



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

Processo nº 19515.004406/2003-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-001.917 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE.
Recorrente LOGOPLASTE DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/10/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. NULIDADE.

Por falta de atendimento de requisito essencial, não deve prosperar o lançamento da exação em relação à infração que não foi descrita objetivamente no auto de infração ou nos termos a ele vinculado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para anular os lançamentos de PIS e Cofins, nos termos do voto do redator designado. Vencida a Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, relatora. Designado o Conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas (relatora); José Antonio Francisco; Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de autos de infração de PIS e COFINS (fls. 207/210 e 734/737) por meio dos quais pretende-se valores supostamente não recolhidos nas competências de janeiro/1999 a outubro/2003, isto é, no período de regime cumulativo e não cumulativo.

A fiscalização apurou diferenças entre os valores declarados como base de cálculo e aqueles que em seu entender eram efetivamente devidos, e realizou o lançamento tributário da diferença. Para fundamentar a autuação apresentou diversas planilhas, todas fundamentadas em informações apresentadas pela empresa, mas não indicou expressamente as diferenças apuradas em Relatório de Fiscalização lavrado em Termo.

A contribuinte impugnou a autuação alegando em primeiro lugar a nulidade em vista da ausência de fundamentos claros, discorrendo ainda sobre a ocorrência de cerceamento à sua defesa. Cita afronta ao citando ao art.10, III, do PAF e ao art.142 do CTN, colacionando ainda jurisprudência do então Conselho de Contribuintes.

Após, esclareceu que pode observar, por tentativa e erro, alguns itens que teriam sido autuados pela fiscalização, tais como a tributação de receita de variações cambiais (a Recorrente apenas tributou o saldo positivo do período, enquanto a fiscalização não aceitou a “compensação” das perdas ocorridas em momentos anteriores aos ganhos); e a tributação de outras receitas no período cumulativo das contribuições sociais.

Em razão da necessidade de esclarecimentos, a Delegacia de Julgamento entendeu por bem converter o julgamento em diligência para aclarar as razões da fiscalização.

Trecho da Decisão de fls. 1072/1073:

“Examinando-se o que consta no processo, verifica-se que realmente não há indicação precisa do que foi tributado, pois o Auditor fiscal não identificou as diferenças obtidas pelo programa Papéis de Fiscalização, dificultando a análise, tanto dos Autos de Infração como da impugnação apresentada pela contribuinte.

Portanto, em face das constatações acima, alguns esclarecimentos adicionais ainda são necessários para o julgamento do presente processo administrativo, razão pela qual proponho o seu encaminhamento à DEFIC/SPO para a adoção das seguintes providências:

i. Identificar claramente o que são as diferenças tributadas tanto no lançamento de PIS como no de COFINS.

ii. Elaborar demonstrativo explicando como e porque foram tributadas cada uma das diferenças apuradas, com inclusão dos cálculos, discriminando, para cada fato gerador, por tipo de receita, ex. vendas de mercadorias, serviços prestados, variações cambiais, outras receitas etc., para que não reste qualquer dúvida sobre a composição das bases de cálculo utilizadas nos lançamentos fiscais.

iii. Nesse demonstrativo, esclarecer se foram realmente tributadas as variações cambiais passivas, conforme alega a impugnante e, se o foram, identificá-las claramente nos demonstrativos dos lançamentos.”

No termo de encerramento de diligência de fls. 1323/1326 a fiscalização esclareceu o procedimento que culminou com os lançamentos ora analisados, informando ainda que foi fornecido ao contribuinte cópias de todos os elementos gerados durante a execução da ação fiscal até sua finalização com a ciência em 02/12/2003.

Em relação ao PIS e COFINS, o agente administrativo esclareceu que não foram tributadas as variações cambiais passivas, mas apenas as ativas, anexando, entre outros documentos, os demonstrativos de fls. 1309/1321 contendo a composição das bases de cálculo, *verbis*:

“Elaboramos os demonstrativos de composição das bases de cálculos das contribuições ao PIS (fls.1309/1314) e a COFINS (fls.1315/1320), para os períodos de apuração que foram objeto de lançamento de ofício nos respectivos Autos de Infração, cujos valores estão imputados no relatório de DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA, ocorrendo a partir daí o cálculo do montante devido, que foi comparado com os valores declarados em DCTFs e/ou pagos, gerando--se as diferenças que foram objeto dos lançamentos de ofício.”

Em relação ao PIS, a autoridade administrativa esclareceu que no período não cumulativo ocorreram glosas por redução do crédito indicado pela Recorrente, a saber:

“Com relação ao PIS iniciados a partir do período de apuração de dezembro de 2002, cuja apuração se deu pelo regime não cumulativo, além das bases de cálculos, calculamos até os valores que foram objeto de lançamento, incluindo as glosas efetuadas por dedução indevida de créditos de insumos (fls. 1314), tais como:

- apropriação total do saldo de estoques em 30/11/02, bens e serviços reduzidos a maior; depreciação de máquinas e equipamentos (reavaliação e bens importados),*
- despesas financeiras, despesas f:om IOF, despesas com CPMF e dedução de devolução de vendas em duplicidade (na contabilidade e na apuração da contribuição ao PIS).*

Este relatório foi gerado a partir de informações já contidas no processo (fls.127/129)."

A Recorrente apresentou manifestação (fls. 1329/1335), alegando, em suma, que:

- i) **o Auto de Infração não apresentou qualquer indicação da exigência do PIS sobre os créditos glosados**, nem o motivo da recomposição da base de cálculo, ou demonstrativos e fundamentação legal nesse sentido;
- ii) **a motivação da autuação apenas surgiu com o termo de encerramento de diligência**, o que não se pode admitir;
- iii) que a manifestação fiscal **concordou com a tese da contribuinte, de que houve tributação de valor das despesas recuperadas** com a variação cambial;
- iv) a **inconstitucionalidade do alargamento da base** de cálculo do PIS e Cofins, preconizado pela Lei nº 9.718/98;
- v) **anulação** do auto de infração.

Ao sanear o processo, a autoridade administrativa informou que em casos similares ao presente, em que o auto de infração é "esclarecido" por diligência, é concedido ao contribuinte o prazo suplementar de 30 dias, para complementação do recurso de impugnação apresentado. Em vista deste fato e com base no artigo 15 do PAF, a Recorrente foi novamente intimada para nova manifestação, agora em 30 dias.

Em sua manifestação (fls. 1343/1348), a Recorrente reiterou os termos de sua manifestação anterior, silenciando-se, apenas, em relação à desconsideração dos descontos na base do PIS não cumulativo.

Após analisar as razões apresentadas pela Recorrente, a 9ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo - DRJ/SPOI - proferiu o acórdão nº 16-17.025 (fls. 1350/1362; eletrônica 1353/1365), por meio do qual manteve o auto de infração da forma como lançado, *verbis*:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.
INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.*

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em anulação ou cancelamento do auto de infração.

LEI 9.718/98. BASE DE CALCULO.VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Segundo a Lei 9.718/98, a base de cálculo do PIS e da Cofins é a totalidade das receitas auferidas pela empresa, observadas as exclusões permitidas. As contribuições para o PIS e COFINS passaram a incidir sobre receitas financeiras, tendo o AD SRF 73/99, esclarecido que também as variações monetárias ativas, entre as quais se incluem as variações cambiais auferidas a

partir de 01/02/99, deveriam ser computadas na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, na condição de receitas financeiras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em anulação ou cancelamento do auto de infração.

LEI 9.718/98. BASE DE CALCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Segundo a Lei 9.718/98, a base de cálculo do PIS e da Cofins é a totalidade das receitas auferidas pela empresa, observadas as exclusões permitidas. As contribuições para o PIS e COFINS passaram a incidir sobre receitas financeiras, tendo o AD SRF 73/99, esclarecido que também as variações monetárias ativas, entre as quais se incluem as variações cambiais auferidas a partir de 01/02/99, deveriam ser computadas na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, na condição de receitas financeiras.

Lançamento Procedente.”

Não consta, da decisão recorrida, qualquer menção ao desconto de crédito do sistema não cumulativo da base de cálculo do PIS.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1369/1398; eletrônica 1373/1402), por meio do qual reiterou todas as alegações até então discutidas nos autos; **(i)** anulação do auto posto que sem fundamento e cerceamento de defesa; **(ii)** inexistência de fundamentação no auto para a redução dos créditos no sistema não cumulativo; **(iii)** inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98; **(iv)** impossibilidade de tributação do resultado negativo da variação cambial.

É o relatório.

Voto

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado trata-se de auto de infração lavrado para o fim de constituir diferenças não recolhidas a título de PIS e COFINS.

No que se refere ao período sujeito à apuração das contribuições na forma cumulativa – Lei nº 9.718/98 – não resta dúvida, da leitura do auto de infração e documentos anexos, de que a autuação foi realizada considerando como base não tributada os valores referentes às **outras receitas**. Assim, neste ponto, deve ser analisada a alegação de constitucionalidade do dispositivo legal que ocasionou o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

Em relação ao período sujeito à não cumulatividade das contribuições, a primeira questão a ser avaliada refere-se à exatidão do auto de infração. Realmente não consta do auto, ou dos Termos de Verificação da Fiscalização, informação acerca da redução dos insumos indicados pelo contribuinte, assim como não é possível compreender do auto o que, além das variações cambiais, está sendo tributado.

Ainda **necessário avaliar a tributação das variações cambiais pelo sistema não cumulativo**, vez que este tópico está facilmente identificado no auto de infração.

Passo a analisar cada item isoladamente.

(i) Período Cumulativo

No que se refere à Lei nº 9.718/98, a principal matéria em discussão refere-se à constitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Cofins, trazido pela Lei nº 9.718/98.

De acordo com o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as matérias já definitivamente julgadas pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, podem ser conhecidas pelos tribunais administrativos, mesmo que sejam matéria de ordem constitucional.

Neste sentido, é de domínio público que “ao julgar os RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 9.11.2005 (Inf./STF 408), o **Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98**, por entender que a ampliação da base de cálculo da COFINS por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal, redação esta anterior a EC nº 20/98” (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Ag.Reg. no RE nº 330.226-PR, em sessão de 23/05/06, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 16/06/06, pág. 17 EMENT VOL-02237-03 PP-00481; Ac. da 1ª Turma do STF nos Emb. Dec. no RE nº 368.468-PR, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23-06-2006, pág. 52 EMENT VOL-02238-03 PP-00428; Ac. da 1ª Turma nos Emb. Dec. no RE nº 410.691-MG, em sessão de 23/05/2006, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, publ. in DJU de 23/06/2006, pág. 52, EMENT VOL-02238-03 PP-00538).

Parafraseando o Conselheiro Fernando Lobo D’Eça, que inicialmente trouxe, a esta Câmara, o entendimento da possibilidade de aplicação pelos tribunais administrativos de decisão do pleno do STF, cito:

*“Por seu turno, analisando os efeitos reflexos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 sobre os lançamentos fiscais, o E. STJ recentemente esclareceu que “a inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito” e, “**embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive***

para o STJ (CPC, art. 481, § único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05).

Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação. Conseqüentemente, a base de cálculo das referidas contribuições continua sendo a definida pela legislação anterior, nomeadamente a LC 70/91 (art. 2º), por decorrência da qual o conceito de faturamento tem sentido estrito, equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RESP nº 828.106-SP, Reg. nº 200600690920, em sessão de 02/05/06, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. in DJU de 15/05/06, pág. 186)

*Consubstanciando atividade essencialmente realizadora do Direito, inteiramente vinculada e subordinada ao princípio da legalidade do tributo (art. 150, inc. I da CF/88; arts. 97 e 142 do CTN), a atividade administrativa do lançamento tributário necessariamente há de conformar-se com a Constituição e com a interpretação que lhe empresta a Suprema Corte, só podendo se efetivar nas condições e sob os pressupostos estipulados em lei válida, donde decorre que **ante a formal declaração de inconstitucionalidade ou invalidade da lei pela Suprema Corte, deslegitimam-se todos os lançamentos fundados nas referidas disposição e base de cálculo inconstitucionais** (§ 1º do art. 3º da Lei 9.718/98); em suma, são ilegítimos todos os lançamentos que refugiam às base de cálculos do COFINS e PIS/PASEP adotadas pela legislação anterior e ao conceito de faturamento em sentido estrito por ela adotado e equivalente à receita bruta decorrente de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou de serviços de qualquer natureza.” (destaquei)*

Desta feita e, em vista do fato de o auto de infração ter como fundamento parcial a base de cálculo ampliada trazida pelo conceito de faturamento previsto na Lei nº 9.718/98 e, uma vez que a constitucionalidade da norma vicia por completo a autuação, o auto de infração não pode subsistir neste particular, razão pela qual cancelo o auto de infração, na parte sujeita ao regime cumulativo.

(ii) Período Não Cumulativo

Em relação ao período posterior à Lei nº 9.718/98, como mencionado, mister se faz analisar a preliminar de validade do auto de infração no que se refere à redução dos créditos tributários calculados no sistema não cumulativo.

Realmente, o auto de infração está genérico, no sentido de tributar valores referentes à outras receitas. A análise dos autos deixa claro que a fiscalização considerou a simples diferença entre totalidade de receitas e a receita efetivamente tributada.

Conforme registrado, este fato, no que se refere ao período submetido à égide da Lei nº 9.718/98, não é relevante, porque a inconstitucionalidade declarada pela Suprema Corte foi justamente desta diferença, independente de quais valores compõe esta receita.

Mesmo raciocínio não se aplica ao período sujeito ao regime não cumulativo. Aqui, a natureza das receitas tributadas pela fiscalização são de vital importância para a compreensão da incidência tributária.

É certo que *in casu* a fiscalização não realizou Termo de Encerramento de Fiscalização, sendo que não foi apresentado aquele relatório final onde os termos da autuação são esclarecidos. Assim como as autoridades de primeira instância administrativa, localizei, dentre os documentos dos autos, planilhas (fls. 128/129 e 1314) em que, supostamente, a fiscalização está informando quais foram os créditos do sistema não cumulativo que foram glosados.

Todavia, algumas questões tem que ser consideradas. Primeiro, estas planilhas estão entre os documentos da própria Recorrente, e não estão assinadas. Parece-me que são da fiscalização porque (a) o resultado da diligência (fls. 1323 e seguintes) assim apregoa e (b) por causa dos termos utilizados nas planilhas.

Em segundo lugar, a simples análise da planilha não é suficiente para se entender as razões da glosa, apenas são indicados valores e referências, como, por exemplo, glosa de “*insumos de produção – valores a maior*” ou “*alugueis de prédios o equipamentos*” ou “*despesas financeiras*”, entre outros.

Em terceiro, não consta, realmente, do auto de infração, que o valor autuado resultou da glosa de insumos indicados como créditos. Tanto é assim, que o acórdão recorrido sequer analisou este item, e sua indicação surgiu apenas no resultado de diligência.

Ademais, há a questão referente às receitas decorrentes das variações cambiais. Esta é a única receita tributada que pode ser “quantificada”, vez que foi identificada pela Recorrente e confirmada pela diligência realizada pela DRJ. Entretanto, não é possível, das informações constantes dos autos, apurar do que resultam estas variações cambiais. Nesta toada, não é possível concluir se são contratos firmados por um período, informação imprescindível para apurar se seria hipótese de apuração pelo regime de caixa ou competência.

Com razão a Recorrente que alega a impossibilidade de defender-se do desconhecido. Não se admite a autuação de forma genérica – não tributação de receitas – quando se trata de matéria específica como a glosa de insumos.

A conclusão da fiscalização, realizada de forma simplória, de que existem divergências de valores e que estes teriam sido inadequadamente excluídos da incidência da COFINS não é suficiente. É necessário, para que seja possível a defesa do contribuinte e a própria conclusão de incidência tributária um esclarecimento do que estas divergências representam efetivamente.

A fiscalização deveria ter motivado sua conclusão, e não o fez. Seria necessário apontar porque manteve o entendimento de que os valores não oferecidos à tributação deveriam ter composto a base de cálculo da COFINS – indicando, ao menos, a natureza dos valores que representavam as citadas divergências, o que poderia esclarecer porque foram excluídos e se deveriam ou não sê-lo. **A ausência de identificação das**

naturezas das divergências impede que, da leitura do Termo, se conclua se, a não tributação destes valores, possuía ou não fundamento legal.

Ao deixar de indicar o fundamento que levou à não aceitação destas exclusões, e proceder a lavratura de auto de infração para cobrança da COFINS sobre estes valores, a fiscalização incorreu em grave erro, pois impossibilitou a adequada compreensão do motivo do lançamento. Por conseguinte, ofendeu o direito de defesa da Recorrente, na medida em que não se compreende a razão da tributação.

Necessário que o Fisco esclareça de modo compreensível porque mantém entendimento diverso do contribuinte, trazendo fundamentos jurídicos e fáticos que suportem seu entendimento.

Em outras palavras, o Termo de Verificação Fiscal, que deveria trazer justamente a fundamentação do lançamento, não apontou quais foram as exclusões e deduções indevidas e nem o motivo pelo qual o Fisco entendeu que seriam indevidas. Também não foram indicados dispositivos legais que eventualmente vedariam as deduções realizadas pela Recorrente. Ao contrário, a inadequada “fundamentação” deste lançamento se limitou a um demonstrativo que compara os valores que a Recorrente ofereceu à tributação e aqueles que o Fisco entendeu que seriam tributáveis sem, no entanto, apresentar nenhuma justificativa fática ou jurídica que pudesse suportar a exigência fiscal.

Importa notar que a ausência de motivação clara leva à nulidade do lançamento, por força da aplicação das disposições contidas tanto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, como nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Referidos dispositivos assim dispõem, *verbis*:

Lei nº 9.784/99

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com

fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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

“Art. 59. São nulos:

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.” (destaquei)

Decreto nº 70.235/72

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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;

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.(...)”
(destaquei)

De se notar que a descrição dos fatos apurados, assim como a motivação é elemento essencial do ato administrativo porque, sem ela, não se atende o princípio da legalidade, tampouco se permite que o administrado possa se defender adequadamente, na medida em que a conduta irregular que lhe é imputada não está claramente indicada no ato.

No presente caso, contudo, não há descrição de fato algum que justifique o lançamento. No Termo de Verificação Fiscal o agente limitou-se a dizer que haviam divergências entre os valores que o Fisco entendia que deveriam ser tributados e aqueles efetivamente oferecidos à tributação pelo contribuinte. Não há, portanto, nenhum fundamento fático ou legal apontado para sustentar o lançamento. **Tanto assim que a DRJ precisou realizar o trabalho que era de competência da fiscalização, solicitando diligência para compreender o lançamento que havia sido levado a efeito.**

Foi apenas nesta diligência que a fiscalização esclareceu o auto de infração, tornando possível aos julgadores administrativos julgar o lançamento. No

entanto, trata-se dos fundamentos do lançamento trazidos pela DRJ. Todavia, ainda assim, restaram dúvidas quando aos lançamento realizados.

Neste sentido e, como a motivação do lançamento deve ser apresentada pelo agente da administração que realiza o ato, deixam de ser válidos os (supostos) fundamentos apresentados pela DRJ, pois não eram estes de sua competência.

Diante da ausência de motivação do lançamento a Recorrente foi obrigada a apresentar uma defesa limitada. Argumentou, evidentemente, que seu direito à ampla defesa foi cerceado – afinal, diante da ausência de clara motivação do lançamento não teve condições de se defender adequadamente, na medida em que não constou dos autos a razão de o Fisco não ter admitido a exclusão de valores declarados em seus balancetes, da base de cálculo da COFINS. Diante da impossibilidade de se defender, por não saber ao certo de que era acusada, apresentou argumentos que imaginou seriam aplicáveis ao caso. Ora, não é admissível que o contribuinte tenha de “adivinhar” quais seriam as razões que levaram o Fisco a promover o lançamento, a fim de que possa se defender contra a constituição do crédito tributário! Inadmissível, também, supor que o contribuinte teria de justificar todas as divergências existentes entre seus balancetes e suas DCTF’s. Neste caso quem agiu contra a lei – em especial, o princípio da motivação (art. 50 da Lei nº 9.784/99), e contra os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 – foi o Fisco. Não o contribuinte.

Importa notar que, alguns julgadores entendem que não há cerceamento do direito de defesa quando o contribuinte apresenta defesa nos autos. Ora, o cerceamento do direito de defesa não significa impossibilidade completa e irrestrita de apresentação da defesa, mas sim que, qualquer tipo de prejuízo que o contribuinte venha a sofrer, quando do exercício de seu direito à defesa, compromete a validade do ato administrativo. Vale dizer, se o contribuinte tem de adivinhar, ou supor, quais foram as razões que levaram o Fisco a promover o lançamento – já que a motivação do ato é inexistente ou inadequada – então, de se convir que há prejuízo em seu direito de defender-se.

No presente caso, além da clara deficiência do lançamento, que realmente não indica as razões que levaram o Fisco a concluir que determinados valores não poderiam ser excluídos da base de apuração da COFINS, é evidente que a Recorrente não pôde defender-se adequadamente, pois apresentou argumentos que apenas supôs serem válidos, sem abarcar a totalidade do lançamento.

Cristalino, portanto, o cerceamento de seu direito de defender-se. Imperativo, assim, o reconhecimento da nulidade.

Neste sentido, destaco que esta Turma já se manifestou a respeito do tema da motivação, consignando que esta deve ser clara e congruente, para que possa validar o ato administrativo do lançamento, sob pena de nulidade do mesmo, *verbis*:

“(…) NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE PARCIAL DE DESPACHO DECISÓRIO. Implica preterição do direito de defesa a omissão, em despacho decisório, dos fatos e fundamentos jurídicos que embasaram a glosa de créditos, pois a motivação dos atos administrativos deve ser explícita, clara e congruente. A parte imotivada do despacho decisório deve ser anulada, com base no que dispõe o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.” (CARF – 3ª Seção – 2ª Turma da 3ª Câmara – Acórdão nº 3302-00.742)1

A matéria já foi objeto de análise de outras Câmaras integrantes deste Colegiado e, inclusive, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - RETENÇÃO DE 11% - ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91 - CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA - NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO INOCORRÊNCIA - NULIDADE - VICIO MATERIAL. Para a aplicação da regra prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, a autoridade lançadora deve comprovar a ocorrência de cessão de mão-de-obra. Neste feito, a fiscalização deixou de indicar os pressupostos de fato pelos quais os serviços prestados em favor da autuada estariam enquadrados no conceito de cessão de mão-de-obra, o que ofende os princípios da motivação, do contraditório e da ampla defesa. Tal nulidade está relacionada ao conteúdo, à materialidade do lançamento e não à sua forma. O vício, portanto, é material. Recurso especial negado.” (CSRF – 2ª Turma da 2ª Câmara – Acórdão nº 9202-00.798)

Constata-se, da análise da jurisprudência do CARF, que há nulidade no lançamento que não possui motivação clara e adequada, ou seja, que não evidencie as razões que levaram o Fisco a promover a autuação. A nulidade se dá em razão de descumprimento do princípio da motivação – inerente aos atos administrativos – e em função do cerceamento do direito de defesa dos administrados, fulminando o ato administrativo desde seu nascimento.

Entendo que, neste sentido, todos os valores, registrados no período não cumulativo, devem ser desconsiderados em virtude da clara nulidade do auto de infração lavrado.

Desta forma, por todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentando concluindo **(i)** pelo cancelamento do auto de infração em relação ao período cumulativo e **(ii)** pelo reconhecimento da nulidade dos valores referentes ao período não cumulativo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Redator Designado.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende aos demais requisitos legais e, portanto, dele se conhece.

Ouso discorda do voto da Ilustre Conselheira Relatora, pelas razões de fato e de direito que passo a expor.

A autoridade lançadora descreve os fatos que ensejam o lançamento nos seguintes termos:

A - DOS FATOS

O contribuinte acima identificado declarou/efetuiu recolhimentos insuficientes da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, conforme relatório Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada.

Recalculamos as bases de calculo no período objeto do exame, utilizando os dados constantes do disket apresentado pelo contribuinte, e da contabilidade (balancetes mensais) obtendo os valores das receitas de vendas, das demais receitas, dos cancelamentos e das devoluções de vendas e, utilizando o sistema PAPEIS DE FISCALIZAÇÃO para o confronto com os valores declarados. No recalcule incluímos as bases de calculo no período de apuração de outubro de 1998 a outubro de 1999, referente a Recplaste Fabrica de Embalagens Plásticas Ltda (CNPJ 02.734.703/0001-79) que foi incorporada pela fiscalizada em 30/10/99.

Os recolhimentos insuficientes não foram declarados em DCTF's, como saldo a pagar.

A referida descrição dos fatos diz, em resumo:

- 1)- que o contribuinte efetuou recolhimento insuficientes de PIS;
- 2)- que no Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada está demonstrado o recolhimento insuficiente;
- 3)- de onde a autoridade lançadora coletou os dados de receita e do cancelamento e devolução de vendas e, também, que utilizou o sistema “Papéis de Fiscalização” para o confronto com os valores declarados;
- 4)- que está incluída na base de cálculo apurada as receitas da Recplaste, incorporada pela autuada;
- 5)- que os recolhimentos insuficientes não foram declarados em DCTF's, como saldo a pagar.

Deve ser esclarecido que no “Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada” (fls-e 184/191 e 199/200) não consta descrição de nenhuma glosa de crédito ou da razão que levou a Fiscalização a incluir receitas na base de cálculo do PIS e da Cofins, além daquelas incluídas pela recorrente. A referência a fonte de onde os valores constantes do demonstrativo foram retirados não supre a necessária e obrigatória descrição dos fatos que ensejam a lavratura do auto de infração.

A diligência supriu, em parte, a omissão existente no auto de infração. Isto porque continuou sem descrever as razões fundamentadas pelas quais a Fiscalização fez a inclusão de receitas na base de cálculo das exações, que não o foram pela recorrente, e, também, apenas relacionou os créditos que julga indevido sem, contudo, fundamentar as razões pelas quais entende que as despesas glosadas não geram direito a crédito, exceto alguns insumos cujo valor deduzido entende ser maior que o de direito.

No entanto, no entender deste Conselheiro Relator, o lançamento continua sem a descrição dos fatos a que se refere o inciso III, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72, devendo ser anulado por conter vício de forma.

Isto posto, voto no sentido de anular os lançamentos de PIS e Cofins por vício de forma (falta de descrição dos fatos).

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA