



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

Processo nº 19515.720142/2013-48
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3301-004.040 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de setembro de 2017
Matéria PIS E COFINS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado PHOENIX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TABACOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/07/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/12/2009, 01/01/2010 a 31/12/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO.

Cabem os Embargos de Declaração quando caracterizada a omissão e ou contradição na decisão embargada.

Embargos acolhidos em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos declaratórios, nos termos do voto do relator.

José Henrique Mauri - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcos Roberto da Silva, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 3301-002.200 (fls. 2.447 a 2.454), de 25 de fevereiro de 2014, proferido pela 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do Acórdão ora embargado (fls. 2448 a 2452):

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisão da DRJ em Campinas (SP) que julgou improcedentes as impugnações interpostas contra os lançamentos das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referentes aos fatos geradores ocorridos nos períodos mensais de competência de janeiro a julho e dezembro de 2008, de janeiro a dezembro de 2009, e de janeiro a dezembro de 2010.

Os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores declarados e os efetivamente devidos, apuradas com base nas notas fiscais de saídas/vendas fornecidas pela recorrente e nas notas fiscais eletrônicas obtidas por meio do sistema “RECEITANETBX”, todas anexadas aos autos, pelo fato de a recorrente ter excluído das bases e cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada um dos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal às fls. 1.995/2.000.

Inconformada com os lançamentos, a recorrente impugnou-os (fls. 2.204/2.235), alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

A partir da análise do auto de infração ora impugnado, verifica-se que o Sr. Auditor Fiscal apresentou diferenças no cálculo e recolhimento do PIS e da COFINS, as quais foram apuradas mediante análise das notas fiscais emitidas pela Impugnante, tomando por base a carteira de cigarros, conforme informado na folha 4 do Termo de Verificação Fiscal (...).

Ocorre que o recolhimento efetuado pela Impugnante está correto, haja vista que a d. Autoridade Fiscal simplesmente incluiu na base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS o valor devido a título de ICMS, o que obviamente eleva o montante devido a referido título.

Noutros termos, a Impugnante recolheu os valores devidos a título de PIS e COFINS corretamente, sendo certo que as diferenças apontadas pelo Sr. Auditor Fiscal se devem em razão da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Isto porque é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS incidente sobre a receita ou faturamento da Impugnante, pelas razões a seguir expostas.

...

Pois bem. Da análise dos conceitos jurídicos e não econômicos ou contábeis de faturamento e receita, conclui-se que mesmo sendo considerada válida a Emenda Constitucional nº 20/98, que supostamente convalidou o previsto na Lei nº 9.718/98, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS apresenta-se inconstitucional.

Isto porque ninguém fatura imposto, mas apenas as mercadorias ou serviços para a venda. O valor do ICMS configura somente entrada de numerário e não receita (ingresso de recursos financeiros³) da Impugnante, representando referido tributo uma receita do Estado, razão pela qual o valor do imposto é registrado em livros para fim contábil-fiscal.

...

Nesta esteira de raciocínio, a maioria dos ministros integrantes do PLENÁRIO do Egrégio SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785, entendeu inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

...

Destarte, os sujeitos passivos do PIS e da COFINS, como a Impugnante, têm direito de não considerar como receitas próprias valores que apenas circulam pelos seus livros fiscais, sem representar, contudo, acréscimos patrimoniais, como, *in casu*, o ICMS recolhido.

...

De outra parte, o Sr. Auditor Fiscal qualificou a multa de ofício, aplicando-a no percentual de 150% do valor do tributo supostamente devido pela Impugnante (...).

Entretanto, é de notório conhecimento que a multa na forma como aplicada pelo Sr. Auditor Fiscal somente pode ser eleita na hipótese de restar comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou conluio numa tentativa de induzir a erro a Administração Pública.

Neste ponto, importante mencionar que o conceito de fraude deve ser interpretado de forma restritiva, em consonância com o princípio da tipicidade que rege o tipo penal tributário, o qual consiste no engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má fé, com o propósito de ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever, nos exatos termos do artigo 72, da Lei nº 4.502/64 (...).

...

Evidencia-se, pois, que na prática de atos revestidos de fraude ou sonegação REVELA-SE A MÁ-FÉ COMO ELEMENTO ONIPRESENTE, de forma que não é toda e qualquer ação praticada com o objetivo de frustrar a ocorrência do fato gerador que pode ser qualificada como fraude, podendo o contribuinte optar por meios lícitos de economia fiscal mediante atos de gestão que se inserem no âmbito da liberdade que tem para realizar ou não negócios que ensejam ou não a incidência de tributos, procedimento este denominado elisão fiscal.

Noutros termos, o que caracteriza a fraude do ponto de vista fiscal é o dolo ou a má-fé, sendo que o dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. A vontade é indispensável para associar a consciência de realizar à conduta descrita no tipo.

...

É de toda ordem repugnável a tentativa de impor sanção ao contribuinte sem a preexistência de uma regular investigação procedida pela autoridade administrativa competente acerca da ocorrência das situações que autorizam a aplicação de multa.

Noutros termos, a mera afirmação unilateral do Fisco efetuada após a análise das escriturações contábeis da Impugnante é atitude que não tem amparo no nosso direito positivo porquanto finda por menoscar a própria garantia constitucional de ampla defesa.

...

Para qualquer contribuinte que pretenda cumprir atos simulatórios, seu objetivo será precisamente o de oferecer ao Fisco uma aparência de ato, declaração, negócio ou sujeito passivo incompatível com a verdade material que efetivamente persiste. Para o Fisco, uma prova da simulação consistirá basicamente em determinar a existência de acordo simulatório, indicando o negócio jurídico alegado como mera aparência que dissimula uma relação jurídica de natureza diversa da que corresponderia ao negócio.

Noutros termos, a simulação é provada contra a presunção da correspondência entre o declarado e o desejado. Prova-se, assim, a existência das duas normas jurídicas, a que contém o negócio jurídico como conseqüente e a que contempla o acordo de simular. Não há que se falar de falsidade ou aparência. Prova-se uma situação existente, só que divergente da realidade do ato, da declaração, do negócio ou do sujeito passivo dissimulado.

...

No caso em comento, o Fisco sequer produziu provas visando demonstrar que a Impugnante praticou fraude ou simulação em afronta à lei, se limitando a noticiar que promoveu o lançamento das notas fiscais em valor supostamente menor ao devido, razão pela qual ocorreu fraude, o que, a seu ver, basta para aplicar multa isolada.

...

De acordo com as informações (...) registradas pelo Sr. Auditor Fiscal no próprio Termo de Verificação Fiscal, evidente que sequer a autoridade fiscal possui provas que indiquem a existência do dolo, pois restou consignado que "há fortes indícios" e "tais fatos caracterizam, em tese, crime contra a ordem tributária".

Ou seja, a própria autoridade administrativa não está segura acerca da existência das provas do dolo pela Impugnante, atestando que existem apenas **INDÍCIOS** de que a Impugnante não promoveu o recolhimento integral do PIS e da COFINS por mera liberdade.

...

Diante das fortes razões expostas no corpo da presente impugnação administrativa, o imediato cancelamento da multa ora imposta é medida que se impõe, haja vista que a Impugnante calculou o PIS e a COFINS da forma correta, tendo em vista a manifesta inconstitucionalidade da legislação aplicada pela d. Autoridade Administrativa, não sendo comprovado pelo Fisco a ocorrência de fraude ou a prática de qualquer ato ilícito.

...

Após análise do auto de infração em epígrafe, denota-se que a descrição minuciosa dos fatos não se destina a comprovar a prática de ato ilegal pela Impugnante, o que resulta em manifesto cerceamento à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa do contribuinte, conforme disposto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal (...).

...

No caso em tela, verifica-se que a d. Autoridade Fiscal não logrou demonstrar que a Impugnante praticou fraude ao promover o lançamento do PIS e da COFINS, pois a indicação de indícios não são suficientes para demonstrar que a conduta adotada foi determinante no sentido de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características principais. (destaques do original)

Analisadas as impugnações, aquela DRJ julgou-as improcedentes, conforme Acórdão nº 0540.600, datado de 13/05/2013, às fls. 2.335/2.350, sob as seguintes ementas:

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de recolhimento da contribuição, correta a exigência de ofício do tributo não recolhido.

DECLARAÇÃO INEXATA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Caracterizada a sonegação pela prática reiterada de informação, na DCTF, de valores muito aquém daqueles efetivamente devidos, é aplicável a multa qualificada por evidente intuito de fraude.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FRAUDE. RESPONSABILIDADE. DIRETORES. GERENTES. REPRESENTANTES.

Correta a imputação de responsabilidade a diretor, gerente ou representante das pessoas jurídicas quando comprovada a atuação com infração de lei.”

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 2.375/2.404), requerendo o cancelamento dos créditos tributários sob o fundamento de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da Cofins por afrontar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, os arts. 155, II, e § 2º, e 158, IV, ambos da CF/1988, e, ainda em face da vedação de tal inclusão, nos termos do art. 150 IV, também da CF/1988; contestou, ainda, a qualificação da multa de ofício, sob o argumento de que não foi comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou conluio.

Para fundamentar seu recurso, expendeu extenso arrazoadado sobre: “1. DOS FATOS; 2. DO DIREITO; 2.1 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS; 2.2 DA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA DISPOSTO NO ART. 150, INCISO II, DA CF/88; 2.3. DA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PREVISTO NO ARTIGO 145, § 1º, DA CF/88; 2.4. DA OFENSA AOS ARTIGOS 155, INCISO II, E § 2º, E 158, INCISO IV, AMBOS DA CF/88; 2.5. DA VEDAÇÃO DO ARTIGO 150, INCISO IV, DA CF/88; 2.6 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO; 2.6.1 DO CERCEAMENTO DE DEFESA”.

Também intimados da referida decisão, os responsáveis solidários interpuseram os respectivos recursos voluntários (fls. 2.416/2.427; e fls. 2.429/2.440), requerendo o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva, alegando, em síntese, que não podem ser responsabilizados pelas obrigações contraídas, em nome da sociedade, em virtude da prática de atos regulares de gestão, exceto se restar comprovado que foram praticados com culpa, dolo, violação de lei ou do contrato social.

Tendo em vista o provimento parcial dado pelo ora recorrido Acórdão ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com os presentes Embargos de Declaração (fls. 2456 a 2467), em 25 de junho de 2014, visando que sejam sanados ou retificados os supostos vícios de omissão do referido Acórdão.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade em Embargos S/N, de 2 de junho de 2016, deu-se admissibilidade aos embargos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen

Os Embargos de Declaração interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em face ao Acórdão nº 3301-002.200, são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto devem ser conhecidos.

Salienta-se que no acórdão ora embargado, os membros do colegiado decidiram, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário quanto à exclusão do ICMS faturado das bases de cálculo do PIS e da COFINS pelo fato de entender que se trata de matéria discutida concomitantemente nas esferas administrativa e judicial. Na parte que se conheceu foi dado provimento parcial ao recurso voluntário no sentido de reduzir a multa de ofício de 150% para 75% e cancelar os Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados contra os dois sócios da recorrente.

Para melhor elucidar acerca do conteúdo da decisão cita-se a ementa do acórdão (fls. 2444):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/07/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/12/2009, 01/01/2010 a 31/12/2010

MATÉRIA DISCUTIDA NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/07/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008, 01/01/2009 a 31/12/2009, 01/01/2010 a 31/12/2010

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL FAVORÁVEL. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CANCELAMENTO.

A decisão judicial favorável ao contribuinte, ainda que sem trânsito em julgado, reconhecendo-lhe o direito de não pagar tributo sobre o valor que ensejou os lançamentos, afasta a sonegação e fraude tributária que lhe foram atribuídas pela autoridade fiscal, inclusive, o cancelamento da penalidade aplicada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. VALOR TRIBUTADO. DISCUSSÃO JUDICIAL. SOLIDARIEDADE PASSIVA. INIMPUTAÇÃO.

Inexiste amparo legal para responsabilizar os sócios pelo pagamento de tributos incidentes sobre valor, objeto de discussão judicial, inclusive, com decisão favorável ao contribuinte, ainda que pendente de trânsito em julgado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com Embargos de Declaração (fls. 2.456 a 2.467) visando sanar alegado vício no referido Acórdão de acordo com o previsto no art. 65 do Regimento interno do CARF que assim dispõe:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão. (Grifou-se)

Alega a embargante (fls. 2.456 a 2.467) que o referido Acórdão foi omissivo ao externar o conteúdo de suas decisões. Mais especificamente no que tange a:

- Omissão na fundamentação de que o objeto da ação judicial nº 2007.61.00.0297892 (002978914.2007.4.03.6100) abrange a questão discutida nestes autos;
- Omissão na fundamentação a respeito da consideração, por parte do referido Acórdão, de que todas as diferenças lançadas no Auto de Infração correspondem exclusivamente à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins;
- Omissão na fundamentação de o porquê do Acórdão considerar para fins de exigência tributária a data do início da fiscalização e não a data do fato gerador.

Vistos e analisados os autos passo a expor e decidir ponto a ponto as alegadas omissões sustentadas pela Fazenda Nacional:

1) A respeito do objeto da ação judicial e da presente demanda

1) A respeito do objeto da ação judicial e da presente demanda

Por primeiro, aponta a Procuradoria da Fazenda Nacional que teria havido omissão na fundamentação de que o objeto da ação judicial nº 2007.61.00.0297892 (002978914.2007.4.03.6100) abrange a questão discutida nestes autos.

Em sua defesa, alega a Procuradoria da Fazenda Nacional a falta de arguição de concomitância administrativa e judicial do objeto do presente processo.

Verifica-se, tanto por parte da autoridade fiscal, inclusive da DRJ no Acórdão nº 05-40.600 da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – DEJ/CPS – (fls. 2.335 a 2.350), quanto por parte do Contribuinte em seus Recursos Voluntários (fls. 2.375 a 2.404, 2.416 a 2.427 e 2.429 a 2.440), que de fato não foi trazido aos autos requerimento específico de reconhecimento da concomitância.

Ocorre que, ainda que não tenha havido pleito expresso do contribuinte nesse sentido, é cediço que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não apenas pode, como deve reconhecer a concomitância, sempre que identificar a sua presença no caso concreto,

inclusive em observância ao disposto no art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/1980, que assim dispõe:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Ademais, verifica-se da leitura do acórdão ora embargado que o Relator fundamentou a aplicação da concomitância, aplicada quanto à parte do auto de infração combatido. É o que se extrai do trecho do voto a seguir transcrito (fls. 2.452 e 2.453):

Os lançamentos em discussão decorreram de diferenças entre os valores declarados e os efetivamente devidos, apuradas com base nas notas fiscais de saídas/vendas, pelo fato de a recorrente ter excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins o valor do ICMS faturado, infringindo o art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

No entanto, do exame dos autos, verifiquei que a recorrente interpôs ação ordinária, processo nº 2007.61.00.0297892 (002978914.2007.4.03.6100), com pedido de antecipação de tutela, perante a 21ª Vara Federal Cível de São Paulo, SP, visando afastar a exigência do PIS e da Cofins com a inclusão do ICMS faturado, em suas bases de cálculo, inclusive, a compensação dos valores já recolhidos, conforme prova a Certidão de Objeto e Pé às fls. 499/500, expedida pela Subsecretaria dos Feitos da Vice-Presidência do TRF da 3ª Região, em 26/10/2011.

Ora, a opção da recorrente pela via judiciária para a discussão de matéria tributária com idêntico pedido na instância administrativa implicou renúncia ao poder de recorrer nesta instância, nos termos da Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único, e do Decreto-lei nº 1.737, de 1979, art. 1º, § 2º.

Trata-se de matéria já sumulada pelo CARF por meio da Súmula nº 01, nos seguintes termos:

“Súmula CARF nº 01. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”

Assim, por força no disposto no § 4º do art. 72, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), obrigatoriamente, aplica-se esta súmula ao presente caso.

(...)

Logo, não há que se falar em omissão quanto à fundamentação acerca da concomitância reconhecida *in casu*.

Por segundo, alega a Procuradoria da Fazenda Nacional que no processo nº 2007.61.00.0297892 (002978914.2007.4.03.6100) o requerido não alcançava o objeto do presente litígio administrativo. Para tanto, cita às folhas 2.459 e seguintes trechos da ação ordinária (2.460 e 2.461):

**AÇÃO ORDINÁRIA DECLARATÓRIA PARA ANULAÇÃO DE CRÉDITO
TRIBUTÁRIO, COM PEDIDO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA,**

contra a **UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**, para declarar a nulidade do crédito tributário e suspender a exigibilidade desse mesmo crédito, e, outrossim, garantir o resultado útil da sentença a ser proferida nesta ação, com fundamento na matéria de fato e de direito adiante deduzida:

(...)

Na hipótese, destes autos, segundo demonstrativo detalhado que acompanha a presente petição, (documento anexo, DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CÁLCULO DO PIS E DO COFINS) percebe-se, claramente, que os lançamentos contidos nos DARFs (docs. anexos) enviados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com seus vencimentos fixados para o próximo dia 31 de outubro de 2007, vem viciados pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

(...)

Por isso, insiste a Autora que, no que diz respeito a inscrição e cobrança do processo administrativo nº 13804.001562/2006-61 que diz respeito aos períodos de apuração que vão desde novembro de 2005 a março de 2006, cumpre ressaltar que o valor a ele relacionado envolve, engloba, lançamento de tributo que viola o princípio da não cumulatividade previsto no CTN e na Constituição Federal pelo que requer seja concedida liminar para suspensão da exigibilidade do crédito tributário na forma do art. 151, V, do CTN de acordo com as modificações instituídas pela Lei Complementar nº 104/2001, conforme será visto adiante.

Cito trecho dos Embargos de Declaração apresentados pela Procuradoria da Fazenda Nacional para melhor elucidação:

(...)

Noutros termos, a Turma não fundamentou porque entendeu que o objeto da ação judicial abrangeria a questão discutida nestes autos, se todos os elementos contidos no feito judicial apontam no sentido de que a discussão lá travada

estaria restrita ao crédito discutido no processo administrativo nº 13804.001562/2006-61, relacionado a outros períodos de apuração (11/2005 a 03/2006) diversos daqueles objetos da presente autuação (01/2008 a 12/2010).

Referido vício também pode ser qualificado como contradição, dada a dissonância da conclusão do julgado com os elementos coligidos aos autos, em que pese tenham sido objeto de análise pela Turma *a qua*, ou mesmo como erro de fato, que, segundo abalizada doutrina e jurisprudência, de qualquer forma autoriza o manejo dos presentes aclaratórios.

Analisando os autos do processo, contudo, verifica-se que não há contradição ou mesmo erro de fato no presente caso. Isso porque, como se vê, a referida ação judicial corresponde a uma ação declaratória, cujos efeitos busca, como bem apontou a decisão embargada "afastar a exigência do PIS e da Cofins com a inclusão do ICMS faturado, em suas bases de cálculo, inclusive, a compensação dos valores já recolhidos". Ainda que tenha a empresa, por meio da referida Ação Ordinária, discutido especificamente o período de apuração de novembro de 2005 a março de 2006, enquanto o presente processo administrativo fiscal discute o período de apuração de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, é certo que os efeitos da declaração do direito do contribuinte será extensivo a outros períodos de apuração.

Nesse contexto, verifica-se que a Procuradoria da Fazenda Nacional, em verdade, busca através dos embargos declaratórios opostos se insurgir acerca do conteúdo da decisão proferida pelo colegiado do CARF, o que não é admitido em sede de embargos declaratórios.

Sendo assim, rejeito os embargos declaratórios opostos neste ponto.

2) A respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/Cofins

Segue a procuradoria dispondo que o acórdão embargado seria omissivo na fundamentação a respeito da consideração de que todas as diferenças lançadas no Auto de Infração correspondem exclusivamente à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Alega a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos Embargos de Declaração ora analisados, que (fls. 2.465):

(...)

Observa-se que a Turma não fundamentou porque considerou comprovada a assertiva do autuado no sentido de que todas as diferenças lançadas no Auto de Infração se deveram exclusivamente à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Cabe notar que essa questão tem pertinência na exata medida em que parte do recurso voluntário do contribuinte não foi conhecido devido à renúncia às vias administrativas por ter intentado ação judicial com o mesmo objeto e causa de pedir e, quanto à outra parte, foi concedido provimento parcial para reduzir a multa aplicada a 75% e cancelar os Termos de Sujeição Passiva Solidária. E o provimento do recurso do autuado foi fundamentado exatamente, de forma única e exclusiva, no fato de que o contribuinte encontrava-se amparado por decisão judicial favorável que lhe garantia a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Da leitura da decisão recorrida, contudo, verifica-se que o Relator em nenhum momento afirma que considerou comprovada a assertiva do autuado no sentido de que todas as diferenças lançadas no Auto de infração se deveram exclusivamente à exclusão do

ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. E nem poderia fazê-lo, já que, de fato, não foi apresentava prova comprobatória por parte do contribuinte neste sentido.

As únicas passagens constantes da decisão embargada que poderiam levar a crer que o Relator teria concordado com a assertiva do contribuinte é a transcrita a seguir:

RELATÓRIO

Os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores declarados e os efetivamente devidos, apuradas com base nas notas fiscais de saídas/vendas fornecidas pela recorrente e nas notas fiscais eletrônicas obtidas por meio do sistema “RECEITANETBX”, todas anexadas aos autos, pelo fato de a recorrente ter excluído das bases e cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada um dos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal às fls. 1.995/2.000.

VOTO

Os lançamentos em discussão decorreram de diferenças entre os valores declarados e os efetivamente devidos, apuradas com base nas notas fiscais de saídas/vendas, pelo fato de a recorrente ter excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins o valor do ICMS faturado, infringindo o art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Acredito, contudo, que ao assim se manifestar, pretendia o Relator, em verdade, dispor que este foi o fundamento de defesa do Recorrente, e não que teria restado incontroverso que as diferenças apontadas referiam-se exclusivamente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Até porque, não há nenhuma passagem da decisão recorrida que tenha tratado da comprovação acerca da composição da diferença exigida na presente demanda.

Ademais, da leitura do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.995/2.000, mencionado pelo Relator em seu relatório, verifica-se que não há qualquer menção à inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Nos termos do referido Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que a apuração do crédito tributário deu-se no caso vertente da seguinte forma:

II- ANÁLISE

II-a Apuração das Bases de Cálculo do PIS e da COFINS e dos Valores Devidos dessas contribuições

Na análise da produção e venda de carteiras de cigarros, foram feitas comparações com três itens, que eram de conhecimento da fiscalização, a saber:



- Produção da empresa, controlada pelo Sistema de Controle e Rastreamento da produção de cigarros – sistema SCORPIOS, desde março de 2008;
- Número de selos de controle fornecidos pela RFB ao contribuinte no período auditado;
- E notas fiscais emitidas pelo próprio epigrafado, de todo o período auditado (2008 a 2010). De janeiro a março, as notas consideradas foram aquelas apresentadas pelo epigrafado no decorrer da fiscalização. A partir de abril de 2008, as notas consideradas foram as notas fiscais eletrônicas, obtidas por meio do sistema RECEITANETBX (todas essas notas foram anexadas ao presente processo).

Verificou-se que as saídas constantes nas notas fiscais eletrônicas eram compatíveis com os números de selos fornecidos ao contribuinte e o quantitativo produzido mensurado pelo sistema SCORPIOS.

Como o fato gerador, tanto do PIS quanto da COFINS, é o faturamento, e como, no caso de cigarros, o cálculo é feito sobre cada carteira de cigarros vendida, adotou-se como critério para apuração dos valores devidos dessas contribuições os quantitativos de carteiras constantes nas notas fiscais de venda de emissão do contribuinte (CFOP 5.401 e 6.401).

As tabelas em anexo detalham essas saídas, minuciosamente, por nº de Nota, Data de emissão, Marca, Classe Fiscal. A unidade constante nas notas era o Milheiro (mil cigarros). Como o PIS e a COFINS são devidos por carteira de cigarro, basta multiplicar por 50 para obter o número de saídas tributadas (1000 cigarros/20 cigarros = 50 carteiras de cigarros).

Após apurar o montante de carteiras de cigarros vendidas pelo epigrafado, foi elaborada as tabelas de apuração do montante de contribuições devido, que foram objeto do presente lançamento (Planilha de Apuração PIS e COFINS Devidos). Tais tabelas seguem em anexo ao este Termo de Verificação.

Nestas tabelas, temos a quantidade de carteiras vendidas, os preços de venda adotados pelo contribuinte no varejo (constante nas Declarações de Preços apresentadas e, também, no corpo das Notas Fiscais), e os fatores multiplicadores adotados pela legislação de regência, para auferir as reais bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Após aplicar as respectivas alíquotas (3,00% para COFINS e 0,65% para PIS) sobre as bases de cálculo levantadas, chegou-se nos valores devidos dessas contribuições. Foram abatidos desses valores aqueles que já tinham sido declarados em DCTF pelo epigrafado, obtendo-se os valores a serem lançados.

De uma análise cuidadosa da decisão recorrida, portanto, entendo que o Relator apenas concluiu que, na parte em que a diferença exigida pela fiscalização corresponder à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, deverá ser aplicada a decisão judicial, em razão da concomitância reconhecida. De outro norte, caso haja algum valor excedente, este valor será devido pelo contribuinte, procedendo-se à sua cobrança. Tal verificação, portanto, deverá ser realizada quando da execução do presente julgado.

Tanto que o Relator, na decisão embargada, não conheceu do recurso voluntário apenas em relação à exigência do PIS e da COFINS sobre o valor do ICMS faturado. Quanto a parte conhecida, ou seja, à parte que não diz respeito a tal matéria, foi dado provimento apenas parcial ao recurso, para fins de reduzir o percentual de multa de ofício de 150% para 75%, bem como para cancelar os termos da sujeição passiva solidária para os demais sócios. É o que se extrai do dispositivo da decisão recorrida a seguir transcrito:

Em face do exposto, não conheço do recurso voluntário, em relação à exigência das contribuições para o PIS e Cofins sobre o valor do ICMS faturado, nos termos da Lei nº 9.718, de 1998, discutida concomitantemente nas esferas administrativa e judicial, cabendo à autoridade administrativa competente cumprir a

decisão judicial transitada em julgado, e, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial, para reduzir o percentual da multa de ofício de 150,0 % para 75,0 % e para cancelar os Termos de Sujeição Passiva Solidária contra os dois sócios.

Nesse contexto, acredito que o Relator não tenha se pronunciado acerca da comprovação ou não quanto ao montante exigido corresponder à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS por entender que esta análise seria irrelevante para fins de julgamento do presente caso, na medida em que a concomitância fora reconhecida apenas parcialmente. Restaram mantidas, portanto, eventuais diferenças existentes que não se refiram à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Diante do acima exposto, voto no sentido de acolher em parte os embargos declaratórios opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional neste ponto, sem efeitos infringentes, tão somente para fins de integrar a decisão recorrida com os fundamentos acima expostos, bem como retificar as seguintes passagens dispostas no relatório e voto da decisão embargada, as quais passam a valer com a seguinte redação:

RELATÓRIO

Os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores declarados e os efetivamente devidos, apuradas com base nas notas fiscais de saídas/vendas fornecidas pela recorrente e nas notas fiscais eletrônicas obtidas por meio do sistema “RECEITANETBX”, todas anexadas aos autos. Segundo defende o contribuinte, as diferenças identificadas decorrem do fato de a recorrente ter excluído das bases e cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada um dos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal às fls. 1.995/2.000.

VOTO

Os lançamentos em discussão decorreram de diferenças entre os valores declarados e os efetivamente devidos, apuradas com base nas notas fiscais de saídas/vendas. Segundo defende o contribuinte, as diferenças identificadas decorrem do fato de a recorrente ter excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins o valor do ICMS faturado, infringindo o art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

3) A respeito da data do início da fiscalização ou da data do fato gerador para a constituição do crédito tributário e a desqualificação da multa de ofício

O ora embargado Acórdão reduziu o percentual da multa de ofício aplicada ao Contribuinte de 150,00% (agravada) para 75,00% alegando que, conforme o art. 44, § 1º, I da Lei nº 9.430/1996, o direito do Contribuinte de recolher a menor é objeto de discussão judicial, logo não caberia a qualificação da pena de multa. Cita-se trecho da decisão ora embargada para melhor elucidar (fls. 2.453 e 2.454):

Remanescem todavia, as questões não opostas ao Poder Judiciário, ou seja, a qualificação da multa de ofício e a sujeição passiva solidária de seus dois sócios.

A qualificação (agravamento) da multa de ofício teve como fundamento o disposto no § 1º do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 30/12/1996, que assim dispõe:

(...)

No presente caso, o fundamento utilizado pela Fiscalização para a qualificação (agravamento) da multa de ofício foi a declaração a menor das contribuições devidas, de forma reiterada, pelo fato de a recorrente ter excluído da bases de

cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado. **Contudo, o direito a esta exclusão é objeto de discussão judicial, conforme demonstrado anteriormente.** (grifou-se)

Quanto à sujeição passiva solidária dos sócios, o Código Tributário Nacional assim dispõe:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...];

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Conforme demonstrado anteriormente, na data de início do procedimento administrativo fiscal, em 08/08/2011, e também na data em que a recorrente foi intimada das exigências de ambos os créditos tributários, **ela dispunha de decisão judicial favorável, ainda em trâmite, reconhecendo-lhe o direito de excluir das bases de cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado.** (grifou-se).

Dessa forma, não há amparo para a lavratura dos termos de sujeição solidária.

Aponta a Fazenda Nacional, em seus embargos, que no voto do Acórdão não teria sido apresentada justificativa que explicasse os motivos que levaram a redução da pena de multa, uma vez que na data do fato gerador o Contribuinte não possuía nenhuma decisão judicial em seu favor. Com o intuito de esclarecer verifica-se trecho dos Embargos de Declaração (2.464 a 2.465):

(...)

Retomando os termos do voto condutor, consta que o fundamento para a desqualificação da multa de ofício e também do cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária foi que *“na data de início do procedimento administrativo fiscal, em 08/08/2011, e também na data em que a recorrente foi intimada das exigências de ambos os créditos tributários, ela dispunha de decisão judicial favorável, ainda em trâmite, reconhecendo-lhe o direito de excluir das bases de cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado”*.

Em relação a questão, já foi apontado o vício relativo ao objeto e causa de pedir da ação ordinária mencionada que não alcançam a presente autuação.

Todavia remanesce ainda outro vício, consistente na omissão, considerando-se que a Turma não analisou o disposto no artigo 144 do CTN no sentido de que *“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”* e sua aplicação à causa.

A decisão embargada não fundamentou porque considerou para todos os fins a data do início da fiscalização (e data da intimação da lavratura do Auto de Infração), quando os fatos geradores ocorreram em momento anterior e a eles se reporta a exigência tributária, inclusive a imposição e majoração da penalidade para 150%.

Com efeito, ainda que considerada a premissa de que as decisões tomadas na ação ordinária, processo nº 2007.61.00.0297892 (002978914.2007.4.03.6100) repercutiriam neste feito, o que se admite apenas para debater, é cediço que à época

de ocorrência dos fatos geradores, 01/2008 a 12/2010, o autuado não possuía em seu favor qualquer decisão judicial. Ao revés.

À época dos fatos geradores, objeto da autuação discutida, já havia sido proferida sentença nos autos nº 2007.61.00.0297892 julgando improcedente o pedido.

Portanto, aplicando-se o artigo 144 do CTN, ao se considerar a data em que ocorreram os fatos geradores, ainda que partindo da mesma premissa da decisão ora embargada, o fato é que o contribuinte não possuía no lapso temporal considerado qualquer decisão judicial favorável que amparasse o seu procedimento (exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS).

(...)

Ao analisar a decisão recorrida e os embargos apresentados, verifica-se que não assiste razão à Procuradoria da Fazenda Nacional, a qual tenta, através dos seus embargos, rediscutir o mérito da decisão embargada, o que não se pode admitir.

Consoante se extrai da leitura da passagem da decisão recorrida acima transcrita, verifica-se que esta encontra-se devidamente fundamentada, ainda que de forma sucinta. O Julgador apresentou, naquela oportunidade, as razões pelas quais entendia que a multa aplicada deveria ser reduzida de 150% para 75%, ao assim dispor:

No presente caso, o fundamento utilizado pela Fiscalização para a qualificação (agravamento) da multa de ofício foi a declaração a menor das contribuições devidas, de forma reiterada, pelo fato de a recorrente ter excluído da bases de cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado. **Contudo, o direito a esta exclusão é objeto de discussão judicial, conforme demonstrado anteriormente.**

Não há que se falar, portanto, em ausência de fundamentação. Entendeu o Relator, naquela oportunidade, que não seria aplicável a multa qualificada na medida em que a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS é objeto de discussão judicial. E este entendimento foi seguido pelos demais julgadores do Conselho, por unanimidade de votos.

Nesse contexto, se a Fazenda não concorda com as razões ali expostas, deverá buscar o meio próprio para insurgir-se, que, decerto, não são os embargos declaratórios.

Até porque, consoante restou analisado em tópico anterior, o CARF já se pronunciou no sentido de entender que havia concomitância parcial no caso concreto analisado. Nesse contexto, é coerente que o Relator tenha considerado a existência dessa ação judicial como critério relevante ao afastamento da multa qualificada aplicada.

Por outro lado, importante mencionar que a decisão recorrida, ao contrário do que alegou a Embargante, apenas fundamentou-se na data de início do procedimento administrativo fiscal e na data em que a recorrente foi intimada das exigências de ambos os créditos tributários para fins de afastamento da sujeição passiva solidária, não tendo trazido tais datas como fundamento da redução da multa de 150% para 75%. É o que se extrai da passagem a seguir:

Quanto à sujeição passiva solidária dos sócios, o Código Tributário Nacional assim dispõe:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...];

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Conforme demonstrado anteriormente, na data de início do procedimento administrativo fiscal, em 08/08/2011, e também na data em que a recorrente foi intimada das exigências de ambos os créditos tributários, **ela dispunha de decisão judicial favorável, ainda em trâmite, reconhecendo-lhe o direito de excluir das bases de cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado.** (grifou-se).

Dessa forma, não há amparo para a lavratura dos termos de sujeição solidária.

Novamente, não há que se falar em omissão/contradição/obscuridade da decisão recorrida neste ponto. A decisão recorrida é clara ao dispor sobre as razões que a levaram a afastar a sujeição passiva no presente caso. Se a Procuradoria da Fazenda Nacional não concorda com os parâmetros adotados pelo CARF quando do julgamento realizado, por defender que deveria ser adotado como critério para fins de julgamento a data do fato gerador, deverá buscar a via adequada para se insurgir quanto ao mérito da decisão recorrida. Não cabe a este Colegiado, ainda que não concorde com os fundamentos da decisão recorrida, alterá-la em seus fundamentos, sem que tenha identificado a presença de algum dos vícios que ensejam a interposição de embargos declaratórios.

Destaque-se, inclusive, que não há que se falar em omissão no que tange à análise do art. 144 do CTN no presente caso, uma vez que dito dispositivo legal não havia sido mencionado por qualquer das partes no decorrer do presente processo, tendo surgido nos autos pela primeira vez através dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional.

Logo, voto no sentido de rejeitar os embargos declaratórios opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional neste ponto.

Conclusão

Com fundamento nas razões acima expostas, voto no sentido de acolher parcialmente os Embargos de Declaração ora analisados, sem efeitos infringentes, **tão somente para fins de integrar a decisão recorrida com base nos fundamentos expostos no item 2 supra, bem como retificar as seguintes passagens dispostas no relatório e voto da decisão embargada, as quais passam a valer com a seguinte redação:**

RELATÓRIO

Os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores declarados e os efetivamente devidos, apuradas com base nas notas fiscais de saídas/vendas fornecidas pela recorrente e nas notas fiscais eletrônicas obtidas por meio do sistema “RECEITANETBX”, todas anexadas aos autos. Segundo defende o contribuinte, as diferenças identificadas decorrem **do fato de a recorrente ter excluído das bases e cálculo das contribuições o valor do ICMS faturado,** conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de cada um dos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal às fls. 1.995/2.000.

VOTO

Os lançamentos em discussão decorreram de diferenças entre os valores declarados e os efetivamente devidos, apuradas com base nas notas fiscais de saídas/vendas. Segundo defende o contribuinte, as diferenças identificadas decorrem **do fato de a recorrente ter excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins o valor do ICMS faturado,** infringindo o art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Processo nº 19515.720142/2013-48
Acórdão n.º **3301-004.040**

S3-C3T1
Fl. 2.488

Valcir Gassen - Relator