedem o direito do autor da acusação fiscal, atraiu para si, o ônus da prova em relação a tais fatos, a respeito de *não possuir débitos do ICMS*, submetendo-se à regra original de distribuição do ônus probatório, restando-lhe apresentar seus registros contábeis e fiscais, suficientes à provar, também, os fatos por ele contestados sobre a acusação fiscal, não assumindo o encargo de prová-los, mas somente de produzir aquela prova que lhe é mais fácil e de guarda obrigatória.

Deve o contribuinte conservar seus livros comerciais e fiscais obrigatórios e respectivos comprovantes dos lançamentos enquanto durar as controvérsias sobre questões por esses documentos comprováveis, tendo em vista a obrigação de guarda até que ocorra a prescrição dos créditos tributários, nos termos do artigo 195, do CTN, prescrição que nem mesmo tem seu curso iniciado, antes do final do processo administrativo de exigência.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

À rigor, a Recorrente não apresentou **defesa de mérito direta**, negado o fato constitutivo do direito do autor, tornando-se por incontroverso, que *não incluiu o ICMS na base de cálculo* das contribuições sociais, apenas, alegando ausência de provas em relação à esses fatos, ainda que não sejam objeto de prova fatos incontroversos (CPC, art. 334, III).

Entendo, portanto, no mesmo sentido da decisão recorrida, à fl. 295, não caracterizada a ausência de provas por parte da acusação fiscal, à ensejar o cancelamento da constituição do crédito tributário pela lavratura do presente Auto de Infração, *diante da impugnação apresentada (pela qual o Impugnante ataca de forma aguerrida a inclusão do ICMS na base imponible da contribuição)*, abrangendo tanto questões preliminares como de mérito, e face às colocações anteriores, descabe imaginar a ocorrência de cerceamento ao direito de defesa e/ou ausência de provas.

Por outro lado, também no mesmo sentido da decisão recorrida, à fl. 294, *que a escrituração de que se socorreu a Autoridade fiscal para o levantamento da contribuição devida, não paga e nem declarada, ficam na posse do Contribuinte, possuindo este todos os meios de contestar o Lançamento* e, ao afirmar a existência de fato impeditivo do direito exigido pelo autor da acusação fiscal: *que não possuiria débitos de ICMS*, atraiu o ônus probatório para si e não desincumbiu-se dele na oportunidade que teve por meio da diligência fiscal ora em retorno, omitindo-se à entrega de documentos que deveria conservar até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Alega, ainda, a Recorrente, a ilegalidade dos juros à taxa Selic, apontando jurisprudência do STJ, no mesmo sentido, porém, decisão(ões) não submetida(s) ao rito dos recursos repetitivos, portanto, de reprodução não obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do § 2º, do art. 62, do RICARF.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, calculados à taxa de um por cento ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso, nos termos do §1º, do art. 161, do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Logo, por expressa disposição legal e em consonância com o CTN, foram definidos, para cobrança de juros de mora, percentuais equivalentes à taxa referencial Selic, a partir de 1º de abril de 1995, nos termos do art. 13, da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, e do §3º, do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Esse, outro ponto onde não há como revisar a decisão recorrida, também, por força de Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a exigência fiscal.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator