

EXCELENTÍSSIMO SENHOR JUIZ DA QUINTA VARA FEDERAL DA SEÇÃO
JUDICIÁRIA NO ESTADO DO AMAZONAS

Vara 10953-02.2016.4.01.3200

REF.: DISTRIBUIÇÃO POR
DEPENDÊNCIA À EXECUÇÃO
FISCAL N. 0005153-27.2015.4.01.3200 e
Apensos (2008.32.00.007047-9 e 0014907-
90.2015.4.01.3200)

ITAUTINGA AGRO INDUSTRIAL S/A, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo de Execução em epígrafe, devidamente inscrita no CNPJ/MF sob o nº 04.265.872/0001-32, com sede na Estrada do Aleixo, s/n, Fábrica km 10 - Bairro: Manaus, Cidade: Manaus/AM, CEP: 69.020-282, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por intermédio de seus advogados, ao final assinados, devidamente constituídos por instrumento de procuração em anexo (DOC. 01), com fundamento no art. 5º, XXXIV, “a” da Constituição Federal e no Art. 16 da Lei n. 6.830/80, propor os presentes **EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL** em face da **UNIÃO – FAZENDA NACIONAL**, o que faz pelas razões de fato e fundamentos de direito que seguem:

1. DA TEMPESTIVIDADE

1. Primeiramente, cumpre esclarecer a tempestividade dos presentes embargos. O termo inicial do prazo se iniciou no dia 08 de junho de 2016, quarta-feira, primeiro dia útil subsequente ao da penhora por termo procedida no dia 07 de junho de 2016, em audiência de conciliação realizada na sala de audiências da 07ª Vara Federal, cedida à 05ª Vara Federal.

2. Tendo em vista a nova forma de cálculo estabelecida pelo art. 219 do Novo Código de Processo Civil – NCPC, tem-se que o termo final para ajuizamento da presente ação é a data de 02 de agosto de 2016, haja vista que entre os dias 13 de junho à 01 de julho foi

determinada a realização de inspeção na 5ª Vara Federal e todos os prazos processuais foram suspensos.

3. Diante do exposto, resta demonstrada a tempestividade dos embargos à execução.

2. SÍNTESE DOS DÉBITOS EMBARGADOS

4. Trata-se de embargos à execução fiscal que tem por pivô os débitos constantes de 41 (quarenta e uma) Certidões de Dívida Ativa – CDA's, que versam sobre diversos tributos, de diferentes períodos de apuração e com materialidades distintas.

5. As diversas CDA's carreadas no presente pedido podem ser visualizadas sinteticamente na tabela abaixo:

	CDA	VALOR	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	PERÍODO	REF - FL. ¹
1	21.2.14.001490-60	R\$ 106.883.222,84	IRPJ	30/04/2003 - 23/10/2009	04-24
2	21.2.14.001507-43	R\$ 3.545.495,08	CSLL	31/10/2003 - 31/01/2005	25-30
3	21.2.14.001508-24	R\$ 1.951.445,76	IRRF	14/04/2004 - 10/11/2006	31-110
4	21.2.14.001509-05	R\$ 1.045.107,27	CSRF	30/04/2008 - 31/10/2008	111-114
5	21.2.14.001510-49	R\$ 627.290,23	IRRF	24/09/2003 - 20/11/2008	115-158
6	21.2.14.001511-20	R\$ 617.964,74	CSLL	29/07/2005 - 31/10/2005	159-161
7	21.2.14.001515-53	R\$ 18.455.352,39	IRPJ	30/04/2002 - 01/11/2012	162-170
8	21.2.14.001516-34	R\$ 2.421.755,02	IRRF	20/06/2011 - 21/01/2013	171-190
9	22.6.14.002212-08	R\$ 24.582,01	MULTA	05/08/2005	191
10	21.6.14.002213-80	R\$ 396.622,47	MULTA	05/08/2005	192
11	21.6.14.002215-42	R\$ 376.829,97	MULTA	05/11/2007	193-195
12	21.6.14.002216-23	R\$ 2.692,06	COFINS	15/02/2000	196-197
13	21.6.14.002384-37	R\$ 11.453,00	MULTA	28/09/2005	198
14	21.6.14.002754-72	R\$ 37.939.466,00	CSLL	30/04/2003 - 23/10/2009	199-219
15	21.6.14.002755-53	R\$ 22.157.736,51	COFINS	14/01/2005 - 03/11/2009	220-257
16	21.6.14.002763-63	R\$ 2.404.921,80	CSLL	28/04/2006 - 23/10/2009	258-266
17	21.6.14.002764-44	R\$ 47.454.929,61	COFINS	15/12/2004 - 23/10/2009	267-284
18	21.6.14.002798-93	R\$ 418.032,92	COFINS	14/01/2000 - 13/01/2003	285-289
19	21.6.14.002799-74	R\$ 11.201,17	IRRF	14/06/2006	290-291
20	21.6.14.002800-42	R\$ 1.010.473,04	CSLL	30/01/2004 - 31/05/2005	292-297
21	21.6.14.002801-23	R\$ 21.241.372,16	COFINS	15/12/2003 - 01/12/2006	298-317
22	21.6.14.002802-04	R\$ 1.682,80	IRRF	09/12/2005 - 31/10/2008	318-321
23	21.6.14.002803-95	R\$ 745.685,18	CSLL	31/10/2003 - 31/10/2008	322-326
24	21.6.14.002804-76	R\$ 22.625.305,83	COFINS	16/02/2007 - 25/11/2008	327-341
25	21.6.14.002806-38	R\$ 14.201.393,85	COFINS	15/02/2005 - 15/12/2005	342-353
26	21.6.14.002807-19	R\$ 287.978,80	CSLL	29/07/2005 - 31/10/2005	354-356
27	21.6.14.002817-90	R\$ 6.472.160,28	CSLL	30/04/2002 - 31/10/2012	357-365
28	21.6.14.002818-71	R\$ 3.664.764,00	COFINS	14/11/2002 - 15/01/2003	366-369
29	21.7.14.000688-22	R\$ 6.186.072,38	PIS	15/10/2003 - 23/10/2009	370-422

¹ A referência de 01 a 35 condiz com o tomo 0005153-27.2015.4.01.3200, do 36 ao 40 – Tombo: 2008.32.00.007047-9 e a última no 0014907-90.2015.04.01.3200

30	21.7.14.000691-28	R\$ 12.674.373,13	PIS	13/02/2004 - 23/10/2009	423-449
31	21.7.14.000704-87	R\$ 519.875,34	PIS	12/11/1999 - 31/01/2005	450-476
32	21.7.14.000705-68	R\$ 5.309.002,44	PIS	14/11/2003 - 14/11/2006	477-497
33	21.7.14.000707-20	R\$ 4.535.619,70	PIS	16/02/2007 - 25/11/2008	498-512
34	21.7.14.000709-91	R\$ 2.709.146,36	PIS	13/02/2004 - 15/12/2005	513-523
35	21.7.14.000715-30	R\$ 600.002,83	PIS	13/12/2002 - 15/01/2003	524-526
36	21.2.08.000211-79	R\$ 191.711,34	IRPJ	4º trimestre de 2005	4-6
37	21.6.08.000418-02	R\$ 71.577,31	CSLL	4º trimestre de 2005	7-9
38	21.6.08.000419-85	R\$ 6.098.369,10	COFINS	02/2006 a 07/2006	10-22
39	21.6.08.000421-08	R\$ 159.703,28	MULTA	05/2006 a 09/2006	23-28
40	21.7.08.000120-01	R\$ 1.321.722,28	PIS	02/2006 a 07/2006	29-41
41	21.6.15.000979-75	R\$ 1.614.404,18	MULTA	03/2013 a 09/2014	3-23

6. Em audiência realizada na data de 07/06/2016, ficou assentada a adoção de providência no sentido de partilhar o conteúdo dos autos, momento em que fora aberto prazo para propositura de Ação de Embargos à Execução, cujo objeto consistiria em questionamento atinente às Certidões de Dívida Ativa constante dos autos com tombos 2008.32.00.007047-9, 0014907-90.2015.4.01.3200 e 0005153-27.2015.4.01.3200.

7. Sendo dessa forma, restam listados na tabela acima todas as Certidões de Dívida Ativa que compõe o objeto da presente lide, enumeradas e separadas de acordo com a exação.

8. A partir da tabela acima, percebe-se que os títulos executivos possuem fundamentos distintos, pelo que se faz necessária uma análise pormenorizada de cada certidão, **uma vez que os lançamentos que constituíram tais créditos estão eivados de incorreções e vícios que os maculam.**

9. Assim, nas linhas seguintes proceder-se-á com a explanação das razões necessárias à revisão do valor executado, que está à maior e é passível de causar danos irremediáveis ao embargante

3. DA GARANTIA DA EXECUÇÃO – SUSPENSÃO DO PROCEDIMENTO EXECUTIVO – DO CÁLCULO DA GARANTIA

10. Quanto à garantia dos autos, há de se esclarecer que esta já foi devidamente realizada através de penhora no rosto dos autos, posta a termo em audiência de conciliação realizada no dia 07/06/2016. Na referida audiência foram penhorados diversos imóveis a que a União imputou como de propriedade da executada, os quais estão em fase de avaliação.

11. Ao final do procedimento de avaliação restará demonstrada a garantia total da dívida, devendo ser atribuído desde já o efeito suspensivo correlato à fim de evitar a paralisação das atividades da empresa em virtude, inclusive, da natureza e influência dos próprios bens penhorados, os quais estão aguardando a concretização da determinação de avaliação por parte

da PFN/AM para posterior manifestação da empresa.

12. De toda sorte, algumas questões devem ser dirimidas à respeito do alcance quantitativo da penhora, haja vista os cálculos realizados pela contadoria desse juízo, que ampliaram a execução em 50% (cinquenta por cento) do valor devido – 20% de honorários advocatícios e 30% de limite adicional.

13. Quanto aos 20% dos honorários advocatícios, estes não podem ser acrescentados uma vez que estes valores já estão sendo executados pela União.

14. É que em se tratando de dívida ativa da União, os honorários advocatícios da Fazenda Nacional estão incluídos no intitulado “Encargo Legal”, constante dos valores das Certidões de Dívida Ativa, por inteligência do art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025/1969.

15. Veja que desde à época do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, já era pacificado o entendimento de que o encargo de 20% do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devidos nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios, conforme enunciado da Súmula 168 do extinto tribunal.

16. Importante asseverar que o Superior Tribunal de Justiça - STJ mantém o mesmo entendimento, veja-se acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC:

1. A condenação, em honorários advocatícios, do contribuinte, que formula pedido de desistência dos embargos à execução fiscal de créditos tributários da Fazenda Nacional, para fins de adesão a programa de parcelamento fiscal, configura inadmissível bis in idem, tendo em vista o encargo estipulado no Decreto-Lei 1.025/69, que já abrange a verba honorária (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 475.820/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 08.10.2003, DJ 15.12.2003; EREsp 412.409/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 10.03.2004, DJ 07.06.2004; EREsp 252.360/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.12.2006, DJ 01.10.2007; e EREsp 608.119/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 27.06.2007, DJ 24.09.2007. Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 1.006.682/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.08.2008, DJe 22.09.2008; AgRg no REsp 940.863/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 27.05.2008, DJe 23.06.2008; REsp 678.916/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 15.04.2008, DJe 05.05.2008; AgRg nos EDcl no REsp 767.979/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.10.2007, DJ 25.10.2007; REsp 963.294/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.10.2007, DJ 22.10.2007; e REsp 940.469/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 11.09.2007, DJ 25.09.2007).

2. A Súmula 168, do Tribunal Federal de Recursos, cristalizou o entendimento de que: "o encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios".

(...)

4. Consequentemente, em se tratando de desistência de embargos à execução fiscal de créditos da Fazenda Nacional, mercê da adesão do contribuinte a programa de parcelamento fiscal, descabe a condenação em honorários advocatícios, uma vez já incluído, no débito consolidado, o encargo de 20% (vinte por cento) previsto no Decreto-Lei 1.025/69, no qual se encontra compreendida a verba honorária.

5. In casu, cuida-se de embargos à execução fiscal promovida pela Fazenda Nacional, em que o embargante procedeu à desistência da ação para fins de adesão a programa de parcelamento fiscal (Lei 10.684/2003), razão pela qual não merece reforma o acórdão

regional que afastou a condenação em honorários advocatícios, por considera-los "englobados no encargo legal de 20% previsto no Decreto-Lei nº 1025/69, o qual substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios".

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

(REsp 1143320/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010)

17. Veja-se inclusive que a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional -PGFN possui parecer dispensando a PGFN de não contestar e não interpor recursos e desistir dos já interpostos uma vez que é impossível condenar o embargante em honorários advocatícios. Trata-se do **Parecer PGFN/CRJ/N. 2137/2006**, *in verbis*:

Tributário. Embargos à execução fiscal. Não acolhimento. Impossibilidade de condenação do embargante em honorários de advogado. Decreto-lei n. 1.025, de 1969. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto n. 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

18. Dessa forma, não podem ser adicionados ao valor da execução a importância equivalente a 20% de honorários advocatícios em favor da Fazenda Nacional em virtude de esta verba integrar àquela da qual dispõe o Decreto-lei n. 1.025/69 – Encargo Legal, não podendo, por conseguinte, ser tomada em consideração para majorar cálculo de penhora.

19. Além do cálculo dos honorários advocatícios, merece ser excluído o intitulado “Limite Adicional de 30%”. É que não há na legislação processual aplicável uma determinação para que a penhora, nem a execução, seja majorada em 30% ainda em sua fase inicial.

20. A legislação processual impõe essa majoração na penhora apenas nas hipóteses de substituição da garantia por seguro fiança bancária, cf. dispõe o parágrafo único do art. 848 do NCPC.²

21. Logo, em não se tratando da hipótese de substituição da garantia na forma do parágrafo único do art. 848 do NCPC, também deve ser excluído do cálculo da execução o valor correspondente ao intitulado “Limite Adicional de 30%” presente no cálculo da contadoria do juízo.

22. Por todo o exposto excelência e diante do próprio valor da presente execução fiscal e da totalidade dos bens da executada, ora embargante, que foram penhorados nos autos da execução fiscal em epígrafe – que incluem até mesmo o imóvel do qual está situada a fábrica da embargante. Há portanto de se atribuir o competente efeito suspensivo aos presentes embargos,

² Art. 848. As partes poderão requerer a substituição da penhora se:

...

Parágrafo único. A penhora pode ser substituída por fiança bancária ou por seguro garantia judicial, em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento.

sob pena de causar dano irreparável ao contribuinte que está sendo cobrado por valores que ultrapassam o efetivamente devido, como será demonstrado nas folhas seguintes.

4 DA POSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO JUDICIAL DE DÉBITOS ANTERIORMENTE INCLUÍDOS EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO

23. Antes de adentrar à análise jurídica que infirmam os lançamentos em cobrança, cabe ao embargante tecer comentários acerca da possibilidade de este juízo proceder à análise de mérito de revisão de débitos os quais foram erroneamente objeto de parcelamento anterior.

24. É conhecimento basilar em matéria tributária que tributo é toda prestação pecuniária **compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**.³

25. Nas palavras didáticas do professor Luciano Amaro, o legislador tributário quis tratar da compulsoriedade da prestação para evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, o que é reforçado pelo destaque de “instituição em lei”.⁴

26. Oportunas são as palavras do ilustre professor:

... Conforme acima explicitamos, ao dizer-se que a prestação tributária é *instituída em lei*, já se expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a *vontade* dos sujeitos da relação jurídicas, mas sim o *comando legal*.

Essa afirmação (de que o nascimento da obrigação tributária não assenta na vontade dos sujeitos da relação) não desmentida ao reconhecer que, em larga escala, é *voluntária* a decisão do indivíduo de atrelar-se a uma situação que configura fato gerador de uma obrigação tributária. Alguém pode, por exemplo, querer (ou não) prestar serviços; se não o fizer, não praticará o fato que gera a obrigação de pagar o imposto sobre a prestação de serviços. Noutras situações, a vontade do indivíduo dificilmente conseguirá eliminar a realização do fato gerador (por exemplo, o fato da valorização de sua propriedade, em decorrência de uma obra pública, que traduz hipótese de incidência da contribuição de melhoria).⁵

27. Diante do exposto, questiona-se: Por ter parcelado um fictício crédito em favor da União, constante dos sistemas informatizados da PGFN, teria o contribuinte “praticado”, por exemplo, o fato gerador da Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI? Seria a imputação de débitos no sistema informatizado de parcelamento do credor uma operação de industrialização, em que caracteres lhe são inseridos e em um passe de mágica teríamos o “produto” tributo? Mesmo que esta fosse a vontade do altruísta contribuinte? *Data maxima venia*, não conseguimos, sob qualquer hipótese, encontrar uma resposta positiva.

³ CTN, art. 3º

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 18

⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 26

28. Justamente por decorrer de lei, e não da vontade do fisco ou do contribuinte, sempre será cabível ao sujeito passivo da obrigação tributária discutir em juízo a materialidade da exação em cobrança.

29. Tanto é assim excelência, que a própria administração pública, pode, independentemente de interferência do judiciário, rever a declaração prestada pelo próprio contribuinte que seja constitutiva do crédito tributário, e que portanto constitui o malsinado termo “**confissão de dívida**” presente no art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, até hoje vigente.⁶

30. Outrossim excelência, as palavras acima não decorrem de criatividade da embargante, mas de determinação do próprio credor do crédito tributário, da própria União! Para tanto, veja-se o Parecer Normativo n. 8, de 03 de setembro de 2014 da Coordenação Geral de Tributação – COSIT, da Receita Federal do Brasil, *in verbis*:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

...
EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DA REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única.

...⁷

31. Além disso excelência, o débito a ser revisto pela administração pública pode inclusive ter sido inclusive objeto de inscrição em dívida ativa cujo procedimento está previsto na Portaria RFB n. 719 de 05 de maio de 2016 que estabelece os procedimentos para revisão de ofício de créditos tributários, a pedido do contribuinte ou no interesse da administração, inscritos

⁶ Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, **constituirá confissão de dívida** e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

⁷ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55808>
Acessado em 02/03/2016

ou não em Dívida Ativa da União. Esse procedimento inclusive foi objeto da proposta de acordo indicada pela embargante na ocasião da audiência de conciliação realizada no dia 07/06/2016.

32. Ora, se a própria União, através dos órgãos responsáveis pela fiscalização, aferição e lançamento não veem óbice para revisão de um valor informado em obrigação acessória que constitui o crédito tributário em virtude da natureza de “**confissão de dívida**”, também não deve a Procuradoria da Fazenda Nacional (que faz parte da estrutura administrativa da Fazenda Nacional) arguir em processo judicial a imutabilidade de um crédito tributário em virtude da “**confissão de dívida**” em parcelamento.

33. Destaque-se, inclusive excelência, que o Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da constituição de 1988, já decidira questão similar, admitindo a possibilidade de discussão do débito, mesmo havendo confissão da dívida, *in verbis*:

...
RECONHECIDA A IMUNIDADE TRIBUTARIA, NÃO PREVALECE O PRINCÍPIO DA CONFISSAO IRRETRATAVEL DA DIVIDA, ART. 63, PARAGRAFO 2, DO DECRETO-LEI N. 147/67. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

(RE 92983, Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 07/10/1980, DJ 14-11-1980 PP-09493 EMENT VOL-01192-02 PP-00750)

34. Além do precedente acima, colaciona-se precedente do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, favorável aos contribuintes que buscaram o judiciário para discutir parte de crédito tributário anteriormente parcelado, vejamos:

...
2. O cerne da controvérsia está em saber se o parcelamento do débito objeto da execução fiscal implica em perda de objeto de embargos à execução fiscal.

3. **A confissão de dívida firmada no parcelamento não tem efeitos absolutos, não implicando em óbice à discussão sobre aspectos jurídicos do título e do lançamento fiscal.** Precedente do egrégio STJ: REsp 1133027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011.

...
5. Apelação provida para anular a sentença e determinar o retorno dos autos ao juízo de primeiro grau para o regular processamento do feito.

(PROCESSO: 00010339720134058308, AC585483/PE, DESEMBARGADOR FEDERAL FLÁVIO LIMA (CONVOCADO), Primeira Turma, JULGAMENTO: 17/12/2015, PUBLICAÇÃO: DJE 08/01/2016 - Página 54)

35. Perceba-se que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC, que merece reprodução no que lhe é pertinente, *in verbis*:

...
5. **A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos.** Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de

confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude). Precedentes: REsp. n. 927.097/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.5.2007; REsp 948.094/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06/09/2007; REsp 947.233/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009; REsp 1.074.186/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009; REsp 1.065.940/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/09/2008.

6. Divirjo do relator para negar provimento ao recurso especial.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

(REsp 1133027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011)

36. Por essa razão, não haverá de prevalecer perante este juízo quaisquer argumentos tendentes a afastar da apreciação do Poder Judiciário de lesão ou ameaça a direito, nos termos do art. 5º, XXXV – consistente na cobrança indevida de um valor que não integra a regra matriz de incidência da norma tributária sob o qual fora rotulado, sob pena de ferir todo o ordenamento jurídico aplicável ao direito tributário, em especial, ao princípio da legalidade, transparecido no art. 3º do CTN, bem como do art. 5º, II e art. 150, I da CF/88.

5. PREJUDICIAL DE MÉRITO - DA DECADÊNCIA

5.1. DA DECADÊNCIA DO TRIBUTO LANÇADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO

37. Dentre as CDA's constantes da presente ação de execução, algumas estão eivada por alguma das formas de extinção do crédito tributário, por decadência, nos termos do art. 156, V do Código Tributário Nacional.

38. Em 23 de setembro de 2009, a empresa foi autuada pela Receita Federal do Brasil para os anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, oportunidade na qual foi realizada a exigência de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF, em decorrência de glosa de custos e diferença apurada entre a DIPIJ e a DCTF.

39. Em 14 de janeiro de 2010 a impugnação foi julgada parcialmente procedente, e os autos foram desmembrados em dois processos, o de n. 10283.721100/2009-44 (reconhecimento da improcedência de multa qualificada aplicada) e o processo n. 10283.720290/2010-16 (com os tributos de 2003 a 2007 com multa regular de 75%).

40. Em 22 de dezembro de 2010, a Itautinga Agro Industrial S.A., formalizou desistência parcial ao processo n. 10283.720290/2010-16, unicamente para os fatos geradores relativos aos anos calendários de 2004, 2005, 2006 e 2007, no entanto não apresentou recurso voluntário da parte mantida pela DRJ.

41. Os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em virtude de Recurso de ofício interposto quanto à desqualificação da multa de ofício. O referido Conselho Administrativo prolatou o Acórdão 1101-00.806 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n. 10283.721100/2009-44, que manteve a decisão da DRJ, confirmando que não houve dolo, fraude ou conluio, aptos a ensejar a qualificação da multa regular de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/96, para o patamar de 150%, em virtude da previsão do art. 44, parágrafo 1º da Lei 9.430/96 c/c art. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

42. Na ocasião, o conselho consignou a inexistência de sonegação, laborando o acórdão cuja conclusão se deu nos seguintes termos:

“Em resumo, não houve a desqualificação do beneficiário indicado na contabilidade, mas apenas a não comprovação da despesa ou da causa do pagamento. Nessas circunstância (sic), não é possível afirmar que houve sonegação de fatos tributáveis.”

43. O acórdão cujo trecho foi transcrito acima foi mantido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 9101-002.231 – 1ª Turma, o qual endossou o entendimento esposado acima. Veja:

Todavia, para se caracterizar a sonegação, nos termos do art. 71 da mencionada lei, é preciso demonstrar que o contribuinte tentou impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou ainda, de suas condições pessoais como contribuinte.

Ora, se essas receitas foram declaradas ao próprio Fisco na DIPJ, apesar de não ser uma declaração constitutiva de crédito, torna-se totalmente descabida a pretensão da Fiscalização de aplicar a referida qualificação nessas circunstâncias.

44. Não obstante a expressa reiterada consignação de que não houve dolo, fraude ou simulação, os débitos lançados continuaram a ter seu prazo decadencial contabilizado segundo a regra de exceção constante do §4º, do art. 150, d CTN. Com efeito, deixou-se de computar corretamente o prazo decadencial para os seguintes débitos:

	CDA	VALOR	TRIB.	PERÍODO	LANÇAMENTO/ AUTO DE INFRAÇÃO	PERÍODO DECAÍDO	VALOR DECAÍDO
1	21.2.14.001490-60	R\$ 114.066.592,72	IRPJ ⁸	1º Trimestre /2003 a 4º Trimestre/2007	23/09/2009	1º Trimestre /2003 a 2º Trimestre/2004	R\$ 27.445.961,18
14	21.6.14.002754-72	R\$ 40.490.331,67	CSLL	1º Trimestre /2003 a 4º Trimestre/2007	23/09/2009	1º Trimestre /2003 a 2º Trimestre/2004	R\$ 9.745.960,80

⁸ A Itautinga Agro Industrial S.A., é pessoa jurídica sujeita a apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Real Trimestral, o que faz com que estejam decaídos os quatro trimestres do ano-calendário de 2003, bem como os dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2004.

29	21.7.14.000688-22	R\$ 6.605.811,18	PIS ⁹	09/2003 a 12/2007	23/09/2009	09/2003 a 08/2004	R\$ 1.184.235,53
30	21.7.14.000691-28	R\$ 13.510.540,17	PIS	01/2004 a 12/2007	23/09/2009	01/2004 a 08/2004	R\$ 1.289.400,80
TOTAL							R\$ 39.665.558,31

Planilha II

45. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação como é o caso das exações dispostas na Planilha II acima, têm a contagem do prazo decadencial regida pelos art. 150, parágrafo 4º (ocorrência do fato gerador) ou art. 173, I do CTN (primeiro dia do exercício subsequente ao que o lançamento poderia ter sido efetuado).

46. Para aplicação do Art. 150, parágrafo 4º, além de o tributo estar sujeito ao lançamento por homologação, é necessário que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, o que já foi comprovado junto ao próprio CARF, e jaz entabulado no Acórdão 1101-00.806 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária e Acórdão CSRF n. 9101-002.231 - 1ª Turma, do qual não mais cabe recurso.

47. Além disso, parte da doutrina e da jurisprudência entende que deve ter havido pagamento, ao menos parcial do tributo (REsp n. 973.733/SC, Luiz Fux, ago/2009), para não aplicação do art. 173, I do CTN.

48. No caso concreto, foi confirmado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ, bem como pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que não houve dolo, fraude ou simulação pelo contribuinte, fato este que afastou, inclusive, a imputação de multa qualificada realizada pela autoridade autuante, portanto, resta afastada a exceção disposta na parte final do parágrafo 4º do art. 150, do CTN.

49. Quanto à existência de pagamento parcial, este ocorreu na medida em que houve pagamentos no parcelamento de que trata a Lei n. 11.941/2009 da qual o débito fora incluído à época.

5.II. DA DECADÊNCIA EM VIRTUDE DE OMISSÃO NO LANÇAMENTO DE CRÉDITOS INFORMADOS EM DCTF NO PERÍODO DE 27 DE AGOSTO DE 2001 E 31 DE OUTUBRO DE 2003 - ART. 90 da MP n. 2.158-35/2001

50. É de conhecimento comum àqueles que militam na seara tributária que a DCTF¹⁰ é instrumento hábil e suficiente para constituição do crédito tributário no âmbito dos tributos federais, por se tratar de obrigação acessória que constitui confissão de dívida, nos termos do

⁹ Tributo que possui fato gerador mensal.

¹⁰ Instituída pela Instrução Normativa SRF n. 129, de 19 de novembro de 1986

Decreto-lei n. 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 5º, parágrafo primeiro,¹¹ c/c Instrução Normativa SRF n. 45, de 05 de maio de 1998.

51. No entanto, não obstante essa realidade atual, não pode ser esquecido que no período compreendido entre **27 de agosto de 2001 e 31 de outubro de 2003**, no qual era **obrigatório o lançamento de ofício para exigência das diferenças decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade, apuradas com base na DCTF apresentada pelo sujeito passivo.**

52. Isso se dá em virtude da previsão constante do art. 90 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 27 de agosto de 2001, que possui o seguinte texto:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

53. Essa necessidade perdurou até o advento do art. 2º e Medida Provisória n. 135, de 31 de outubro de 2003, convertida na Lei n. 10.833/2003 que alterou o art. 74 da Lei n. 9.430/96, para, dentre outros, prever que o lançamento de ofício tratado no art. 90 da MP n. 2.158-35/2001 limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não homologação da compensação.¹²

54. Dessa forma, acaso verificado que a PGFN esteja cobrando valores decorrentes do período de 27 de agosto de 2001 e 31 de outubro de 2003, **sem que tenha ocorrido o lançamento de ofício do crédito tributário, resta verificada a decadência do crédito tributário.**

55. Inclusive, não se diga que a inclusão em parcelamento dispensaria a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício¹³, uma vez que a autoridade fiscal não realizou os atos necessários para constituição do crédito por lançamento de ofício.

¹¹ Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

¹² Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. (redação original)

¹³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

56. Dessa forma, estão alcançados pela decadência as seguintes CDA's:

CDA	VALOR	TRIB.	PERÍODO	PERÍODO DECAÍDO	VALOR DECAÍDO
21.2.14.001507-43	R\$ 3.705.057,81	IRPJ ¹⁴	3º Trimestre /2003 a 4º Trimestre/2004	3º Trimestre /2003	RS 146.470,59
21.2.14.001510-49	R\$ 663.190,57	IRRF	08/2003 a 10/2008	08/2003	RS 9.373,78
21.2.14.001515-53	R\$ 19.813.306,04	IRPJ	1º ao 4º Trim. de /2002 e 4º Trim./2011 ao 3º/ 2012	1º ao 4º Trim. de /2002	RS 4.035.757,08
21.6.14.002803-95	R\$ 787.757,62	CSLL	3º Trimestre /2003 e 1º ao 3º Trimestre/2008	3º Trimestre /2003	RS 374.918,91
21.6.14.002817-90	R\$ 6.946.108,30	CSLL	1º ao 4º Trim. de /2002 e 4º Trim./2011 ao 3º/ 2012	1º ao 4º Trim. de /2002	RS 1.482.997,01
21.6.14.002818-71	R\$ 3.826.995,66	COFINS	10/2002 a 12/2002	10/2002 a 12/2002	RS 3.826.995,66
21.7.14.000715-30	R\$ 626.626,40	PIS	11/2002 e 12/2002	11/2002 e 12/2002	RS 626.626,40
TOTAL					RS 10.503.139,43

Planilha III

57. Diante do exposto, resta demonstrada a extinção do crédito tributário por decadência, independentemente do critério adotado, se pelo art. 150, parágrafo 4º ou Art. 170, I, ambos do CTN.

6. DA COBRANÇA DO PIS E DA COFINS – NÃO INCIDÊNCIA NAS OPERAÇÕES EFETUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

58. No que tange à constituição dos créditos tributários de PIS e de COFINS que ora nos ocupa, vem a embargante impugnar a legalidade do lançamentos aqui tratados por meio de dois argumentos sucessivos, sendo o primeiro fulcrado no objetivo de anulá-los por completo; e o segundo, subsidiário, centrado na recomposição de seu critério quantitativo. No presente tópico tratar-se-á apenas dos aspectos ligados à impossibilidade de incidência. Sigamos.

59. Os lançamentos constantes das CDA's n. 21.6.14.002216-23, 21.6.14.002755-53, 21.6.14.002764-44, 21.6.14.002798-93, 21.6.14.002801-23, 21.6.14.002804-76, 21.6.14.002806-38, 21.6.14.002818-71, 21.7.14.000688-22, 21.7.14.000691-28, 21.7.14.000704-87, 21.7.14.000705-68, 21.7.14.000707-20, 21.7.14.000709-91, 21.7.14.000715-30, 21.6.08.000419-85 e 21.7.08.000120-01, importam em cobrança de PIS e COFINS sequer deveriam existir, uma vez que são decorrentes de cobrança das contribuições abrangidas por hipótese de imunidade.

I - quando a lei assim o determine;

¹⁴ A Itautinga Agro Industrial S.A., é pessoa jurídica sujeita a apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Real Trimestral, o que faz com que estejam decaídos os quatro trimestres do ano-calendário de 2003, bem como os dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2004.

60. Nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei n. 288/67, “*A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos*”.

61. O art. 4º da referida norma deu à Zona Franca de Manaus o *status* de zona de livre comércio, nos seguintes termos:

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

62. O objetivo da norma acima foi o de equiparar a venda de mercadorias efetuadas a estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus à exportação de produto brasileiro para o exterior. Com a instituição de um novo ordenamento jurídico, pela Constituição Federal de 1988, o art. 40 do ADCT expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à ZFM, os quais vem sendo prorrogados desde a edição da EC n. 42/2003.

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

63. Como se sabe, a ideia do Governo Federal foi de aquecer a economia local, atrair indústria, mão de obra, capital externo e garantir o povoamento da área, o que dificilmente teria ocorrido sem a concessão dos benefícios às empresas situadas no referido local.¹⁵

64. Outro fator primordial para a criação da ZFM foi a necessidade de reduzir as desigualdade regionais, como bem abordado por André Elali:

No caso da Zona Franca de Manaus, infere-se que ela foi instituída pelo Decreto-lei n.º 288, de 1967, para tornar a região um pólo de desenvolvimento industrial e, no mesmo diapasão, servir para reduzir desigualdades regionais e sociais.

...

Por tais motivos, houve um crescimento evidente do setor industrial local, fomentando toda a produção e o comércio da região, com o consequente aumento de empregos e

¹⁵ Nesse sentido, vide: Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus *in* Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 6, n. 22, jan-mar 1998

redução de desigualdades regionais e sociais, promovendo-se, pois, o desenvolvimento econômico.¹⁶

65. Portanto, as razões para criação e manutenção da ZFM levam à necessidade de se interpretar o art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67 c/c art. 40 do ADCT de forma não só a beneficiar tão somente as empresas situadas fora da ZFM, que por venderem produtos àquele local estariam imunes à incidência de tributos. A norma visa estimular principalmente as próprias empresas situadas na ZFM que comercializam produtos também para a ZFM.

66. Essa questão já foi objeto de decisão pelo Superior Tribunal de Justiça, a qual tem-se como precedente pertinente o da lavra do então Ministro Castro Meira, cuja ementa foi redigida da seguinte maneira, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. ARTS. 110, 111, 176 E 177, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DESONERAÇÃO DO PIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL 288/67. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. CABIMENTO.

...

5. **As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins.** Precedentes do STJ.

6. **O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade.** Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais.

7. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

(REsp 1276540/AM, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/02/2012, DJe 05/03/2012)

67. No decorrer do voto do relator no julgamento acima colacionado, após tecer os comentários correlatos ao espírito da ZFM o mesmo afirma com propriedade:

A orientação perfilhada na sentença foi reafirmada no TRF da 1ª Região, que negou provimento à apelação da Fazenda e à remessa oficial, nos seguintes termos:

Cumprе ressaltar que o Decreto-lei n. 288/67 não exclui da aludida isenção os valores obtidos com as vendas de produtos por empresas situadas na Zona Franca de Manaus para outras empresas ali localizadas.

Ir contra esse entendimento acarreta a redução dos benefícios que a aplicação do Decreto-lei n. 288/67 trás à região, diminuindo o interesse das empresas ali localizadas em vender para outras situadas na mesma localidade e daquelas que porventura pretendam ali se instalar, bem como viola os objetivos previstos com a criação da Zona Franca de Manaus cujos benefícios fiscais a ela concedidos anteriormente foram prorrogados pela Constituição de 1988 (arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88)

Por isso, no benefício da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS devem ser incluídos os valores resultantes de vendas de produtos por empresa

¹⁶ Tributação na Zona Franca de Manaus- Comemoração aos 40 anos da ZFM. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho e Marcelo Magalhães Peixoto, Apet/MP, São Paulo, 2008, p. 470-471

localizada na Zona Franca de Manaus para outra da mesma localidade, sob pena de ofensa ao disposto no Decreto-lei n. 288/67, dos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, bem como ao princípio da isonomia, conforme se vê do seguinte julgado deste Tribunal...

...

*Ante o exposto, nego provimento à apelação e à remessa oficial.
É o voto.*

A tese proposta pela Fazenda Nacional – de limitar o art. 4º do DL 288/67 às operações de venda realizadas por empresas não sediadas na ZFM – propicia o alargamento da desigualdade que se pretendeu combater e estimula uma concorrência desleal, na medida em que aquinhoa com o benefício da isenção apenas as empresas sediadas fora da Zona Franca, em aberto prejuízo as que ali se fixaram, oneradas pelo alto custo de desbravar um território como pouca ou nenhuma infraestrutura, distante dos grandes centros e sem mão-de-obra qualificada.

Os incentivos fiscais entabulados no DL 288/67, dentre eles o do art. 4º, visam à neutralização das disparidades sócio-econômicas entre as regiões sul e sudeste e a região amazônica, buscando reduzir as desigualdades regionais e sociais, o que representa um dos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º, III, da CF/88) e, também, um dos princípios constitucionais ligados à Ordem Econômica (art. 170, VII, da CF/88).

A exegese do art. 4º do DL 288/67 não pode desprezar os postulados constitucionais que norteiam a atuação do Estado brasileiro. Em outras palavras, o dispositivo não pode ser interpretado a ponto de "promover" ou "incentivar" a desigualdade regional – que justamente quis combater –, em confronto expresso com um dos objetivos da República Federativa do Brasil e um dos princípios da ordem econômica.

Por fim, o acórdão recorrido não se utilizou de interpretação ampliativa ou analógica nem estendeu a regra de isenção, como base na isonomia, a quem não foi contemplado por lei. Ao contrário, valeu-se corretamente das regras de hermenêutica, calcadas nas finalidades e objetivos que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, bem como na observância irrestrita do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, que impõe o combate às desigualdades sócio-regionais (art. 3º, III, da CF).

68. Apesar de as palavras do Ministro do STJ serem claras e suficientes para afastar quaisquer dúvidas a respeito da adequada interpretação que deve se dar ao art. 4º do DL 288/67, também colacionamos demais precedentes daquela Colenda Corte sobre o assunto, oportunamente citadas no precedente acima, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

...

3. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/1967. Não incidem sobre elas as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.

4. A revisão da verba honorária implica, como regra, reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado em Recurso Especial (Súmula 7/STJ). Excepcionam-se apenas as hipóteses de valor irrisório ou exorbitante, o que não ocorreu no caso dos autos.

5. Agravo Regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(AgRg no Ag 1295452/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/06/2010, DJe 01/07/2010)

* * * * *

...
4. A jurisprudência da Corte assentou o entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei n. 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a Cofins sobre tais receitas.

5. Precedentes: REsp 1084380/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26.3.2009; REsp 982.666/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 18.9.2008; AgRg no REsp 1058206/CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 12.9.2008; e REsp 859.745/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 3.3.2008.

6. Recurso especial não provido.

(REsp 817.847/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2010, DJe 25/10/2010)

* * * * *

TRIBUTÁRIO - ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESCRIÇÃO - REMESSA DE MERCADORIAS EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS.

...
2. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67.

3. Direito da empresa ao crédito presumido do IPI, nos termos do art. 1º da Lei 9.363/96, e à isenção relativa às contribuições do PIS e da COFINS.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.

(REsp 653.975/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/10/2006, DJ 16/02/2007, p. 301)

69. Portanto, haja vista estarem abrangidas por regra que anula a incidência de PIS e COFINS disposta no art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67, devem ser anulados haja vista a interpretação mais adequada ao dispositivo e aos princípios que norteiam a própria ZFM indicarem a extensão da regra de não incidência nas vendas efetuadas entre empresas situadas na ZFM, cujo detalhamento consta do Laudo Pericial Contábil.

7. DA COBRANÇA DO PIS E DA COFINS – DA CORREÇÃO DO CRITÉRIO QUANTITATIVO (BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA)

70. Na hipótese de ser superado o argumento exposto no tópico anterior, com a manutenção da totalidade da base de cálculo do PIS e da COFINS do montante lá exposto, o bom exercício do ofício impõe a necessidade de dessecamento dessa mesma base de cálculo.

71. Com efeito, em busca de realizar uma acurada definição das bases de cálculo dos tributos devidos no período abrangido pelas Certidões de Dívida Ativa executadas por meio do presente procedimento executivo, o contribuinte contratou serviço especializado de auditoria e consultoria contábil tributária.

72. A análise realizada pela banca contratada tomou por período o intervalo compreendido entre os anos de 2003 e 2007, e redefiniu as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidos ao tempo. No decorrer dos trabalhos ficou constatado que o contribuinte, em

diversas ocasiões, contabilizou de forma equivocada a base dos tributos declarados por meio de DCTF e DAFON.

73. Para o caso do PIS e da COFINS cobrados, por exemplo, houve a completa indiferença com relação a incidência das alíquotas especiais aplicáveis à Zona Franca de Manaus, entre outras nuances.

74. Já para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, constatou-se que as despesas antes consideradas sem comprovação ou comprovadas por documentação inidônea estão cabalmente comprovadas, o que tem por consequência a redefinição da base de cálculo do tributo.

75. Os argumentos lançados superficialmente nas linhas acima serão minudenciados nos dois tópicos seguintes:

7.1. DA ALÍQUOTA DE PIS E COFINS APLICÁVEL A EMPRESAS INDUSTRIAIS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

76. Os débitos lançados à época e que compõe as certidões de dívida ativa que ora nos detém, relativos aos PIS e à COFINS, foram todos calculados sem obediência ao critério quantitativo (alíquota) pertinente, qual seja, aquelas aplicáveis às empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

77. Com e feito, o lançamento dos tributos aqui referidos foi laborado através da aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS, com base no art. 2º, caput, da Lei n. 10.637/2002 e 7,6% para COFINS, com fundamento no art. 2º, caput, da Lei n. 10.833/2003.

78. **Ocorre que a Itautinga faz jus a aplicação das alíquotas especiais previstas no art. 2º da Instrução Normativa n. 546, de 16 de junho de 2005, que dispõe sobre as contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas auferidas por empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus – ZFM.**

79. Dispõe o art. 2º da referida IN, *in verbis*:

Art. 2º A pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM que apure o imposto de renda com base no lucro real, no caso de venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Sufama), deve calcular a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na forma do inciso I do art. 1º mediante a aplicação das alíquotas de:

I - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e **3%** (três por cento), respectivamente, no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:

a) na ZFM; e

b) fora da ZFM, que apure a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de não-cumulatividade;



II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) e **6%** (seis por cento), respectivamente, no caso de venda efetuada a:

- a) pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;
- b) pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;
- c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES;
- d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal; e

III - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e **7,6%** (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, **no caso de venda efetuada a pessoa física.**

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, o termo “fora da ZFM” refere-se à localização do estabelecimento da pessoa jurídica destinatária da mercadoria.

80. Especificamente quanto a embargante preenche os requisitos do art. 2º, I, uma vez que:

- a) É **pessoa jurídica industrial** – fabricante de cimento, cujo Código de Descrição da Atividade Econômica Principal é o n. 23.20-6-00 – Fabricação de cimento;
- b) Está **estabelecida na ZFM**, mais especificamente na Av. dos Oitis, n. 4.700, Distrito Industrial II, Manaus/AM, CEP n. 69.007-002;
- c) **Apura o IRPJ pelo Lucro Real** – fato inconteste nos autos;
- d) **Realiza venda de produção própria** – Inerente à sua atividade, também inconteste nos autos;
- e) **Possui projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA** – Projeto n. 023/96 – SAP/DEPRO/DIPI, aprovado pela Resolução n. 077 de 25 de outubro de 1996.¹⁷

81. Sublinha a embargante que a Instrução Normativa acima encontra amparo nos arts. 2º parágrafo 4º¹⁸ da Lei n. 10.637/2002 e art. 2º parágrafo 5º da Lei n. 10.833/2003¹⁹,

¹⁷ A confirmação da aprovação de seu projeto pode ser facilmente verificada no próprio site da SUFRAMA, no link Perfil de Empresas com Projetos Aprovados pela SUFRAMA, disponível em http://www.suframa.gov.br/zfm_ind_perfil.cfm

¹⁸ Art. 2º...

§4º... (Redação igual a referência seguinte)

¹⁹ Art. 2º...

...
§5º Exceção-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo

consoante disposto no art. 1º da supracitada norma especial²⁰, além do art. 3º Decreto n. 5.310, de 15 de dezembro de 2004.²¹

82. **A partir do texto legal acima, tanto da Lei n. 10.833/2003, quanto da Lei n. 10.637/2002 e da IN n. 546/2005, atesta-se o erro na aplicação da alíquota cobrada ao caso concreto.**

83. **Os valores relativos às vendas efetuadas para empresas situadas na ZFM cuja base deve incidir a alíquota diferenciada podem ser vistos no arquivo que está sendo anexado à estes embargos em mídia digital, intitulado Anexo II.XI. Ficha 09 – Cálculo da Contribuição – Alíquotas Diferenciadas.**

84. **O total das operações submetidas à incidência da alíquota diferenciada para ZFM contabilizam o importe de R\$ 326.956.895,69 (trezentos e vinte e seis milhões, novecentos e cinquenta e seis mil, oitocentos e noventa e cinco reais e sessenta e nove centavos) – valores estes que abrangem o total do período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007, que estão sendo objeto de cobrança e que não foram considerados como decaídos pela embargante.**

85. Estas operações foram devidamente auditadas e confirmadas por auditores independentes e constam do laudo pericial contábil em anexo, cujo detalhamento dos trabalhos realizados serão abordados em tópico seguinte.

Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

I - 3% (três por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a COFINS no regime de não-cumulatividade; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

²⁰ Art. 1º Esta Instrução Normativa regulamenta a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre a receita bruta auferida com a venda:

I - de produtos, industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), contemplados com as alíquotas diferenciadas de que tratam o § 4º do art. 2º e o § 12 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 5º do art. 2º e o § 17 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

²¹ Art. 3º As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, são de:

I - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, respectivamente, no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:

a) na ZFM; e

b) fora da ZFM, que apure a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS no regime de não-cumulatividade;

86. Logo, devem ser recalculados os lançamentos cuja alíquota diferenciada deve incidir sobre a base de cálculo de R\$ 326.956.895,69, equivalentes às vendas efetuadas a empresas situadas foram da ZFM no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007.

87. Manter uma cobrança da qual foi aplicada uma alíquota equivocada fere contundentemente o princípio da legalidade uma vez que a PFN/AM está realizando a cobrança com base em um lançamento efetuado às alíquotas de 1,65% e 7,6% quando podia tê-lo feito de forma diversa quando da sua inscrição em dívida ativa. Diga-se de passagem que até mesmo, a própria RFB poderia ter corrigido o erro, haja vista que nas obrigações acessórias que foram transmitidas àquele órgão foi informado a alíquota que estava sendo utilizada e, mesmo sabendo tratar-se da alíquota errada, ficou-se silente.

88. Calar-se diante dessa realidade é afrontar as seguintes normas:

- i. Art. 2º, parágrafo 4º da **Lei n. 10.637/2002**;
- ii. Art. 2º parágrafo 5º da **Lei n. 10.833/2003**;
- iii. Art. 4º da **Lei n. 10.996/2004** – que altera as leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- iv. Art. 3º do **Decreto n. 5.310**, de 15 de dezembro de 2004;
- v. Art. 2º da **Instrução Normativa n. 546/2005**.

89. Diante do exposto excelência, devem as CDA's n. 21.6.14.002216-23, 21.6.14.002755-53, 21.6.14.002764-44, 21.6.14.002798-93, 21.6.14.002801-23, 21.6.14.002804-76, 21.6.14.002806-38, 21.6.14.002818-71, 21.7.14.000688-22, 21.7.14.000691-28, 21.7.14.000704-87, 21.7.14.000705-68, 21.7.14.000707-20, 21.7.14.000709-91, 21.7.14.000715-30, 21.6.08.000419-85 e 21.7.08.000120-01, devem ser anuladas em virtude de ofensa ao princípio da legalidade.

7.II. DA RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – DESPESAS CREDITÁVEIS

90. A partir dos dados constantes do laudo que embasa a presente ação, torna-se claro que os lançamentos aqui tratados ignoram créditos oriundos das despesas com insumos, aluguéis, ativo imobilizado, etc, todos aproveitáveis segundo a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, consagrado no art. 195, parágrafo 12 da Constituição Federal.²²

²² Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

91. Os valores expressos em cada um dos casos abaixo não dizem respeito ao valor do crédito em si, o que está detalhado no Laudo Pericial Contábil anexo, mas sim do montante total das despesas as quais a empresa deixou de tomar crédito ao momento da contabilização do valor do PIS e da COFINS devidos.

92. As leis que dispõe sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, que são as Leis de número 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, trazem ambas em seus artigos de número 3 as despesas que são passíveis de gerar crédito para fins de desconto na base de cálculo do tributo devido.

93. O mecanismo de implementação do princípio da não-cumulatividade atua na definição da base de cálculo, definindo-a por meio da subtração entre o total do faturamento (minuendo), e o somatório das despesas com os bens e serviços descritos no art. 3º de cada uma das Leis (subtraendo). Este procedimento é demonstrado na folha 41 do laudo, ondem jazem os totais das despesas dedutíveis, juntamente com o recalcule do tributo que entendemos devido.

94. Com o fim de demonstrar quais despesas são ou não geradoras de crédito, colacionamos a íntegra do art. 3º da Lei 10.833/2003 (COFINS), pontuando desde já que a dicção do mesmo comunga em quase sua totalidade com o conteúdo do seu correlato na Lei 10.637/2002 (PIS). Observe:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

95. A conclusão sucintamente aqui laborada tem por esteio uma análise acurada da contabilidade da requerente relativa ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007 e jaz sintetizada nas linhas abaixo:

| BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

96. Anteriormente a empresa adotava o conceito de insumo estabelecidos pela legislação do IPI (Matéria prima, produto intermediário e material de embalagem – IN 404. No entanto após a modificação de critérios, passou a se aproveitar do conceito recepcionado pelo

CARF²³, no qual insumo consiste em todo gasto essencial e necessário no contexto do processo produtivo.

97. Desta forma foram deixados de ser considerados créditos anteriormente não utilizados referentes a compra de partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos da fábrica, serviços de fretes, serviço de manutenção de máquinas e equipamentos da fábrica e todo gasto relacionado com o processo produtivo contratado junto a PJ.

IMOBILIZADO (CUSTO DE AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS)

98. Fora realizado no período levantamento e mapeamento das máquinas e equipamentos adquiridos, sendo desta forma, elaborado controle para aproveitamento dos créditos conforme autorizado em legislação via 1/48, 1/24, 1/12 e atualmente no próprio mês de aquisição do bem, desde que relacionado (máquina e equipamento) com o processo de produção, tal controle é utilizado até período atual.

99. Assim, de acordo com a metodologia aplicada em cada período competente, o valor da base de cálculo dos créditos sobre as aquisições do ativo imobilizado totaliza a monta de R\$ 1.011.759,54 (Hum milhão, onze mil, setecentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e quatro centavos).

LEASING

100. Anteriormente a empresa não se apropriava dos valores para desconto de créditos em relação a LEASING, desta forma identificamos o total das despesas com tais arrendamentos por período e a consideramos na base dos créditos.

ALUGUEIS

101. Fora identificado e estabelecido critério em relação aos gastos com alugueis de máquinas, equipamentos e prédios. No período em questão, apenas alguns valores em relação a locação de máquinas foram considerados, no entanto conforme texto legal *“todo aluguel (prédios, máquinas e equipamentos) firmado com PJ e utilizado nas atividades da empresa pode compor a base de créditos”*, desta forma os débitos de PIS e COFINS encontram-se também

²³ Acórdão 3403-001.939 – 4º Câmara/3ª Turma Sessão de 19/03/2013

majorados em virtude de não terem sido abatidos na base tributável destas contribuições os valores relativos aos aluguéis.

| ENERGIA ELÉTRICA

102. Os Relatórios Analíticos Fiscais de Entradas demonstram que a embargante, teve R\$ 56.619.556,05 (Cinquenta e seis milhões, seiscentos e dezenove mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e cinco centavos) de dispêndios com Energia Elétrica.

103. Tais valores deixaram de ser inseridos nas bases de cálculo dos créditos apurados pela empresa – o que diminui, portanto, o débito devido - visto que a legislação permite esse procedimento em relação a toda energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, independentemente de setor e aplicabilidade.

| DESPESAS COM ARMAZENAGEM

104. Por meio dos Livros Fiscais e Relatório de Serviços Tomados - TRF, apurou-se as operações de fretes da Itautinga Agro Industrial junto a pessoas jurídicas passíveis de aproveitamento de créditos, operações as quais totalizam a monta de R\$ 102.106.382,82 (Cento e dois milhões, cento e seis mil, trezentos e oitenta e dois reais e oitenta e dois centavos) e que deixaram de ser considerados para diminuição do *quantum* efetivamente devido pela empresa das contribuições ao PIS e COFINS.

| DEVOLUÇÕES DE COMPRAS

105. A partir de uma análise das operações em conformidade com os Livros Fiscais da empresa apurou-se o total de R\$ 595.244,41 (Quinhentos e noventa e cinco mil, duzentos e quarenta e quatro reais e quarenta e um centavos).

106. Tal monta, não representa o total dos estornos de créditos que deveram ser efetuados, visto que destas operações apenas R\$ 453.973,03 (quatrocentos e cinquenta e três mil, novecentos e setenta e três reais e três centavos) tiveram apropriação de créditos em suas aquisições, e somente estas devem ser estornados. Portanto, trata-se de mais valores que influenciam no *quantum* devido das referidas contribuições.

7.III. DA COBRANÇA DO PIS E DA COFINS – TRIBUTO RECALCULADO

107. Em consonância com o exposto acima trazemos o quadro constante na folha 41

do laudo pericial contábil, onde resta de forma sintética evidenciada após recomposição da base tributável, bem como da aplicação das alíquotas corretas.

Período: Janeiro de 2004 à Dezembro de 2007

Ficha / Linha do Dacon	Total
Ficha 06A/01 – Bens Para Revenda	-
Ficha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos	47.577.220,23
Ficha 06A/03 – Serviços Utilizados como Insumos	290.876,36
Ficha 06A/04 – Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor	56.619.556,05
Ficha 06A/05 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica	-
Ficha 06A/06 – Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	1.583.438,28
Ficha 06A/07 – Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda	102.106.382,82
Ficha 06A/08 – Despesas de Contraprestações de Arredamento Mercantil	412.081,46
Ficha 06A/09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	-
Ficha 06A/10 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	1.011.759,54
Ficha 06A/12 – Devolução de Vendas Sujeitas	433,09
Ficha 06A/23 – (-) Ajustes Negativos de Créditos	- 453.973,03
Ficha 06B/01 – Bens Para Revenda	-
Ficha 06B/02 – Bens Utilizados como Insumos	-
Ficha 07A/01 – Receita de Vendas de Bens e Serviços	316.195.129,61
Ficha 07A/02 – Demais Receitas	-
Ficha 07A/04 – Receitas Tributadas à Alíquota Zero	-
Ficha 07A/06 – Receita de Vendas de Bens do Ativo Permanente	-
Ficha 07A/07 – Receita sem incidência de Contribuição - Exportação	-
Ficha 09 – Cálculo da Contribuição – Alíquotas Diferenciadas	326.958.895,69
PIS/Pasep Não Cumulativo Devido (1,65%)	5.217.219,64
Cofins Não Cumulativo Devido (7,6%)	24.030.829,85
PIS/Pasep Não Cumulativo Devido (0,65%)	2.125.232,82
Cofins Não Cumulativo Devido (3%)	9.808.766,87
Total das Contribuições Devidas	41.182.049,18
Créditos Apurados do PIS/Pasep Não Cumulativo	3.450.938,28
Créditos Apurados da Cofins Não Cumulativo	15.895.230,89
Total dos Créditos Apurados	19.346.169,17
PIS/Pasep Não Cumulativo a Pagar	3.891.514,18
Cofins Não Cumulativo a Pagar	17.944.365,84
Total das Contribuições a Pagar	21.835.880,01
PIS ITAUTINGA - Recálculo	3.891.514,18
COFINS ITAUTINGA - Recálculo	17.944.365,83
Total Contribuição (Recálculo)	21.835.880,01
PIS - Recolhido	704.487,86
COFINS - Recolhido	3.133.139,49
Total Recolhido	3.837.627,35
PIS - Saldo a Recolher	3.187.026,32
COFINS - Saldo a Recolher	14.811.226,34
Total a Recolher - Recálculo	17.998.252,66
PIS - Saldo a Recolher do Recálculo - Com acréscimos legais de multa, juros e encargos.	9.865.680,95
COFINS - Saldo a Recolher do Recálculo - Com acréscimos legais de multa, juros e encargos.	45.443.891,12
Total a Recolher do Recálculo com Acréscimos Legais de Multa, Juros e Encargos.	55.309.572,07

8. DA COBRANÇA DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

108. Das CDA's ora executadas constam as de n. 21.2.14.001490-60 e 21.6.14.002754-72, que tiveram como origem autos de infração lavrados pelos seguintes motivos:

- a) Glosa de Custos e Despesas por comprovação inidônea e; (maior parte do auto de infração);
- b) Diferença apurada entre o declarado em DIPJ e em DCTF.

109. Somados os valores em execução destas certidões importam em cerca de R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais), conforme resumo a seguir, tomando-se como base os valores atualizados à época do ajuizamento da execução fiscal:

CDA	2003	2004	2005	2006	2007
21.2.14.001490-60	20.246.592,86	14.158.487,84	20.252.899,66	24.896.616,16	29.986.711,20
21.6.14.002754-72	7.156.015,78	5.099.998,04	7.291.043,84	8.183.742,37	11.152.570,86
SUB - TOTAL	27.402.608,64	19.258.485,88	27.543.943,50	33.080.358,53	41.139.282,06

TOTAL GERAL: R\$ 148.424.678,61²⁴

110. Os argumentos à seguir expendidos tem suporte também nos trabalhos de auditoria efetuados pela Tax Accounting Auditoria e Consultoria Tributária, devidamente supervisionados pelo Auditor Sr. Cláudio Márcio Lopes Trovão – CRC/ISP n. 216.431/O-9, e que estão sendo anexados aos presentes embargos.

111. Primeiramente, nos deteremos às questões atinentes à suposta glosa de custos e despesas por comprovação inidônea.

112. Nos termos do art. 44 do CTN²⁵, a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Esse dispositivo foi, de certa forma, “repetido”, no art. 219 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 3.000/1999.²⁶

²⁴ Ressalte-se que em tópico anterior dos presentes embargos, estas CDA's foram devidamente analisadas em virtude de estarem abrangidas parcialmente pela decadência, que, por si só, já afastam a importância equivalente a R\$ 35.852.476,56.

²⁵ Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

²⁶ Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

113. O lucro real, é a forma de apuração que, como o próprio nome sugere, mais se aproxima da realidade, ou seja, do lucro verdadeiro, apurado na escrita contábil. Sua definição legal está contida no art. 6º do Decreto-lei n. 1598, de 1977, que diz: “*Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*”.

114. As pessoas jurídicas obrigadas a apurar o Imposto sobre a Renda com base no lucro real são aquelas descritas no art. 246 do Regulamento do Imposto de Renda, da qual a embargante se enquadra em virtude do valor da sua receita total ultrapassar ao limite do lucro presumido.

115. Por estar submetida à apuração do IRPJ pelo Lucro Real, a base de cálculo é passível de sofrer adições e exclusões por determinação da legislação do IRPJ, compiladas no RIR/99, o qual, dentre outros, abrange os custos e despesas incorridas pela empresa.

116. Em oportunidade pretérita, um dos patronos subscritores da presente petição analisou a distinção entre custos e despesas e constatou que o Direito Positivo coloca os custos e as despesas como **categorias** distintas para fins de deduções para determinação do lucro operacional, embora não exista um **conceito** positivado de forma explícita que diferencie essas categorias.²⁷

117. O enquadramento de determinados gastos como custo ou despesa dependerá dos critérios que a empresa venha a empregar, sempre tendo como pressuposto que custos operacionais são os gastos que a empresa incorre para adquirir, produzir e vender os bens e serviços objetos de suas operações. Ao contrário, as despesas operacionais são os gastos não computados nos custos, mas que se apresentam como necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.²⁸

118. Outrossim, diz a lei que são operacionais as despesas (não computadas nos custos) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n. 4.506/1964, art. 47; e RIR/99, art. 162). As despesas operacionais admitidas são as **usuais** ou **normais** nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n. 4.506/1964, art. 47, parágrafo 2º, e RIR/99, art. 162).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 199, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

²⁷ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas: O Conceito de Despesa Dedutível à Luz da Jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 94.: a

²⁸ Sobre o tema, vide Ricardo Mariz de Oliveira, *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 1977, p. 165

119. A lei estabelece esses requisitos de necessidade e normalidade em relação às despesas operacionais, silenciando quanto aos custos. *Prevê, entretanto, deduções que podem ser classificadas como custos ou como despesas operacionais, de modo que se pode afirmar que os critérios de necessidade e normalidade são válidos tanto para os custos quanto para as despesas operacionais.*²⁹

120. A legislação define despesas necessárias com aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n. 4.506/1964, art. 47, e art. 299 do RIR/99).

121. Em síntese: deve-se obedecer o disposto no art. 299 do RIR/99, que diz:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

122. Como já relatado acima e será abordado abaixo e devidamente comprovado, os custos e as despesas glosadas por suposta falta de prova (no entender da autoridade autuante à época do lançamento de ofício) são em verdade operacionais e preenchem os requisitos do art. 299 do RIR/99, não devendo ser adicionadas na base de cálculo para determinação do IRPJ e da CSLL.

123. No caso dos autos de infração lavrados que decorreram nas inscrições acima, a glosa de custos e despesas se referem a diversas Notas de Débitos que foram emitidas pelas empresas: CIA BRASILEIRA DE EQUIPAMENTO – CBE e ITABIRA AGRO INDUSTRIAL S/A, em face da embargante – ITAUTINGA AGRO INDUSTRIAL S.A.

124. Afirmou a autoridade autuante, equivocadamente, que:

Como amplamente já demonstrado pela fiscalização os elementos apresentados pelo fiscalizado por meio de suas cartas-resposta de 06/04/2009 e 26/06/2009 e 26/06/2009, pela empresa CBE com a carta-resposta de 30/04/2009 e 17/07/2009 e pela empresa ITABIRA com as cartas-resposta de 17/07/2009, 29/07/2009 e 11/08/2009, não possuem força probatória conferindo segurança e liquidez às transações a que se reportam os lançamentos efetuados nas contas contábeis de Custos e Despesas neste tópico identificadas tendo como contrapartidas as contas contábeis das empresas CBE e ITABIRA, correspondendo ao efetivo recebimento pela ITAUTINGA de bens e/ou mercadorias e/ou prestação de serviços daquelas empresas. (fl. 24 dos autos do processo correspondente ao documento anexo ao auto de infração intitulado (Descrição dos fatos e Enquadramento legal)

²⁹ Vide PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969, p. 6-22.

125. Tais custos e despesas tiveram como respaldo Contrato de Prestação de Serviços de Assessoria Geológica, Minerária e Ambiental, datado de 04 de junho de 2001, que prevê entre outras, que os custos com lavra, extração e beneficiamento de minérios serão assumidos pela CBE e serão, posteriormente, cobrados da ITAUTINGA.

126. Além disso, outra parte das notas de débitos são decorrentes de encargos financeiros incidentes sobre operações de mútuo praticadas junto à estas empresas: CBE e ITABIRA.

127. Abaixo segue o resumo das Nota de Débito glosada pela fiscalização:

ANO	(1) CUSTOS E DESPESAS	(2) ENCARGOS FINANCEIROS	TOTAL
2003	20.981.370,45	4.217.089,79	25.198.460,24
2004	13.364.480,44	0,00	13.364.480,44
2005	18.628.982,05	1.687.328,68	20.316.310,73
2006	19.028.830,00	4.746.120,00	23.774.950,00
2007	13.452.259,28	21.006.715,15	34.458.974,43
TOTAL	85.455.922,22	31.657.253,62	117.113.175,84³⁰

128. Uma vez que estamos analisando custos e despesas dedutíveis do lucro real, analisar-se a composição do valor de R\$ 85.455.922,22 que se referem as Notas de Débito emitidas em favor da CBE.

129. A partir da escrituração contábil da ITAUTINGA pode-se perceber que estas tiveram origem Custos e Despesas inicialmente assumidas pela CBE e que foram posteriormente recuperados da embargante, conforme planilha à seguir:

ANO	Calcário	Serviços – PJ	Rodoviário	(1) Outros	TOTAL ³¹
2003	4.274.547,75	10.599.012,28	1.015.805,50	5.092.004,92	20.981.370,45
2004	8.046.905,75	3.126.074,91	2.191.499,78	0,00	13.364.480,44
2005	18.628.982,05	0,00	0,00	0,00	18.628.982,05
2006	19.028.830,00	0,00	0,00	0,00	19.028.830,00
2007	13.452.259,28	0,00	0,00	0,00	13.452.259,28
TOTAL	63.431.524,83	13.725.087,19	3.207.305,28	5.092.004,92	85.455.922,22

130. As despesas acima são em sua maioria, relativas às atividades extrativas ligadas ao Calcário, que é matéria prima para produção do cimento – R\$ 63.431.524,83; e são compatíveis com o objeto do Contrato de Assessoria Geológica, Minerária e Ambiental já tratados acima.

³⁰ Os valores acima constam do Quadro IV – Resumo das Notas de Débito glosadas do Laudo Pericial Contábil anexo

³¹ Os valores constam do Quadro VI – Composição dos Custos e Despesas do Laudo Pericial Contábil anexo

131. Os gastos incorridos estão elencados no Quadro VII – Composição dos gastos com Atividades Extrativas – Calcário (CBE) e se referem, por exemplo, a: aluguéis e arrendamentos, condução, estadas e viagem, cordel detonante, cursos de aprimoramento, despesas com veículos, dinamite, energia elétrica, gasolina, graxas e óleos lubrificantes, Nitron, Óleo Diesel, etc.

132. Repita-se, estes custos foram inicialmente pagos pela CBE – conforme exame realizado pela empresa de auditoria assistente do embargante, e que foram, posteriormente reembolsados pela ITAUTINGA e estão lastreados em documentação hábil e idônea que estão sendo anexados aos autos através de mídia digital dado ao seu volume de arquivos.

133. Ocorre que, à época da fiscalização, a embargante julgou como necessários à comprovar os custos e despesas decorrentes destes eventos unicamente as notas de débito emitidas pela CBE e Itabira à Itautinga. Essas provas foram tidas como insuficientes e não foram aceitas pela fiscalização, que julgou ser necessário a apresentação de outros elementos probatórios que confirmassem os registros contábeis e as notas de débito.

134. **Estes documentos estão sendo anexados a estes Embargos à Execução Fiscal** que ratificam a idoneidade dos seus registros contábeis, nos termos dos art. 923 e 924 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.³²

135. A referida documentação consta do Volume 02 do Laudo Pericial Contábil – IRPJ e CSLL Anos Calendários de 2003 a 2007, onde constam as referências documentais específicas a partir do conjunto: Recibo de Pagamento emitido pela CBE – Cia Brasileira de Equipamento; Documento da prestadora de serviço e comprovantes de pagamento.³³

136. Além disso, está sendo anexado a reprodução do Livro Razão³⁴ da CBE, que demonstram o registros das operações – tomada de serviços, bem como o repasse do custo à Itautinga Agro Industrial S.A., conforme as notas de débito.

³² Art. 923. A **escrituração** mantida com observância das disposições legais **faz prova a favor do contribuinte** dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a **prova da inveracidade dos fatos registrados** com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

³³ Como bem informado no Laudo Pericial, dado ao grande volume de registros, a Auditoria procedeu ao seu trabalho a partir da técnica de perícia de amostragem para confirmar as informações contábeis de empresa.

³⁴ O livro razão é documento obrigatório das pessoas jurídicas submetidas à tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real, nos termos do art. 259 do RIR/99:

Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

§ 1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

§ 2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

§ 3º Estão dispensados de registro ou autenticação o Livro Razão ou fichas de que trata este artigo.

137. **Repita-se, toda essa composição é idônea a confirmar os registros contábeis da embargante e afastar a imputação de falta de prova dos custos e despesas.**

138. Por essa razão, após os ajustes no cálculo do IRPJ e da CSLL, o crédito tributário ajustado **deveria ser de R\$ 40.269.698,66** (quarenta milhões, duzentos e sessenta e nove mil, seiscentos e noventa e oito reais e sessenta e seis centavos), **acaso o lançamento tivesse sido realizado de forma correta, observando-se o disposto no art. 142 do CTN.**

CDA	(1) CRÉDITO TRIBUTÁRIO	(2) CRÉDITO TRIBUTÁRIO AJUSTADO	(3) CRÉDITO TRIBUTÁRIO MAJORADO
21.2.14.001490-60	109.541.307,72	30.869.851,76	78.671.455,96
21.2.14.002754-72	38.883.370,89	9.399.846,90	29.483.523,99
TOTAL	148.424.678,61	40.269.698,66	108.154.979,95

139. **Ocorre que por não ter sido procedido desta maneira, cabe ao judiciário declarar sua nulidade, por ter sido lavrado com afronta ao art. 142 do CTN, inquinando o ato de lançamento de vício material insanável.**

140. Como se sabe, o lançamento é decorrente de atividade plenamente vinculada e tende a, dentre outros, determinar a matéria tributável, nestes termos, é a redação do art. 142 do CTN:

Art. 142. 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

141. Portanto, um lançamento que não observe os mandamentos acima deve ser declarado nulo de pleno direito.

142. Impende esclarecer que a matéria é pacífica inclusive no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, desde a época do antigo Conselho de Contribuintes, que integram a estrutura do Ministério da Fazenda – o mesmo vinculado à Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, e tem como responsabilidade julgar administrativamente as demandas de revisão de lançamentos decorrentes de discussão provocada pelo contribuinte.

143. Dessa forma, o referido tribunal administrativo julgou no Acórdão n. 108-08.174 de 23/02/2005 da Oitava Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO

SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.

Também, há de se destacar o julgamento no Recurso 129.310, Processo 10247.000082/00-91 em 09 de julho de 2002, Acórdão n. 107-06.695, ementado da seguinte forma:

(...)

RECURSO EX OFFICIO - NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, são elementos fundamentais intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem o são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por função e o número de matrícula, a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

144. No decorrer do voto condutor do acórdão, o relator, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, didaticamente afirma:

Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à "fachada", na edificação civil. **Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.**

Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na "fachada", não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo contornáveis, sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém, sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. e, a meu ver, são esses "defeitos menores" que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios, apenas eles, podem e devem ser sanados e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária, exercer o direito a novo lançamento de ofício.

145. No mesmo norte, é o julgamento do Acórdão n. 192-00 015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização.

146. Portanto, deve o auto de infração consubstanciado nas CDA's n. 21.2.14.001490-

60 e 21.6.14.002754-72, ser anulados por vício material por decorrer de glosa de custos e despesas incorridas e que foram devidamente comprovadas.

10. DA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DCTF E DIPJ – OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

147. É cediço que a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF é uma obrigação acessória que tem por finalidade informação ao fisco da ocorrência de fato gerador e o instrumento fornecido ao contribuinte para ensejar o chamado lançamento por homologação, ou, auto lançamento. Ou seja, é instrumento de constituição do crédito tributário decorrente de atividade do contribuinte na forma do art. 147 do CTN.

148. Além da DCTF, outra obrigação acessória da qual o contribuinte esteve obrigado a entregar - até o advento da ECF, fora a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, a qual apesar de não constituir o crédito tributário, informava ao fisco os mais diversos eventos econômicos, inclusive tributos a pagar.

149. Entendeu a legislador tributário que dever-se-ia criar uma sanção para aquele contribuinte que não realizasse a entrega de ambas as declarações - ou que o venha a fazer em momento posterior ao devido ou seja, de forma atrasada.

150. A fórmula escolhida pelo legislador foi a de aplicar uma multa de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o valor dos impostos e contribuições informados na declaração, limitada a 20%.

151. A base legal da referida norma está disposta no art. 7º da Lei n. 10.426/2002, abaixo transcrito:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

...
I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

...
§1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste

artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

...

152. Percebe-se da forma de cálculo acima que, caso a empresa declare como o total de tributos devidos (IRPJ, IRRF, CSLL, PIS e COFINS) no mês, o montante de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), a multa decorrente do atraso em um único dia na declaração importará uma multa de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

153. Da leitura do dispositivo legal, bem como dos valores dos quais foram lançados, percebe-se a total falta de correlação entre a base de cálculo e da alíquota para um caso de mero descumprimento de obrigação acessória.

154. O dispositivo acima mais se enquadra a um cálculo de lançamento de tributo – obrigação principal; o que gera uma distorção no sistema jurídico pátrio dada a ofensa direta aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e da vedação ao confisco.

155. Ora, as referidas obrigações acessórias tem por finalidade o fornecimento dos instrumentos necessários para que o Fisco possa verificar o recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes – o que não impede a fiscalização de tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador através em declaração posterior do contribuinte, ou mesmo em verificação de ofício – a partir dos registros contábeis das empresas – como ocorreu no caso concreto.

156. De há muito já está consagrado que as punições, sejam elas penais ou administrativas devem guardar relação com a gravidade o ilícito que visam coibir. Portanto, mais se adequa e se mostra proporcional a fixação de um valor fixo para o descumprimento da obrigação acessória de falta ou atraso na entrega de DCTF ou DIPJ, por não tomar por base o valor do tributo declarado.³⁵

157. O jurista Humberto Ávila afirma ser o princípio da proporcionalidade um meta-princípio (postulado), a se espalhar por todo o ordenamento jurídico, inclusive constituição federal, pois decorre da própria ideia de Estado de Direito.³⁶

158. O princípio da proporcionalidade deve ser apreciado seguindo três requisitos, que são: Adequação (ou pertinência), necessidade e o princípio da proporcionalidade *stricto sensu*.

159. Assim, a pena imposta deve ser adequada, de maneira que seja apta a produzir o resultado desejado; deve ser necessária, ou seja, deve ser insubstituível por outro meio menos

³⁵ Vide <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/A-multa-por-atraso-na-entrega-de-declaracao-fiscal-DCTF-em-face-do-principio-da-proporcionalidade.pdf> - texto do qual foram retirados demais trechos do presente tópico

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos* – 7 ed., Malheiros: São Paulo, 2007

grave e igualmente eficaz; e deve ser proporcional em sentido estrito, estabelecendo uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo.

160. O Ministro Gilmar Ferreira Mendes, ao julgar o Habeas Corpus n. 82.969-4, manifestou seu entendimento quanto à violação ao princípio da proporcionalidade, de forma muito clara, sendo pertinente fazer apresentar o teor de seu voto:

Lembre-se que o princípio da proporcionalidade, também denominado princípio do devido processo legal em sentido substantivo, ou ainda, princípio da proibição do excesso, constitui uma exigência positiva e material relacionada ao conteúdo de atos restritivos de direitos fundamentais, de modo a estabelecer o 'limite do limite' ou 'uma proibição de excesso' na restrição de tais direitos. A máxima da proporcionalidade, na expressão de Alexy coincide igualmente com o chamado núcleo essencial dos direitos fundamentais concebido de modo relativo - tal como o defende o próprio Alexy. Nesse sentido, o princípio ou máxima da proporcionalidade determina o limite último da possibilidade de restrição legítima de determinado direito fundamental.

São três as máximas parciais do princípio da proporcionalidade: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. (...)

Registre-se, por oportuno, que o princípio da proporcionalidade aplica-se a todas as espécies de atos dos poderes públicos, de modo que vincula o legislador, a administração e o judiciário, tal como lembra Canotilho.³⁷

161. Dos ensinamentos acima, é fácil perceber que a cobrança da referida multa ofende frontalmente ao princípio da proporcionalidade.

162. Em síntese: as multas por descumprimento de obrigação acessória visam coibir uma infração a uma obrigação de fazer, enquanto as multas vinculadas à obrigação principal visam a punição a um dever de dar – pagar o tributo devido e; a partir do próprio conceito de tributo insculpido no art. 3º do CTN sabe-se que tributo não pode constituir sanção por ato ilícito.³⁸

163. Some-se a isso, o fato de a multa por descumprimento de obrigação acessória conviver com a multa por descumprimento de obrigação principal, ensejando a uma multa de 40% - haja vista que a multa de mora também possui base de cálculo e alíquota semelhantes, sendo limitadas a 20% do valor do tributo em caso de mero atraso na entrega da DCTF.

164. Transcreve-se abaixo a norma que prevê a incidência da multa de mora, disposta na Lei n. 9.430/1996, *in verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

³⁷ Trechos do Voto do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do HC n. 82.969-4/PR – 2ª Turma, DJ 30/09/2003

³⁸ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

165. Já no caso de não entrega da DCTF, a multa de 20% por descumprimento de obrigação acessória será somada à multa de 75%, a multa de ofício, decorrente também do descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, que deveria ter procedido ao lançamento por homologação e, não o tendo feito, se fez necessário o procedimento de ofício por parte de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, investido nestas funções - ensejando num ônus de 95% do valor do tributo!

166. À respeito da necessidade de adequação entre o desrespeito à norma tributária e a multa, colaciona-se precedente do Supremo Tribunal Federal – STF:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039)

167. **Afora o precedente acima, especificamente quanto à multa por atraso na entrega da DCTF, o STF reputou como matéria submetida à Repercussão Geral, *in verbis*:**

DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS - OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - MORA - MULTA - BASE: VALOR DOS TRIBUTOS - ARTIGOS 145, § 1º, E 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA - REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade de dispositivo legal a autorizar a exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados.³⁹

168. Por fim, além de ferir o princípio da proporcionalidade, há ofensa direta ao princípio da vedação ao confisco está expresso na Constituição Federal, em seu art. 150, inciso IV⁴⁰ que é aplicável não só aos tributos, mas também às multas – como ressaltado inclusive na ementa do acórdão que reconheceu a Repercussão Geral ao RE 606010/PR.

169. Dessa forma, resta demonstrado o desrespeito da multa por descumprimento de obrigação acessória positivada no art. 7º da Lei n. 10.426/2002 à Constituição Federal – em

³⁹ RE 606010 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 10/12/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 04-02-2016 PUBLIC 05-02-2016

⁴⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

tiveram origem em autos de infração, deve ser excluído do crédito tributário exigido, os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício que tem incidência com periodicidade mensal.

14. DOS PEDIDOS

Ante todo o exposto requer:

- a) O conhecimento dos presentes Embargos à Execução Fiscal, por terem sido propostos dentro do prazo legal e por preenchem seus requisitos de admissibilidade;
- b) Que seja determinada a suspensão da presente execução fiscal e consequentemente dos atos expropriatórios tendentes a satisfazer o crédito tributário constante das CDA's carreadas originalmente nas Execuções Fiscais 0005153-27.2015.4.01.3200 e 0014907-90.2015.4.01.3200, apensadas à 2008.32.00.007047-9;
- c) A determinação de que a penhora não exceda ao valor da dívida executada nos autos embargados, excluindo-se do seu cálculo as importâncias referentes à honorários advocatícios à Fazenda Nacional em 20% e o intitulado limite adicional de 30%;
- d) A citação da Fazenda Nacional, devidamente representada pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional em Manaus – PFN/AM para que, querendo, apresente impugnação no prazo legal;
- e) A realização de prova pericial contábil-fiscal para confirmação dos cálculos e fundamentos constantes dos presentes Embargos à Execução Fiscal e do Laudo Pericial Contábil da Tax Accounting Consultoria e Auditoria Tributária Ltda., as quais estão sendo anexadas a estes autos;
- f) Prejudicialmente ao mérito, requer o reconhecimento da decadência parcial das CDA's 21.2.14.001490-60, 21.6.14.002754-72, 21.7.14.000688-22, 21.7.14.000691-28, 52.21.2.14.001507-43, 21.2.14.001510-49, 21.2.14.001515-53, 21.6.14.002803-95, 21.6.14.002817-90, 21.6.14.002818-71 e 21.7.14.000715-30, na cifra descrita nas planilhas “II” e “III”, constante destas razões;
- g) No mérito, requer o reconhecimento da não incidência de PIS e COFINS para vendas efetuadas dentro da Zona Franca de Manaus, aplicando-se a interpretação confirmada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ nos autos do REsp n. 1.276.540/AM, ao art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67 c/c Art. 40 do ADCT, anulando-se as CDA's n. 21.6.14.002216-23, 21.6.14.002755-53, 21.6.14.002764-44, 21.6.14.002798-93, 21.6.14.002801-23, 21.6.14.002804-76, 21.6.14.002806-38, 21.6.14.002818-71, 21.7.14.000688-22, 21.7.14.000691-28, 21.7.14.000704-87, 21.7.14.000705-68,

21.7.14.000707-20, 21.7.14.000709-91, 21.7.14.000715-30, 21.6.08.000419-85 e 21.7.08.000120-01;

- h) Sucessivamente ao pedido acima, requer a anulação das CDA's n. 21.6.14.002216-23, 21.6.14.002755-53, 21.6.14.002764-44, 21.6.14.002798-93, 21.6.14.002801-23, 21.6.14.002804-76, 21.6.14.002806-38, 21.6.14.002818-71, 21.7.14.000688-22, 21.7.14.000691-28, 21.7.14.000704-87, 21.7.14.000705-68, 21.7.14.000707-20, 21.7.14.000709-91, 21.7.14.000715-30, 21.6.08.000419-85 e 21.7.08.000120-01, por cobrança que ofende ao princípio da legalidade por erro na alíquota lançada, haja vista terem sido cobradas aquelas dispostas no *caput* do art. 2º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao invés daquela à qual está submetida a embargante por determinação do art. 2º, da Instrução Normativa nº 546/05;
- i) Sucessivamente, em caso de não anulação das CDA's 21.6.14.002216-23, 21.6.14.002755-53, 21.6.14.002764-44, 21.6.14.002798-93, 21.6.14.002801-23, 21.6.14.002804-76, 21.6.14.002806-38, 21.6.14.002818-71, 21.7.14.000688-22, 21.7.14.000691-28, 21.7.14.000704-87, 21.7.14.000705-68, 21.7.14.000707-20, 21.7.14.000709-91, 21.7.14.000715-30, 21.6.08.000419-85 e 21.7.08.000120-01, requer a determinação de seu recálculo, por excesso de execução equivalente à diferença de alíquota em 5,6%, equivalente à subtração da alíquota de 9,25% (lançada e indevida) e 3,65% (aplicável) conforme demonstrado nas razões acima;
- j) Cumulativamente ao pedido acima, requer também que sejam computados os créditos que deixaram de ser aproveitados no período executado e que foram demonstrados no Laudo Pericial Contábil da empresa de Auditoria assistente do embargante, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade disposto no art. 195, parágrafo 12º da CF/88 e das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003;
- k) A declaração incidental de inconstitucionalidade da multa por descumprimento de obrigação acessória disposta no art. 7º, I e II, da Lei 10.426/2002, por ofender o princípio do não confisco e aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade;
- l) A anulação dos juros incidentes sobre multas aplicadas e cobradas em face do embargante, devendo ser determinada a aplicação de interpretação literal ao disposto no art. 61 *caput* e parágrafo 3º da Lei n. 9.430/1996 que preveem sua incidência apenas sobre o valor dos tributos e contribuições;
- m) O reconhecimento de iliquidez das CDA's em cobrança que foram objeto de parcelamento anterior uma vez que as CDA's ofendem ao disposto no art. 2º, parágrafos

3º e 5º, II e VIII da Lei n. 6.830 c/c art. 202 do CTN por não demonstrarem as amortizações decorrentes de pagamentos em parcelamentos anteriores que foram aderidos e posteriormente rescindidos;

- n) Sucessivamente, requer que os pagamentos realizados decorrentes de parcelamentos sejam amortizados com o valor do débito principal das CDA's que foram objeto de parcelamento anterior e que foram posteriormente rescindidos;
- o) A condenação da União – Fazenda Nacional, em honorários advocatícios nos termos do art. 85, parágrafo 3º da Lei n. 13.105 de 16 de março de 2016 – Novo Código de Processo Civil – NCPC.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada posterior de documentos e a produção de prova pericial contábil-fiscal, em virtude das especificidades inerentes às alegações dispostas pelo embargante no decorrer das presentes razões.

Dá-se à causa o valor de R\$ 358.988.496,46 (trezentos e cinquenta e oito milhões, novecentos e oitenta e oito mil, quatrocentos e noventa e reais e quarenta e seis centavos).

Nestes termos,

Pede e Espera Deferimento.

De Recife/PE para Manaus/AM, 18 de julho de 2016.


MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
OAB/SP 353.855


AUGUSTO CÉZAR TENÓRIO MOURA
OAB/PE 31.572


WELBBER BRITO
OAB/PE 34.237

LEANDRO MAURO MUNHOZ
OAB/SP 221.674