



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.005900/2008-37
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-003.387 – 3ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria PIS. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALSTOM GRID ENERGIA LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/11/2003, 31/05/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 31/10/2004, 30/11/2004, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005, 31/05/2005, 30/06/2005, 31/08/2005, 30/09/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006, 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 21/12/2006, 31/01/2007

RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS. DISPARIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência em nível do juízo de admissibilidade do recurso, é tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência ou que se agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente, não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo da questão dos acórdãos paradigmas são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma que se assenta sobre fatos que não coincidem com os do acórdão fustigado.

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTO FORMAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. INADMISSIBILIDADE.

Diz-se prequestionada determinada matéria quando o órgão julgador haja adotado entendimento explícito a respeito, incumbindo à parte sequiosa de ver a controvérsia guindada à sede especial instá-lo a fazê-lo. A falta de apreciação de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o acórdão não autoriza a abertura da via recursal especial.

Recurso Especial do Procurador Não Conhecido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso especial por falta de divergência. Vencido o Conselheiro Valcir Gassen (Relator), que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)
Valcir Gassen - Relator

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 3534 a 3550), em 20 de fevereiro de 2013, contra a decisão, consubstanciada no Acórdão nº 3301-01.032 (fls. 3511 a 3524), proferida pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 09 de agosto de 2011, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

E nulo o auto de infração no qual não é possível identificar a origem dos valores lançados, visto que o lançamento tem como requisito de validade a observância das determinações contidas no art. 142 do CTN, de modo a verificar-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar-se a matéria tributável, além de se calcular o montante do tributo devido. Há que se observar, ainda, o art. 10 e incisos, do Decreto nº 70.235/72, dentre as quais destacam-se a descrição do fato e a disposição legal infringida.

Recurso Voluntário provido.

Desta decisão que cancelou o auto de infração, a Fazenda Nacional por intermédio da sua Procuradoria, interpôs em 30 de novembro de 2011 (fls. 3527 a 3529) Embargos de Declaração, aos quais foi negado seguimento em 10 de fevereiro de 2012 por intermédio do Despacho de Decisório em Embargos (fls. 3532)

Restando a via do Recurso Especial questionou-se, a) da ausência de nulidade no lançamento (fls 3537 a 3539), e, b) a questão da natureza do vício (fls. 3540).

No que tange a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional o mesmo foi parcialmente admitido conforme o Despacho

nº 3300-00.248, de 22 de outubro de 2014 (fls. 3559 a 3564) e pelo Despacho nº 3300-00.248-R, de 25 de fevereiro de 2015 (fls. 3566), em que manteve na íntegra o despacho do Presidente da Câmara no sentido de dar seguimento parcial ao recurso especial.

A Procuradoria recebeu ciência do Despacho e efetuou a devolução dos mesmos sem manifestação (fls. 3.568). Neste sentido a matéria do Recurso Especial, ora em exame, refere-se à natureza do vício do lançamento, se formal ou material. A Procuradoria entende que a natureza do vício é formal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen

Diante da tempestividade e do atendimento dos requisitos de admissibilidade parcial conhecido do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Pública.

Afastada a questão de nulidade do lançamento pelo juízo de admissibilidade cabe a discussão quanto à natureza do vício no Recurso Especial. A Procuradoria da Fazenda Nacional afirma por primeiro que não houve manifestação expressa da e. Turma recorrida quanto à natureza do vício declarado, se de natureza formal ou material. Interposto os Embargos de Declaração estes foram rejeitados visto que se entendeu que a matéria não havia sido discutida no processo, portanto não há que se discutir a omissão.

Por segundo a Procuradoria sustenta que o vício que tornou nulo o lançamento é de natureza formal amparado na ementa do Acórdão nº 3201-00.248, aqui na condição de acórdão paradigma (fls. 3540). Assim a ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa.

Recurso de Ofício Negado”

Percebe-se, no entender da Procuradoria, que eventual violação aos elementos do art. 142 do Código Tributário Nacional, que causem eventual cerceamento de defesa, tem natureza formal e não material. Assim dispõe o referido artigo: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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 (...)”

Aduz também o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelecendo nos seus arts. 10 e 11 os requisitos que devem fazer parte do auto de infração.

todos os dados disponíveis anexamos ao presente processo todo o cruzamento de dados realizado pertinente às Verificações Obrigatórias ." Contudo, conforme mencionado anteriormente, a fiscal trouxe aos autos, desnecessariamente, os documentos elaborados eletronicamente pela fiscalização, de fls. 2.107/2.406, vez que são os mesmos constantes das fls. 231/525.

Sem os esclarecimentos que havia entendido necessários ao julgamento, a DRJ houve por bem considerar procedente em parte a impugnação.

Quanto ao PIS, há que se observar a existência desta contribuição na modalidade cumulativa, regida pela Lei nº 9.718/98, PIS sob o regime não cumulativo, regrado pela Lei nº 10.637/02, além do PIS Importação, instituído pela Lei nº 10.865/04.

Conforme se verifica dos documentos de fls. 596/2.094, apresentados na impugnação, sobretudo as DCTF e Dacon (ex. fls. 1.544, 1.548/1.550), as atividades da contribuinte ensejaram recolhimentos de PIS nas três modalidades, ou seja, cumulativa (cód. 8109), não cumulativa (cód. 6912) e importação (cód. 5434).

A apuração de contribuições não cumulativas são de razoável complexidade, sobretudo pela ausência de definição legal do alcance do termo "insumo", consignado no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02, do qual se originam os créditos a serem descontados do PIS apurado. Assim, a questão que se põe acerca de sua amplitude é se o insumo a ser considerado deva ser somente o "direto" ou se o termo deve abarcar, também, os insumos "indiretos".

Nesse contexto, visando normatizar o termo "insumo" a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF no 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo "insumo" de modo semelhante ao utilizado pelo IPI. De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

De modo mais abrangente, parte da doutrina pugna por uma interpretação irrestrita, nos termos do IRPJ, na qual todos os custos e despesas que deram ensejo ao faturamento, base de cálculo da contribuição, devam ser considerados como "insumo".

A jurisprudência vem se posicionando entre os conceitos adotados pelo IPI e pelo IRPJ. Neste sentido, em julgamento iniciado em junho de 2011, o STJ está dando provimento ao REsp 1246317, possibilitando a indústria alimentícia aproveitar os créditos relativos a materiais de limpeza e desinfecção e serviços de dedetização. De sua ementa se extrai o seguinte excerto:

"4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 30,

g da Lei n. 10.637/2002, e art. 30, g da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados."

Cumprido, ainda, destacar que, com a instituição do PIS Importação, foi autorizado o desconto de créditos relativos às importações sujeitas ao pagamento da contribuição, nas hipóteses previstas no art. 15 da Lei nº 10.865/04.

Portanto, conforme se depreende, não há como apurar PIS ou Cofins na modalidade não cumulativa, de forma simplista, utilizando-se unicamente de processamento eletrônico. É necessário que sejam analisados os procedimentos levados a efeito pela contribuinte.

Por outro lado, o lançamento efetuado menciona no TVF após o título "Do Direito" artigos da Lei 10.637/02, que dispõe sobre o PIS não cumulativo. De outra banda, na linha seguinte, sob o título "Do Enquadramento Legal" assinala a Lei no 9.718/98, que trata de contribuições cumulativas. Contudo, o fiscal autuante não faz qualquer distinção entre as apurações cumulativas e não cumulativas. Por fim, no auto de infração 5. fl. 542, a auditora assinala na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, tão somente o PIS incidência não cumulativa - Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago, consignado como Enquadramento Legal: "Art. 149 da Lei nº 5.172/66; Arts. 1º, 2º, 4º e 10 da Lei nº 10.637/02". De se ressaltar que dentre os documentos produzidos pelo fiscal autuante não há registro expresso de utilização das Dacon - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, para elaboração deste lançamento.

De se ressaltar que diante da complexidade de apuração da contribuição não cumulativa, a descrição do fato de modo sucinto como apresentado pela autuante não se presta a viabilizar o adequado exercício da ampla defesa pelo autuado. No mesmo sentido encontram-se as planilhas elaboradas pelo fisco as fls. 531/532, as quais não demonstram de que modo os valores lançados foram apurados. E certo que a ausência de tal motivação não só prejudicou a defesa como também impossibilita sua análise pelo julgador.

Sobre o tema esclarecedoras são as considerações dos ilustres doutrinadores, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López (in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética, 2004, p.477), nos seguintes termos:

"11.117. Nulidade - Vícios de Incompetência e de Cerceamento de Defesa Evidentemente, há de se contestar aqueles que defendem a idéia de que as hipóteses de nulidade em processo fiscal são apenas, as discriminadas nos incisos I e II artigo 59 do PAF, O legislador explicitamente se referiu a duas regras sancionadoras de nulidade, a primeira refere-se a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), enquanto a segunda atende a pressuposto processual de ato decisório, eis que a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal. A existência de qualquer ato precedente produzido em ofensa ao contraditório e à ampla defesa macula o ato decisório posterior, que deverá ser tornado ineficaz por declaração de

nulidade pelo julgador."

Relevante enfatizar a necessária motivação dos atos administrativos. No ordenamento pátrio, sua justificação sempre foi obrigatória, ou como pressuposto de existência, ou como requisito de validade, conforme entendimento da doutrina, confirmado através da norma positiva, pelo disposto na Lei nº 4.717/65, art.2º. Mais recentemente, houve a edição da Lei nº 9.784/99, corroborando a imprescindibilidade do motivo como sustentáculo do ato administrativo. Dispõe o art. 50 desta lei:

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; (..)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos anteriores, pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso serão parte integrante do ato.

Neste sentido já se pronunciou o então Conselho de Contribuintes, conforme ementa que se traz à colação:

Ementa: PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A ausência, nos autos, de descrição minuciosa dos fatos e, ainda, de demonstrativos hábeis a esclarecer o critério adotado para apurar o montante de "recursos" e 'aplicações', consignados nos demonstrativos de acréscimo patrimonial a descoberto, além de cercear a garantia constitucional de ampla defesa, impedem o exame da matéria pela autoridade julgadora de segunda instância. (Acórdão 106-11750; Recurso 122916; Relatora Sueli Efigênia Mendes de Brito; Data da Sessão 22/02/2001).

Portanto, no presente caso, as planilhas elaboradas As fls.531/532 não demonstram como os valores lançados foram apurados. Conforme se verifica, ao lavrar o auto de infração não foram observados os requisitos de validade do lançamento expressos no art. 142 do CTN, no sentido de verificar-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando-se a matéria tributável além de se calcular o montante do tributo devido. Na mesma toada não foram adequadamente observados os incisos III e IV, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72, referente à descrição do fato e a disposição legal infringida. (...)." (grifou-se).

Com esta necessária citação do voto do relator, que por unanimidade dos Conselheiros, decidiram pela nulidade do lançamento do auto de infração, percebe-se que o vício é de natureza material, pois diz respeito à própria obrigação tributária e não somente aos requisitos formais exigidos para o lançamento. Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala de sessões, em 25 de janeiro de 2016

Valcir Gassen - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Redator designado

O Colegiado discordou do relator, ínclito Conselheiro Valcir Gassen, quanto à configuração do dissídio jurisprudencial no presente caso.

Não se pode jamais perder de vista que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de entendimento conflitante para as mesmas regras de direito aplicadas a espécies semelhantes na configuração dos fatos embaixadores da questão jurídica posta em debate. Conforme relatado, a Fazenda Nacional, por intermédio de sua Representação Jurídica, suscitou divergência (i) quanto à ausência de nulidade no lançamento de ofício (acórdãos indicados nºs 105-1.994 e 2101-001.245) e (ii) quanto à natureza do vício apto a ensejar a nulidade (Acórdão indicado nº 3201-00.248).

Quanto à ausência de nulidade, a decisão recorrida assentou que as planilhas elaboradas pela Fiscalização não demonstravam como os valores lançados foram apurados. Aduziu que não foram observados os requisitos de validade do lançamento expressos no art. 142 do CTN, nem os do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Concluiu assim:

Assim sendo, em virtude do desatendimento às formalidades previstas no art. 142 do CTN, incisos III e IV, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72 e, ainda, pela restrição imposta à defesa em afronta ao art. 59, II, do precitado Decreto nº 70.235/72, com fulcro no art. 53 da Lei 9.784/99, o auto de infração deve ser anulado.

O Acórdão paradigma nº 105-1.994, apreciando alegação de nulidade por cerceamento de defesa decorrente da não entrega ao autuado de todos os atos fiscais concomitantes à ciência do auto de infração, rejeitou a arguição porque o recorrente não explicitou quais seriam os documentos faltantes e em que medida a sua falta teria prejudicado o pleno exercício do direito de defesa. O Acórdão paradigma nº 2101-001.245, por sua vez, ao apreciar a alegação de cerceamento de defesa pela falta de indicação precisa da legislação que fundamentava o lançamento de ofício, afastou a arguição simplesmente porque o auto de infração continha a legislação que fundamentou a autuação.

Como se vê, os acórdãos paragonados decidiram a partir de circunstâncias fáticas absolutamente díspares: a decisão recorrida contemplou planilhas de cálculos tidas por obscuras; o Acórdão 105-1.994, apreciou a alegada falta de entrega de documentos, e; o Acórdão nº 2101-001.245, a falta de indicação da base legal da autuação. E em se tratando de espécies díspares nos fatos embaixadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão nº CSRF/01-0.956, de 27/11/89:

“Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1.º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de

recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.”

A divergência suscitada não ficou comprovada por meio dos acórdãos indicados como paradigma.

Quanto à segunda divergência, compulsando o voto condutor da decisão recorrida jamais pronunciou-se sobre a natureza da nulidade, se era formal ou material.

O prequestionamento é um requisito de admissibilidade específico dos recursos do gênero extraordinário, que se destinam à tutela do direito objetivo, ou seja, à uniformização do entendimento de como devem ser aplicadas as normas federais infra-constitucionais. Tal pressuposto exige que a violação legal apontada conste na decisão recorrida, caso contrário o órgão *ad quem* não terá como verificar a correta aplicação à causa. O **prequestionamento deve ser expresso**, de molde a exigir que a decisão impugnada verse a respeito da questão infraconstitucional controvertida de modo inequívoco ou, ao menos, fazer referência ao dispositivo que regula a matéria impugnada na análise do recurso. É nesse sentido a lição do Min. Marco Aurélio, *in verbis* (sublinhei):

Diz-se prequestionada determinada matéria quando o órgão julgador haja adotado entendimento explícito a respeito, incumbindo à parte sequiosa de ver a controvérsia guindada à sede extraordinária instá-lo a fazê-lo. (Ag. 143242-0-SP, STF, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU. 3.8.1.993, p. 14.445, sublinhei)

A propósito, remeto a recorrente ao julgado pelo Acórdão CSRF/01-05.720 no recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 105-14.037:

RECURSO DE DIVERGÊNCIA. O reconhecimento do dissídio jurisprudencial requer que uma norma jurídica incidente sobre fatos semelhantes seja interpretada de forma diversa da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, a reclamar a uniformização da jurisprudência pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. A falta de apreciação de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o acórdão autoriza a interposição de embargos de declaração, não podendo o recurso de divergência ser acolhido como embargos, se interposto fora do prazo de 5 (cinco) dias previsto no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Não há que se falar em "reexame" pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, se a matéria sequer foi examinada no acórdão recorrido, tampouco fora suscitada em sede de Recurso Voluntário. Cabe registrar, por fim, que o efeito devolutivo profundo não tem aplicação em sede de juízo especial, haja vista a competência exclusiva de harmonização da divergência da CSRF.

Por estas razões, o Colegiado, majoritariamente, acabou por concluir que o **apelo foi indevidamente admitido à CSRF.**

Como conclusão, pela falta de comprovação das divergências suscitadas, não se conheceu do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala de sessões, em 25 de janeiro de 2016

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA