



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

<b>Processo nº</b>	19515.003292/2008-26
<b>Recurso nº</b>	19.515.003292200826 De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-01.420 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	02 de junho de 2011
<b>Matéria</b>	DIFERENÇAS ENTRE DIPJ E DCTF. DECADÊNCIA. IRREGULARIDADE NO MPF. COMPENSAÇÃO. JUROS SELIC.
<b>Recorrentes</b>	CIA METROPOLITANA DE HABITAÇÃO DE SÃO PAULO-COHAB/SP DRJ SÃO PAULO I/SP

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS e da Cofins é de cinco anos, nos termos do CTN.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. PRIMEIRO DIA DO ANO SEGUINTE. CTN, ART. 173, I. STJ. RECURSO REPETITIVO.

Consoante interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recurso repetitivo, a ser reproduzida no CARF conforme o art. 62-A do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo, alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário ofício é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003  
MATÉRIA NÃO MAIS CONTESTADA APÓS DILIGÊNCIA. FIM DO LITÍGIO.

Na parte em que o sujeito passivo deixar de contestar a autuação referente ao PIS, por concordar expressamente com o resultado de diligência realizada na etapa recursal, deixa de existir litígio e o lançamento se torna definitivo.  
MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

**AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata.

**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RITO PRÓPRIO.**

Não compete ao CARF se pronunciar sobre o mérito de pedido de compensação, exceto em sede de recurso voluntário interposto contra decisão da primeira instância que apreciou manifestação de inconformidade relativa ao pedido, sendo que eventuais excessos de recolhimentos devem ser aproveitados pelo contribuinte por meio do procedimento próprio, em vez de empregados para redução dos valores lançados.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/08/2003 a 30/11/2003

**BASE DE CÁLCULO. CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. VENDAS A PRAZO. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Na atividade relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta para fins de base de cálculo do PIS Faturamento é apurada segundo o regime de competência até 04/09/2001. A partir de 05/09/2001, data da publicação da MP nº 2.221, de 04/09/2001, passou a ser adotado o regime de caixa.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4, DE 2009.**

Nos termos da Súmula CARF nº 4, de 2009, a partir de 1º de abril de 1995 os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003

**BASE DE CÁLCULO. CONSTRUÇÃO E INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. VENDAS A PRAZO. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Na atividade relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta para fins de base de cálculo da Cofins é apurada segundo o regime de caixa.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4, DE 2009.**

Nos termos da Súmula CARF nº 4, de 2009, a partir de 1º de abril de 1995 os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela

---

Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos de ofício e dar provimento parcial aos recursos voluntários para reduzir os valores dos lançamentos aos apurados na diligência, nos termos do voto do relator. Ausente justificadamente o conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

(assinado digitalmente)  
Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)  
Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Gerzoni Filho, Helder Massaaki Kanamaru e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

## Relatório

O processo trata de dois autos de infração, relativos à Cofins e ao PIS Faturamento, nos valores, respectivamente, de R\$ 11.474.718,86 e R\$ 1.627.891,64, ambos com juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%. Os períodos de apuração estão compreendidos entre 01/2003 a 12/2003 e as ciências ocorreram em 23/07/2008.

A primeira instância cancelou os períodos até 06/2003, em face da decadência, havendo recurso de ofício da parte exonerada.

As autuações devem-se a diferenças apuradas pela fiscalização entre os valores constantes da DIPJ 2004 (ano-calendário 2003) e das DCTF do período, conforme relatado nos Termos de Constatação Fiscal da Cofins e do PIS, fls. 138/139 e 142.

Por bem resumir o que dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

*Nos Termos de Constatação de 17/7/08 (fls 136 - Cofins - e 140 - Pis) relata-se: a empresa entregou DIPJ 2004 pelo Lucro Real (IR) e aplicam-se os regimes não-cumulativo (Pis) e cumulativo (Cofins); a empresa foi intimada a justificar divergências em 18/4 e trazer cópia da escrita, se fosse o caso, e foram concedidas, a pedido, duas dilações de prazo, a última vencida em 15/7/2008, dia em que ela **alegou** haver bases calculadas pelo regime de competência, quando os artigos 407 a 410 do RIR*

*permitiam o de caixa, pendências na não-cumulatividade e haver iniciado o reprocessamento de ajustes contábeis, pedindo mais 120 dias, o que lhe foi negado pois o prazo concedido já excedera o quádruplo do regulamentar; as ações judiciais da empresa culminaram com exigibilidade da Cofins pela Lei 9.718/98 e de Pis pela Lei 10.637/02; os valores confessados em DCTF não necessitam ser lançados, apenas as diferenças apuradas (considerou as DCTFs ativas em 15/4/2008 e, para o Pis, considerou também os dados dos DACONs retificados entregues em 29/6/2004). No caso do Pis opina que os recolhimentos não vinculados a DCTF, não compensados, não inseridos em Redarf nem utilizados poderiam extinguir parte dos créditos constituídos, se requerido no prazo de pagamento ou impugnação.*

*A empresa inicia a defesa resumindo os Termos de Constatação (fl 159 a 162).*

*A defesa cita o MPF de Fiscalização nº 0819000-2008-00192-7 (fl 165, cópia à fl 222), argüindo que estaria extinto por decorso de prazo (fl 163) e aduzindo: não ter sido científica no primeiro ato de ofício de suas prorrogações na internet e após o vencimento, o que retira a competência específica do auditor e torna nulo o auto na ausência de MPF válido (art 59 do Decreto 70.235/72 - PAF); a continuidade da ação exigiria outro MPF com troca de auditor, de modo que o rito de reexame não foi seguido e desobedece ao Decreto do PAF, ao RIR/99 e à Portaria RFB 11.371/2007; e, ao final transcreve decisões administrativas sobre esses temas (fl 166 a 169).*

*A empresa alega vício formal, pois informou que usara no Pis/Cofins o regime de competência (em vez de caixa), e pedira prazo para reprocessar a escrita. O auditor cometeu erro de fato ao apurar pelo regime de competência e desconsiderar créditos de Pis dos custos das unidades em 2003. Aduz lição doutrinária. Os erros e omissões de forma e formalidades tornam nulo o lançamento, já que comprovou inexistir fato gerador pelo regime de competência. Cabe aos Delegados de Julgamento ou de Jurisdição declarar nulidade do lançamento de Pis e Cofins em desacordo com as normas. Solicita apresentar provas após o reprocessamento da escrituração (fl 172). Aduz decisões administrativas sobre nulidades, erros, vícios e interpretação benigna (fls 172 a 175).*

*Alega decadência para fatos geradores até junho de 2003 (fls 175 a 194).*

*Em item voltado ao mérito a empresa diz (fl 195 a 211): inexistir fato gerador, transcrevendo trechos de seu estatuto e dos artigos 410 a 414 do RIR/99 e legislação de Pis/Pasep e Cofins e concluindo que o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS de sua atividade são apurados pelo regime de caixa; que informara ao auditor: ter adotado o regime de competência indevidamente; estar reprocessando sua escrita; ter retificado pelo regime de caixa sua DCTF do 1º trimestre de 2003 (doc 5) gerando débito*

*de Cofins (parcelado) e crédito de Pis, conforme Darfs de pagamento indevido/a maior; retificara as DCTFs dos demais trimestres após o início da ação fiscal, apurando crédito de Pis que foi compensado e débitos de Cofins pendentes de pagamento; retificaria sua DIPJ, após reprocessar a escrita (fl 212). Protesta pelo direito de compensar recolhimentos com parte dos créditos ora constituídos no prazo de pagamento ou impugnação (fl 212). Afirma que: ainda assim, foi tributado pelas diferenças entre a DIPJ 2004 e as DCTFs retificadas; os erros não podem se transformar em fatos geradores (transcreve doutrina); não se pode negar a retificação da DIPJ, mesmo após o início da ação fiscal (transcreve decisões administrativas), o que fará após reprocessar a escrita (fl 216). Pede para anexar provas posteriormente (fl 216).*

*Pede diligência para cientificar o reprocessamento das operações em sua contabilidade em 2003, com a verdadeira base conforme regime de caixa, após o qual providenciará a retificação da DIPJ 2004, para restabelecer o devido ao Pis e Cofins (fl 217).*

*Ataca os juros SELIC. Diz que inexiste definição legal dessa taxa, bem como quanto à sua criação, forma de apuração e fixação de percentual e que a Lei 9.065 só faz remissão a um índice juridicamente inexistente. A Selic não pode prestar para cobrar juros, pois serve para remunerar títulos públicos. O resarcimento pelo inadimplemento é feito pelos juros moratórios que serão de 1% ao mês se não houver lei (art 161 do CTN) ou, se julgados devidos, limitado a 1%.*

*Finaliza requerendo declaração de nulidade da autuação ou, caso contrário, correções solicitadas no mérito e quanto à Selic.*

Nos termos do Acórdão de fls. 364/375, de 21/10/2008, a 9ª Turma da DRJ julgou decaídos ao fatos geradores até de janeiro, fevereiro e março de 2003, e no mais manteve os lançamentos, considerando o seguinte:

- rejeitou a nulidade dos Autos de Infração por vício no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), diferenciando-o do Registro de Procedimento Fiscal (RPF) e consignando que segundo o art. 10 da Portaria RFB nº 11.371/2007 não será exigido MPF nas hipóteses de procedimento de fiscalização relativo à Revisão Interna e que, de todo modo, falhas no MPF ou sua ausência não têm o condão de atingir o lançamento haja vista este ser ato administrativo vinculado. Afirmou também que a impugnação ataca aspectos de um MPF que pode estar balizando outra atividade fiscal ainda em curso, e não o procedimento fiscal precedente à formação destes autos, este realizado e controlado sob a égide do RPF de Revisão Interna nº 08.1.90.00-2008-02283-5;

- também rejeitou a outra preliminar de nulidade, levantada em função de suposto vício formal (apuração pelo regime de competência, em vez do regime de caixa defendido pela contribuinte, e desconsideração dos custos das unidades em 2003 como créditos do PIS), consignando que essa preliminar está vinculada a questões de mérito e, de todo modo, eventuais irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 não importariam em nulidade dos Autos de Infração;

- os DARF de fls 338 a 340, relativos ao PIS que segundo a Impugnação foram pagos indevidamente ou a maior, devem ser objeto de pedido específico visando a compensação, não cabendo à autoridade julgadora manifestar-se quanto a eventual direito creditório, salvo numa fase litigiosa relativa a restituição, resarcimento ou compensação;

- indeferiu a juntada posterior de documentos, por não ficar demonstrada a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, e entendeu desnecessária a diligência solicitada;

- no mérito, observou que os débitos lançados resultam das diferenças levantadas a partir do confronto entre informações prestadas pela contribuinte, constantes da DIPJ 2004/DACON e das DCTF (incluída a retificadora de 8/2/2008), e julgou não informados os dados da autuação; e

- manteve os juros Selic, por reputá-los legais.

Em 27/02/2009, após prolatado o Acórdão recorrido, a contribuinte aditou a Impugnação, objetivando “apresentar o resultado do reprocessamento contábil (...) através da retificação da DIPJ e das DCTF de 2003 e consequentemente, a apuração efetiva dos tributos (PIS e COFINS) pelo regime de caixa” (fl. 385). Afirma que conforme o quadro comparativo de fls. 393/394 apurou divergência positiva de R\$ 111.027,23 para a Cofins e zero para o PIS, e que essa é a importância efetivamente devida, em vez dos montantes apurados nos Autos de Infração segundo o regime de competência.

Informa que retificou a DIPJ do Exercício 2004, Ano-Calendário 2003, e as DCTF e DACON respectivos (conforme recibos das retificadoras que acosta aos autos, às fls. 395/403), que parcelou os valores devidos no 2º trimestre 2003, em razão da DCTF retificadora acatada pela autoridade autuante, e recolheu em 20/01/2009 a importância total de R\$ 111.027,23 (soma dos valores principais dos DARF com cópias às fls. 416/425, correspondente aos períodos de apuração compreendidos entre 01/2003 a 11/2003), acrescida de multa de mora e juros respectivos.

Destaca que o valor recolhido não faz parte do Auto de Infração, pois sua origem deve-se às retificações ocorridas **após a autuação fiscal**, e argui que é incondicionalmente permitida a retificação de declarações, quando constatada a existência de erro de fato ou erro material, colacionando jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes neste sentido.

Ao final do aditamento à Impugnação reitera o pedido de diligência visando verificar a apuração pelo regime de caixa, conforme as retificações aludidas, solicitando além do mais a nulidade dos lançamentos.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte insiste na nulidades dos Autos de Infração, refutando a decisão recorrida e repisando as alegações contidas na Impugnação e no seu aditamento, referentes aos seguintes aos seguintes temas:

- preliminar de nulidade dos lançamentos, em razão de vício no MPF;

- preliminar de nulidade dos lançamentos, em razão de vício de forma e cerceamento do direito de defesa, ponto no qual afirma que a primeira instância não analisou de forma profunda a matéria, e que o cômputo da receita pelo regime de competência, vez do

de caixa, constitui erro de fato na determinação da base de cálculo das Contribuições e ferem de morte o direito de defesa. Observa que a Recorrente possui uma inadimplência em torno de 70% na sua carteira de financiamentos habitacionais para mutuários de baixa renda, de modo que computar na base de cálculo o valor integral dos boletos emitidos para cobrança provoca erro de forma e cerceamento do direito de defesa em face da não apreciação do complemento da Impugnação e do indeferimento da diligência.

- compensação requerida, relativa aos valores apurados no ano-calendário de 2003 e em relação a qual defende seja considerado o prazo decadencial de dez anos (tese dos cinco mais cinco adotada pelo STJ), por se tratar de períodos anteriores à LC nº 118/2005;

- decadência, onde argumenta que no lançamento por homologação o que se homologa é o procedimento, e não apenas os pagamentos realizados (este tema é objeto do Recurso de Ofício);

- interpretação benigna, defendida com esteio no art. 112 do CTN porque "...não há resposta segura para inevitáveis indagações que surgem da análise das operações praticadas pela contribuinte." (fl. 485);

- diligência, cuja solicitação reitera;

- refiticações das DIPJ e DCTF, com adoção do regime de caixa e conforme os demonstrativos constantes da peça recursal, bem como os livros Diário nº 123 e Razão (ver Anexo contendo 4 volumes, com cópia do Diário a partir da fl. 88 do vol. I, seguido de cópia do Razão);

- aditamento à Impugnação, que requer seja considerada neste julgamento em segunda instância;

- juros Selic, reputados inconstitucionais e contrários ao art. 161 do CTN, apesar do art. 13 da Lei nº 9.065/95 (afirma que este dispositivo apenas determinou a adoção da Selic como juros moratórios, sem retirar-lhe a natureza de taxa remuneratória do capital e sem instituir no campo tributário a forma de apuração e critérios do seu percentual, como exige o CTN).

Este Colegiado determinou diligência em 02/02/2010, cujo resultado consta do Termo de Instrução Processual de fls. 602/605. Após adoção do regime de caixa, os valores da Cofins foram reduzidos aos montantes do demonstrativo à fl. 604, nos períodos de apuração de julho a novembro de 2003, enquanto no mês de dezembro não restou autuação. Quanto ao PIS, foram apurados saldos credores, decorrentes da não-cumulatividade, mas a fiscalização aponta dois valores a serem mantidos na autuação, por uso indevido créditos: R\$ 655,14 em agosto de 2003 e R\$ 2.875,05 em outubro de 2003.

Manifestando-se sobre o resultado da diligência, a contribuinte concorda expressamente com os dois débitos remanescentes do PIS, mencionados acima, e silencia em relação à Cofins.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

Diante do resultado da perícia e levando em conta que deve ser adotado o regime de caixa, conforme demonstrado adiante, a concordância da Recorrente com os valores do PIS nos períodos de apuração agosto e outubro de 2003 - R\$ 655,14 e R\$ 2.875,05, respectivamente, como assentado Termo de Instrução Processual à fl. 605 – implica em fim do litígio no tocantes a esses dois débitos, que devem ser exigidos com multa de ofício de 75% e os juros de mora de respectivos.

Remanescem, então, na parte do Recurso Voluntário e do aditamento à Impugnação (as razões postas no aditamento são aqui consideradas como se integrassem a peça recursal), as alegações referentes aos seguintes temas:

- preliminares de nulidade dos lançamentos, a primeira em razão de vício no MPF, e a segunda por suposto vício de forma e cerceamento do direito de defesa por ter sido a base de cálculo das Contribuições apurada segundo o regime de competência adotado inicialmente pela contribuinte (antes do reprocessamento pelo regime de caixa, este considerado na diligência);

- adoção do regime de caixa ou de competência, que constitui a questão de mérito principal do litígio;

- compensação com créditos de PIS que a contribuinte levantou após o início da ação fiscal; e

- juros Selic, reputados inconstitucionais e contrários ao art. 161 do CTN.

Antes de cuidar das matérias acima elencadas analiso a remessa de ofício.

**DECADÊNCIA DECRETADA NO RECURSO DE OFÍCIO**

Cabe negar provimento ao Recurso de Ofício (melhor é dizer Remessa de Ofício, já que se trata de recurso imprório) porque a DRJ cancelou os valores dos períodos de apuração janeiro, fevereiro e março de 2003 levando em conta ter havido pagamentos nesse intervalo e aplicou a Súmula Vinculante do STF nº 8/2008<sup>1</sup>. Referiu-se, também, ao Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008.

Em face dos pagamentos antecipados, em consonância com o art. 150, § 4º, do CTN, julgou decaídos os fatos geradores anteriores a cinco anos da ciência dos lançamentos (a ciência ocorreu em 23/07/2003 e não foram autuados os meses de abril, maio e junho de 2003).

<sup>1</sup> São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Segundo a Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 8/2008 é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, e por isto o prazo decadencial é dado pelo CTN, sendo então de cinco anos (em vez de dez anos, como previa a Lei nº 8.212/91). Quanto ao termo inicial do prazo decadencial, julgados repetitivos do STJ consideram que, inexistente o pagamento antecipado de que trata o art. 150 do CTN, é o primeiro dia do ano seguinte, tal como previsto no art. 173, I, do mesmo Código. Em caso contrário, de pagamento antecipado, o prazo é contado do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Ressalvo aqui o meu entendimento pessoal, que prevaleceu por maioria neste Colegiado até as reuniões anteriores ao mês de fevereiro de 2011. Para mim o *dies a quo* deve ser contado sempre da ocorrência do fato gerador, tenha havido ou não a antecipação de pagamento exigida referida no art. 150 do CTN.

Importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado, filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges, que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Lembro o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomado conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

Feita a ressalva quanto ao meu entendimento particular, curvo-se à posição contrária do STJ, levando em conta o art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, acrescentado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, que dispõe o seguinte:

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

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

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes*

A questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário de ofício nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (discussão acerca da possibilidade de aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN), foi decidida pelo STJ no Recurso Especial nº 973.733-SC, julgado sob o regime de recurso repetitivo, com a ementa seguinte (negrito acrescentado):

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.**

**1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).**

**2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos**

*ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(STJ, Primeira Seção, REsp 973.733-SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/8/2009, unânime).

Pelos fundamentos acima, nego provimento à Remessa de Ofício.

## PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO NO MPF

Doravante retomo ao Recurso Voluntário, inicialmente rejeitando a preliminar argüida em função de extinção do MPF por decurso de prazo. Afirma a Recorrente não ter sido científica no primeiro ato de ofício das prorrogações na internet, o que retira a competência específica do Auditor-Fiscal e tornaria nulo os Autos de Infração. Considera ainda que a continuidade da ação fiscal exigiria outro MPF, com troca de Auditor-Fiscal.

Entendo que o MPF é instrumento de controle da atividade fiscal. Sendo assim, eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não inquinam o lançamento. Por isto as hipóteses de nulidade, catalogadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não devem ser cogitadas.

Os atos infralegais que disciplinam o MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das

Portarias SRF nºs 1.265/99 - que o instituiu -, e 3.007/2001 – que o reformou, sendo que esta última revogou a primeira. Ambos os preâmbulos reportam-se ao art. 196 do CTN e ao art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99, depois MP 2.175-29, de 24/08/2001, revogada pela MP nº 46, de 25/06/2002, que afinal foi convertida na Lei nº 10.593, de 06/12/2002.

## **PRELIMINAR DE NULIDADE POR ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**

Também rejeito a segunda preliminar, de suposto vício formal, escorada na circunstância de que, apesar de informado à fiscalização que a contribuinte usara no PIS e Cofins o regime de competência (em vez do de caixa) e do pedido de prazo para reprocessar a escrita, o autuante apurou considerou o regime de competência. Também argüi que foram desprezados créditos de PIS dos custos decorrentes da não-cumulatividade.

Ora, a adoção do regime de competência foi empregada, inicialmente, pela própria Contribuinte. A fiscalização, ao considerá-la, utilizou critério que somente após o refazimento da escrita contábil e retiticações de DCTF e DIPJ foi alterado. A discussão quanto ao regime, inclusive, é o ponto notável do litígio, como já dito antes.

Quanto aos créditos da não-cumulatividade, devem ser aproveitados – assim foi feito por ocasião da diligência -, mas o contrário não implica em nulidade dos lançamentos. Mais uma vez o que se faz necessário é a reforma, em vez da anulação.

Tivesse razão a Recorrente, qualquer erro na apuração das bases de cálculo, a suscitar posterior reforma (esta a situação em tela) levaria à nulidade. Não me parece razoável interpretar assim porque os Autos de Infração atendem plenamente ao disposto nos arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72 e inexistem dúvidas quantos aos critérios e fundamentação empregados nas autuações.

Os dois Autos, lavrados por servidor competente, possuem todos os elementos exigidos, identificam a matéria tributada e contêm os enquadramentos legais correlatos. Neles se vê que as bases de cálculo estão bem demonstradas, a despeito da controvérsia em torno da aplicação do regime de caixa ou de competência, tema que diz respeito ao mérito. Dessarte inexistiu qualquer preterição do direito de defesa, a acoimar de nulidade os lançamentos.

## **ADOÇÃO DO REGIME DE CAIXA OU DE COMPETÊNCIA**

Na DIPJ do Exercício 2004, ano-calendário correspondente aos períodos de apuração autuados, a atividade econômica da contribuinte é informada como sendo “Incorporação e compra e venda de imóveis”, CNAE-Fiscal 70.10-6/00 (fl. 07).

Considerando essa atividade, no decorrer da ação fiscal a contribuinte, em resposta a intimação, justifica o direito ao regime de caixa citando os arts. 407 e 410 do RIR/99 (fl. 77). Apesar do Regulamento do IR não se aplicar às Contribuições em questão, há também o art. 16 do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS e Cofins), a informar o seguinte:

*Art. 16. Na hipótese de atividade imobiliária relativa a lotreamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem assim a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda da unidade imobiliária, de acordo com o regime de reconhecimento*

*de receitas previsto, para o caso, pela legislação do Imposto de Renda (Medida Provisória nº 2.221, de 4 de setembro de 2001, art. 2º, e Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 30).*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança também o valor dos juros e das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índice ou coeficiente aplicáveis por disposição legal ou contratual, que venham a integrar os valores efetivamente recebidos pela venda de unidades imobiliárias.*

Conforme os Termos de Constatação Fiscal da Cofins e do PIS, fls. 138/139 e 142, a autuação não levou em conta o art. 16 do Decreto nº 4.524/2002, tendo apurado os valores lançados a partir do confronto entre a DIPJ e as DCTF sem cogitar da possibilidade de adoção do regime de caixa defendido pela contribuinte, inclusive durante a ação fiscal. Embora tal defesa tenha sido feito com base em legislação do IRPJ, é certo que os dispositivos abaixo protegem a Recorrente:

### **LEI Nº 8.981/95**

*Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)*

### **MP nº 2.221, de 04/09/2001:**

*Art. 2º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), devidas pelas pessoas jurídicas, inclusive por equiparação, de que trata o art. 30 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, seguirão o mesmo regime de reconhecimento de receitas previsto na legislação do imposto de renda.*

**LEI Nº 10.931, DE 02/08/2004, que ao revogar a MP nº 2.221/2001 repetiu no seu art. 11 a norma antes veiculada no art. 2º dessa MP:**

*Art. 11. As contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas, inclusive por equiparação, de que trata o art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, seguirão o mesmo regime de reconhecimento de receitas previsto na legislação do imposto de renda. (Revogado pelo art. 133, IV, da Lei nº 11.196, de 21/11/2005)*

**LEI N° 11.051, DE 29/12/2004**

*Art. 7º Na determinação das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, relativamente às atividades de que trata o art. 4º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, deverá ser adotado o regime de reconhecimento de receitas previsto na legislação do imposto de renda.*

(...)

*Art. 34. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos, em relação:*

*I – ao art. 7º, a partir de 1º de novembro de 2004;*

Nos períodos em litígio, todos do ano de 2003, parece-me sem dúvida que o regime de caixa deve ser adotado tanto para o PIS quanto para a Cofins, tal como processado na diligência. Antes, especialmente até 04/09/2001, tenho para mim que em relação ao PIS só cabia o regime de competência.<sup>2</sup> Diferentemente se dá na Cofins, onde desde a LC nº 70/91 o regime de caixa parece ser a regra.<sup>3</sup>

Em virtude do direito ao regime de caixa, as retificações da DIPJ e das DCTF do período devem ser acatadas porque feitas exatamente para substituir o regime de competência. Fossem outras as alterações – como, por exemplo, a inclusão de faturamento decorrente de operações não constantes das declarações originais -, não caberia aceitá-las após o início da ação fiscal, em face da perda de espontaneidade.

No decorrer da ação fiscal a contribuinte já falava no erro – adotou o regime de competência, quando as Contribuições deviam ser tributadas segundo o regime de caixa. A decisão recorrida, por sua vez, não definiu com exatidão qual regime cabia aplicar levando em

<sup>2</sup> Embora as bases de cálculo do PIS Faturamento e da Cofins pareçam iguais, a depender do período há diferenças a considerar. No PIS Faturamento o regime de caixa, à semelhança do que é adotado no Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), só passou a ser aplicado a partir de 05/09/2001, data da publicação da Medida Provisória nº 2.221, de 04/09/2001. Ao considerar a eficácia a partir da publicação dessa MP, e não noventa dias após, afasta o inc. I do parágrafo único do art. 16 da IN SRF nº 247/2002, segundo o qual o regime de caixa aplicar-se-ia a partir de 04/12/2001, por não ver hipótese de aplicação do princípio da anterioridade, já que a norma introduzida não aumentou as Contribuições. Pelo contrário: reduziu expressamente a base de cálculo do PIS e da Cofins, permitindo postergação a tributação, mediante adoção do regime de caixa.

Por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, a MP nº 2.221, de 04/09/2001, continuou em vigor até a conversão na Lei nº 10.931, de 02/08/2004, cujo art. 11 repete norma idêntica à do art. 2º da referida MP. Este art. 2º, em conjunto com o art. 30 da Lei nº 8.981/95 – tratando do IRPJ e estabelecendo que as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas -, serve de base legal ao art. 16 do Decreto nº 4.524, de 17/12/2002 (Regulamento do PIS e Cofins).

A par desse retrospecto, e levando em conta que a legislação do PIS, desde o seu nascença na Lei Complementar nº 7/70, não possui texto legal a amparar o regime de competência para a atividade imobiliária das empresas que apuram o Lucro Real, forçoso é concluir que nos períodos da autuação anteriores à MP nº 2.221/2001 deve ser adotado o regime de competência.

<sup>3</sup> Na Cofins também há divergências antes da MP nº 2.221/2001, mas o art. 10 da LC nº 70/91 ampara a interpretação de que o regime da caixa nas atividades imobiliárias é a regra desde o início. Neste sentido, dentre acórdãos, o de nº 203-11556, de cujo julgamento, unânime, participei na Terceira Câmara do Segundo Conselho

conta a ausência de provas até então. Isto, porque somente no aditamento à Impugnação é que a contribuinte apresentou documentos referentes ao reprocessamento contábil e retificações da DIPJ e das DCTF de 2003 com adoção do regime de caixa, finalmente considerado na diligência determinada por este Colegiado.

Na atividade da Recorrente, que envolve financiamentos a longo prazo, é crucial o regime de caixa para que o PIS e Cofins, assim como o IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não incidam sobre prestações a receber num futuro longínquo. Além do mais, há de ser considerada eventual inadimplência, que segundo a Recorrente gira em torno de 70% na sua carteira de financiamentos habitacionais para mutuários de baixa renda.

Por oportuno, observo que a confissão constante de DCTF admite provas contrárias. Tal confissão, que inclusive dispensa o lançamento tributário, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, encontra amparo nos 348, 353, 354 e 585, II, do Código de Processo Civil. Segundo esses dispositivos há confissão quando uma parte (sujeito passivo da obrigação tributária principal) admite a verdade de um fato (ser devedora do tributo confessado), contrário ao seu interesse e favorável à outra parte (Fisco), o que pode ser feito de forma judicial ou extrajudicial. A confissão extrajudicial feita por escrito à parte contrária, como se dá mediante a DCTF, ou se deu por meio da DIPJ até o ano-calendário 1998, tem o mesmo efeito da judicial. Assim, em sede tributária a confissão de dívida serve como título executivo extrajudicial que, contudo, admite provas contrárias, especialmente a de não ocorrência do fato gerador ou a de extinção do crédito tributário confessado. Na situação destes autos a prova contrária à confissão em DCTF é a redução da base de cálculo, decorrente da utilização do regime de caixa. Daí se admitir a retificação das DCTF, mesmo após o início da ação fiscal.

Adotado o regime de caixa, cabe dar provimento ao Recurso Voluntário para reduzir os valores lançados e manter a exigência nos montantes apurados pela diligência, tudo conforme o Termo de Instrução Processual de fls. 602/605. Os valores da Cofins (principal) mantidos são os constantes do DEMONSTRATIVO DA CONTRIBUIÇÃO DA COFINS, à fl. 604, enquanto os do PIS são apenas R\$ 655,14, do período de apuração agosto de 2003, e R\$ 2.875,05, de outubro de 2003, sendo que em relação a estes dois não mais existe litígio, como já dito no início deste voto. Esses valores das duas Contribuições devem ser exigidos com a multa de ofício de 75% e os juros Selic respectivos, nos termos da legislação de regência.

## COMPENSAÇÃO

Quanto à compensação pretendida, cujos créditos decorrem de PIS apurados após retificação das DCTF – a Recorrente pretendia empregá-los na liquidação dos débitos remanescentes da Cofins -, resta impossibilitada. É que a compensação exige rito próprio.

Sob pena de supressão de instância os pedidos de compensação devem seguir rito próprio, a começar pela análise por parte das Delegacias ou Inspetorias da Receita Federal, cujo indeferimento pode ser seguido de manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento e posterior Recurso Voluntário, se for o caso.

Se ao final do processo específico for reconhecido à contribuinte algum direito creditório, o valor a repetir poderá até ser utilizado para liquidação da parte mantida do Auto de Infração da Cofins, mediante compensação. Não se admite, todavia, que alegação de compensação sirva como meio transverso de contestação a lançamento regular, como pretendido neste processo.

Também não serve à redução do lançamento, mas à liquidação dos valores remanescentes após a diligência, o recolhimento de R\$ 111.027,23 efetuado em 20/01/2009. Tratando-se de lançamento de ofício a multa no percentual de 75% é plenamente cabível, sendo que, como o citado pagamento ocorreu antes da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão de primeira instância (a ciência do acórdão recorrido se deu em 09/03/2009), a importância de R\$ R\$ 111.027,23, ao ser aproveitada como pagamento do valor remanescente da autuação, definido na diligência, ensejará a redução da multa de ofício em trinta por cento (proporcional à parcela do recolhimento ora comentado), nos termos do inc. III do art. 6º da Lei nº 8.218/91, alterado pela Lei nº 11.941/2009.

### **JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC**

Quanto aos juros de mora aplicados com base taxa Selic, não contêm qualquer ilegalidade. Inclusive, não conflitam com qualquer dispositivo do CTN - ao contrário do afirmado pela Recorrente -, sendo que o tema, de tão pacífico, já contava com súmulas editadas pelos três Conselhos de Contribuintes, conforme o Anexo II da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009. A Súmula CARF nº 4, de 2009, por sua vez, estabelece:

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

### **CONCLUSÕES**

Pelo exposto, nego provimento aos Recursos de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidades dos lançamentos e dou provimento parcial no mérito para reduzir os valores do Auto de Infração da Cofins aos constantes do DEMONSTRATIVO DA CONTRIBUIÇÃO DA COFINS, à fl. 604, e os do Auto de Infração do PIS a R\$ 655,14, no período de apuração agosto de 2003, e R\$ 2.875,05, em período de outubro de 2003. Esses valores remanescentes devem ser exigidos acrescidos da multa de ofício no percentual de 75% e dos juros de mora respectivos.

Emanuel Carlos Dantas de Assis