



Processo nº	10166.720782/2011-29
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-009.846 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	29 de setembro de 2022
Recorrente	ATP TECNOLOGIA E PRODUTOS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

ARTIGO 30, 31 e 35 DA LEI Nº 10.833/2003.COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO.RETENÇÃO CSRF - ÔNUS DAPROVA

Lançamento tributário decorrente da diferença verificada, pela Autoridade Autuante, amparada por lançamentos contábeis provisionados e o valor reportado pelo Contribuinte nas DCTFs, referente a retenções da CSRF que seriam posteriormente retidas e recolhidas, mediante a pagamentos futuros. Em se tratando de processo de auto de infração, cabe à fiscalização o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fiscal e cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento proposta pelo relator, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a parcela do lançamento em relação à qual houve comprovação dos pagamentos, vencido o relator, conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos

Delson Santiago (suplente convocado(a)), Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 3325 em face da decisão de primeira instância neste procedimento administrativo fiscal da DRJ/DF de fls. 3301 que indeferiu a Impugnação de fls. 1002, restando mantido o lançamento de Pis e Cofins, nos moldes dos Autos de Infração de fls. 14, 37 e 54.

Como é costume deste Conselho a transcrição do relatório da decisão de primeira instância, segue a transcrição do relatório para a melhor apreciação dos fatos, das matérias e trâmite dos autos:

“O presente processo versa sobre os autos de infração (fls. 3 a 59) lavrados contra o contribuinte identificado no preâmbulo, atinente às contribuições retidas na fonte (Cofins, PIS e CSLL) relativas a fatos geradores dos anos calendário de 2006 a 2009, por meio dos quais foi formalizado o lançamento de ofício do crédito tributário a seguir discriminado, no valor total de R\$ 103.024.692,21, composto de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora vinculados, calculados até 28/02/2011:

- Contribuição p/Financiamento da Seguridade Social - Cofins	66.467.142,17
- Contribuição para o PIS	14.401.831,83
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	22.155.718,21

Segundo a descrição dos fatos dos autos de infração, em 11/11/2008, iniciou-se a ação fiscal na empresa ATP - Tecnologia e Produtos S/A, para exame da regularidade das obrigações tributárias relativas ao ano-calendário de 2006, bem como verificação da correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos administrados pela RFB, nos últimos cinco anos contados da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e no período de execução do procedimento fiscal em curso.

Foram objeto de exame pela Fiscalização os arquivos magnéticos com a escrita contábil de todo o período fiscalizado. Os livros Razão da empresa, relativos a 2006, foram examinados em diligência, pois estavam em poder do Ministério Público do Distrito Federal e Território – MPDFT. No tocante ao Livro Diário e ao LALUR, de 2006, embora o contribuinte tenha alegado que também estivessem em poder do MPDFT, estes não foram localizados pelos Auditores-Fiscais da RFB.

Quanto aos Livros Diário, o requerente informou que impetrou ação judicial (processo 2010.159284-6/10), solicitando ao Judiciário que determinasse à Junta Comercial o registro dos livros, vez que:

“Os Livros Diários relativos ao exercício de 2006, encontravam-se sob a guarda da Junta Comercial do Distrito Federal para registro quando, em 14 de junho de 2007, foram apreendidos pela Polícia Civil do Distrito Federal, em cumprimento a ordem judicial emitida a pedido do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios.”; QUE “No entanto, a Junta Comercial do Distrito Federal cumpriu a ordem judicial, entregando os referidos livros à Polícia Civil do Distrito Federal, sem o devido registro

e, desde então, se recusa a registrar os livros Diários dos exercícios seguintes, ou seja 2007, 2008 e 2009."; QUE "A Junta Comercial do Distrito Federal alega que o registro não pode ser realizado em função do salto de numeração dos livros, porém insiste em ignorar o fato de que esta situação foi provocada pela própria Junta Comercial quando não realizou o registro dos livros Diários de 2006 antas de entregá-los à Policia Civil do Distrito Federal.

Do cotejo entre a escrituração contábil e as declarações apresentadas (DIPJ, DIRF, DACON e DCTF), a Fiscalização constatou divergências, as quais foram científicas ao contribuinte em 13/09/2010. Após a dilação de prazo para 40 (quarenta) dias úteis para atendimento integral do Termo de Constatação, a empresa encaminhou 4 (quatro) planilhas com as explicações quanto às divergências apontadas. Tal fato, segundo a Fiscalização, configurou convalidação quanto aos valores extraídos da escrituração e das declarações apresentadas, verbis:

Em 22.10.2010, junto com o expediente, encaminha 04 (quatro) planilhas com as explicações quanto as divergências apontadas em relação às contas contábeis de obrigações dos tributos IRPJ/SCLL, PIS/COFINS, CSRF e IRRF, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009, sem questionar quanto aos valores apurados e infomardos nos anexos ao Termo de Constatação Fiscal nº 001, CONVALIDANDO, portanto, as informações apresentadas ao fisco na escrita contábil em meio magnético e as extraídas das DIPJ, DIRF, DACON e DCTF, ressalvando que os valores contidos em DCTF são excluídos quando do procedimento do lançamento de ofício.

Tendo em vista que as explicações estavam desacompanhadas de provas, em 08/12/2010 a empresa foi novamente intimada a prestar novos esclarecimentos, conforme segue:

Em 08.12.2010, intimada pelo Termo nº 003, observado o prazo de 03 três dias úteis, a contar da data de ciência do referido termo, a informar, para fins da verificação obrigatória da correspondência entre os valores das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela RFB, retidos de terceiros nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, respectivamente, discriminando por Nome, CPF ou CNPJ, valor, mês e ano das ocorrências, tendo em vista que as informações prestadas, em 22.10.2010, foram incompletas e desprovidas de provas, requerendo-se especificar, em relação às observações contidas na PLANILHA "C"-CSRF, os fornecedores prestadores de serviços que tiveram Retenções de Contribuições nos Pagamento de PJ a PJ-Direito Privado(CSLL/COFINS/PIS) a recolher, no código 5952, e não liquidadas sob argumento de que os fatos geradores não teriam ocorrido.(g.n.o)

Em 22/02/2011, após solicitar sucessivas prorrogações, a empresa apresentou planilhas detalhadas com dados dos fornecedores prestadores de serviços que tiveram retenções de contribuições sobre os pagamentos realizados no período de janeiro/2006 a dezembro/2009 de CSLL, Cofins e PIS (códigos 5992, 5960 e 5979), e informou os valores que deixou de recolher sob alegação de ainda não ter liquidado as despesas, consistentes em faturas de terceiros.

Entretanto, as justificativas apresentadas para a divergência constatada não foram aceitas pela Fiscalização, tendo sido, portanto, realizada a autuação com fundamento nos seguintes fatos:

Dianete do exposto: 1) considerando o levantamento nas verificações obrigatórias das Retenções das Contribuições nos Pagamento efetuados às Pessoas Jurídicas a PJ-Direito Privado- CSLL/COFINS/PIS a recolher, nos códigos 5992/5960/5979, os registros contábeis são divergentes dos valores informados nas DCTF - Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009; 2) considerando científica a ATP das diferenças a recolher das CSRF-Contribuições

Sociais Retidas na Fonte, no Anexo "E" ao Termo de Constatação Fiscal nº 001, de 13.09.2010; 3) considerando a PLANILHA "C" - CSRF anexa ao expediente resposta apresentado pela ATP, de 22.10.2010, que CONVALIDA as diferenças apuradas entre os valores das Contribuições Sociais Retidas na Fonte-CSRF a recolher para os informados em DCTF; 4)considerando que a Contribuinte ao optar pelo parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009, no âmbito da RFB, indicou a inclusão da totalidade dos débitos nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 003/2010, sem ter informado em DCTF as diferenças identificadas e respectivos períodos de competências das CSRF a recolher e apuradas nesta Ação Fiscal; 5) considerando a escrita disponibilizada em meio magnético pela Contribuinte, conforme a Instrução Normativa da Receita Federal, nº 86 de 22/11/2001, e o Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23/10/2001; 6) considerando que o prazo de pagamento das CSRF deverá ser até o último dia útil da semana subsequente àquela quinzena em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bem ou prestadora do serviço (IN SRF nº 480, de 15/12/2004; e 7) considerando no caso, não aplicável o item 6 anterior, sem registros contábeis de reversões nos pagamentos com fornecedores, não liquidados dentro do mesmo exercício e na apuração do lucro real.

Dessa forma, no âmbito das verificações obrigatórias, não procedem as JUSTIFICATIVAS para o não recolhimento das contribuições para as CSRF - Contribuições Sociais Retidas na Fonte dos "Valores Retidos de Fornecedores Prestadores e Serviços como não Liquidados e portanto, o fato gerador não ocorreu e que serão recolhidos posteriormente", efetuamos o lançamento de ofício das diferenças apuradas entre as CSRF a recolher, contabilizadas, para os informados em DCTF, dos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, (...) (g.n.o)

Cientificado das exigências pessoalmente em 22/03/2011, conforme ciência constante dos autos de infração, o contribuinte apresentou em 25/04/2011 a petição impugnativa de fls. 1.002 a 1.030. Como provas, acostou aos autos, às fls. seguintes, cópias das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, informando os débitos do mês; dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF ou das PER/DCOMP; do Razão Contábil; e Relação de Títulos Pagos.

Apoiada nos documentos acostados aos autos, a peça de defesa, em suma, discorre sobre os pontos a seguir expostos.

Da Preliminar. Afirma o interessado que é nulo o procedimento fiscal, uma vez que o auto de infração teria como base enquadramento legal genérico e impreciso, o que impossibilita o pleno exercício de defesa da impugnante e viola o Princípio da Estrita Legalidade.

Nesse sentido, consigna que o enquadramento legal contém o apontamento genérico dos artigos 30 e 31 da Lei nº 10.833/2001 e que, "na descrição do fato sobre o qual se pretende impor tributação, não foi realizado o devido cotejo entre o evento analisado e a norma à qual o mesmo se subsume".

Do Mérito.

Inconsistência do Levantamento Fiscal Realizado. Alega o impugnante que a autoridade fiscal partiu de premissas incoerentes, visto que, ao comparar o resultado final apontado no Livro Diário com as DCTF, teria considerado provisionamento de numerário para o recolhimento das CSRF como pagamentos efetivamente ocorridos, verbis:

Entretanto, a autoridade fiscal, ao averiguar a documentação contábil da empresa Impugnante, considerou os lançamentos constantes de seu Livro Diário como se as CSRF tivessem sido apuradas por meio do Regime de Competência, quando a empresa Impugnante, em atenção a determinação legal, o reteve, recolheu e contabilizou mediante o Regime de Caixa, e ao confrontar os números encontrados com as

declarações e os comprovantes de recolhimento de tributo de cada período, encontrou gritante divergência (como já seria de se esperar).

Em termos práticos: quando os valores das notas fiscais, referentes a serviços que seriam quitados a prazo, foram lançados no Livro Diário da empresa Impugnante, foram lançados, na mesma competência, os valores provisionados para o pagamento futuro das Contribuições que seriam posteriormente retidas e recolhidas, o que é perfeitamente regular, posto que se trata de mero provisionamento.

Nos períodos subsequentes, quando da quitação das parcelas do mesmo serviço, foram lançados tanto o valor do efetivo pagamento quanto o valor recolhido a título da CSRF incidente sobre aquela parcela, de modo a registrar a efetiva saída de valores do caixa da empresa. Tais lançamentos devem ser realizados desta forma, por força de lei.

Ocorre que a autoridade fiscalizadora considerou, para apuração do valor devido a título de CSRF, tanto os valores lançados na contabilidade a título de provisionamento quanto de efetiva saída financeira, distorção esta que gerou apuração de valor muito superior ao realmente devido. Ou seja, considerou os valores lançados pelo Regime de Caixa como se tivessem sido lançados pelo Regime de Competência, o que consiste em medida flagrantemente equivocada.

Na sua perspectiva, a escrituração do Livro Diário deve ser feita pelo regime de competência (cita a resposta à questão 292 do link Perguntas e Respostas disponibilizado no sítio da RFB) e, na DCTF, os débitos devem ser informados segundo o regime de caixa (justifica tal entendimento pela própria incidência das CSRF, devidas quando do efetivo pagamento, nos termos do art. 35 da Lei nº 10.833/03).

Dessa forma, entende o impugnante que é impossível a comparação das informações lançadas no Livro Diário e nas DCTF e enfatiza que o valor apontado no Livro Diário contém o saldo provisionado em competências anteriores e o valor declarado nas DCTF contém somente os valores dos tributos pagos no mês.

Anexa, a título de prova, quadros relativos a cada período de apuração, com justificativas para a divergência apontada, em conformidade com a explicação exposta.

Multa. Defende o interessado que não cometeu qualquer infração e, portanto, não está passível de sofrer uma sanção.

Acrescenta, ainda, que somente seria possível instituir multa de forma isolada caso o Fisco demonstrasse que fora efetivamente descumprida uma obrigação tributária ou um dever instrumental, o que não é o caso dos autos.

Produção de novas provas, diligência e perícia. Protesta o requerente, ainda, pela coleta de outras provas, entre elas a documental e a pericial, no caso de os documentos acostados aos autos não serem suficientes para demonstrar todas as alegações apresentadas. Para tanto, nomeou perito e apresentou os quesitos, em conformidade com o art.

16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

Por fim, pugna o interessado que seja decretada a nulidade do auto de infração, ou, alternativamente, caso os documentos juntados não sejam suficientes para tal, que seja determinada a realização de perícia ou convertido o processo em diligência."

A ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍCIOS. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Reputa-se válido o auto de infração que contém todos os requisitos formais exigidos pela legislação processual, os quais incluem a completa descrição dos fatos, de modo a permitir que o sujeito passivo, na impugnação, exerça o direito ao contraditório e à ampla defesa.

ENQUADRAMENTO LEGAL GENÉRICO.

Não é caso de nulidade de lançamento a existência de enquadramento legal genérico, quando os demais elementos e demonstrativos permitem a compreensão da exigência formulada.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício na forma prevista na legislação.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de produção de provas adicionais quando a solicitação é apresentada em desacordo com o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre a preclusão do direito de apresentar novas provas após a impugnação.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diliggência, quando tal solicitação versar sobre demanda de caráter genérico apresentada com o propósito de deslocar para a Fazenda Pública a responsabilidade pela produção de conjunto probatório cujo encargo compete ao próprio requerente.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A perícia é cabível nas situações em que a averiguação de fatos depende de conhecimentos especializados, sendo desnecessária, portanto, quando tais fatos podem ser comprovados documentalmente, mediante a apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

FALTA DE RECOLHIMENTO E DE DECLARAÇÃO.

A falta de recolhimento, cumulada com a ausência de declaração do crédito tributário, impõe ao Fisco o dever de previamente constituir-ló por meio do lançamento de ofício, com a aplicação da penalidade cabível.

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. BASE DE CÁLCULO.

Reputa-se válido o lançamento quando a base de cálculo do tributo devido é obtida a partir do confronto entre os valores declarados em DCTF e os valores constantes da escrituração da empresa como tributo a recolher, mormente quando a alegação de

incidência de CSRF sobre valores não pagos é desacompanhada de documentação comprobatória que lhe dê suporte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

FALTA DE RECOLHIMENTO E DE DECLARAÇÃO.

A falta de recolhimento, cumulada com a ausência de declaração do crédito tributário, impõe ao Fisco o dever de previamente constituí-lo por meio do lançamento de ofício, com a aplicação da penalidade cabível.

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. BASE DE CÁLCULO.

Reputa-se válido o lançamento quando a base de cálculo do tributo devido é obtida a partir do confronto entre os valores declarados em DCTF e os valores constantes da escrituração da empresa como tributo a recolher, mormente quando a alegação de incidência de CSRF sobre valores não pagos é desacompanhada de documentação comprobatória que lhe dê suporte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. BASE DE CÁLCULO. FALTA DE RECOLHIMENTO E DE DECLARAÇÃO.

A falta de recolhimento, cumulada com a ausência de declaração do crédito tributário, impõe ao Fisco o dever de previamente constituí-lo por meio do lançamento de ofício, com a aplicação da penalidade cabível.

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. BASE DE CÁLCULO.

Reputa-se válido o lançamento quando a base de cálculo do tributo devido é obtida a partir do confronto entre os valores declarados em DCTF e os valores constantes da escrituração da empresa como tributo a recolher, mormente quando a alegação de incidência de CSRF sobre valores não pagos é desacompanhada de documentação comprobatória que lhe dê suporte.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido."

Após o protocolo do Recurso Voluntário, os autos foram distribuídos, pautados e declinados à 1.^a Seção de julgamento por conter tributo daquela competência.

Contudo, em fls. 4009 há despacho de conselheiro a respeito da competência dos tributos, oportunidade em que solicitou que os autos fossem apartados e os devidos processos julgados com seus devidos tributos nas sessões competentes.

A ilustre Ex-Presidente deste Conselho, em fls. 4011, permitiu o apartamento dos autos, que foi prontamente realizado conforme pode ser verificado nas fls. 4016 e 4021.

Novamente, mas somente com os tributos de competência desta 3.^a Seção de Julgamento, os autos foram pautados para julgamento.

Esta Turma de julgamento votou por converter o julgamento em diligência, conforme fls. 4022, nos seguintes moldes:

“Em algumas situações, os pagamentos/declarações em DCTF foram realizados em meses posteriores ao do registro contábil, com possível impacto nos saldos mensais até a ocasião do seu efetivo pagamento/declaração em DCTF ou estorno/baixa.

Nesse contexto, vota-se pela conversão do presente processo em diligência, para que:

1 a autoridade de origem verifique o processo de n.º 10166.720781/201184 e equacione a análise com os possíveis impactos daquele processo no presente processo;

2 examine os DARFs acostados aos presentes autos (impugnação e recurso voluntário) e identifique se estes correspondem aos valores lançados no presente auto de infração, e, sendo o caso, realize os ajustes necessários.

Após, a autoridade de origem deve produzir seu relatório, o contribuinte deve ter ciência deste relatório, com a possibilidade de manifestação.

Cumprida a diligência, retornem os autos a este Conselho para julgamento.”

Em seguida, a fiscalização apresentou seu relatório em fls. 4041 e o contribuinte sua manifestação em fls. 4062.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os precedentes, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria de competência desta 3.^a Seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Superada em sessão de julgamento, por maioria de votos, a proposta de nulidade do auto de infração, apresenta-se o voto de mérito.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 4041, resultado da Resolução proferida por esta Turma, ficou evidente que a alegação do contribuinte tem validade, pois a própria fiscalização admite que existem provas de que houve pagamentos posteriores aos registros das provisões:

“2 – A título de ajustes necessários, de acordo com as análises constantes do item “2.3” do presente Relatório, o valor de 6.818,27, referente às CSRF (CSLL = 1.466,29 / PIS = 953,09 / Cofins = 4.398,88), deve ser excluído do montante do tributo apurado pela fiscalização no mês de fevereiro de 2008.”

O mero registro de valores de provisões para pagamentos, cujas respectivas retenções na fonte foram contabilizadas nas contas do Passivo, não enseja a falta de recolhimento.

É muito comum provisionar custos, o que não é causa da certeza de sua ocorrência. Fiscal lançou somente com base na planilha interna de Contribuições Sociais Retidas na Fonte - CSRF do contribuinte, que é elaborada pelo regime de competência. A DCTF, por ser elaborada no regime de caixa, acaba não considerando as provisões. Dessa forma, não tem como a fiscalização considerar que houve falta de recolhimento de tributo retido na fonte somente com base em planilha do contribuinte.

O fato gerador não foi comprovado pela fiscalização, que deveria ter analisado o balanço e demonstração dos resultados - DRE para demonstrar que o contribuinte pagou “x” valor para determinado fornecedor e deixou de recolher “y” na fonte referente àquela operação.

Em algumas situações, os pagamentos/declarações em DCTF foram realizados em meses posteriores ao do registro contábil, com possível impacto nos saldos mensais até a ocasião do seu efetivo pagamento/declaração em DCTF ou estorno/baixa e esta alegação foi comprovada.

Em nenhum momento a fiscalização considerou a perícia contábil apresentada pelo contribuinte e continuou à reputar como necessária a comprovação total de que, em todos os períodos, houve pagamento posterior.

Esse é um verdadeiro caso de inversão do ônus da prova, pois a fiscalização incidiu ao contribuinte um ônus que é seu desde o início, o ônus de apresentar a certeza e iliquidez dos valores que pretende cobrar.

No caso, a fiscalização deveria ter comprovado a falta de recolhimento, como é feito de costume.

Em fls. 3931 e 3962 o contribuinte apresentou perícia contábil, assim como solicitou a conexão com o processo administrativo fiscal de n.º 10166.720781/2011-84, por ser resultado da mesma fiscalização.

O mencionado processo, que trata de IRRF já foi julgado e trata, realmente, da mesma fiscalização.

O resultado consubstanciado no Acórdão de n.º 2201-002.978 e no voto vencedor, de autoria do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, atual Presidente deste Conselho, colocou em evidência a ausência da ocorrência do Fato Gerador e a iliquidez do lançamento, com relação à base de cálculo, conforme reproduzido a seguir:

"Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Redator Designado

Em que pese o costumeiro acerto do ilustre Conselheiro Relator, ouso, com a máxima vénia discordar da decisão, embora partilhe dos mesmos fundamentos fáticos por ele apontados.

Como bem relatado, trata-se de lançamento tributário decorrente da diferença verificada, pela Autoridade Autuante, na conta contábil “obrigações de IRRF a pagar” (“IRRF s/ Folha de Pagamento a Recolher” (210301001) e “IRRF Diversos a Recolher” (210301002)) e o valor reportado pelo Contribuinte nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), DACON, DIRF e DIPJ”.

Tal lançamento, sem dúvida de monta quanto aos documentos que deveriam ser analisados, foi realizado sem o devido embasamento documental, consoante se observa nas folhas de nº 19 e 20 do e-processo , que contém cópia do Auto de Infração lavrado. Nelas há a seguinte afirmação da Autoridade Fiscal:

"Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas diferenças a recolher entre os valores escriturados na conta obrigações de IRRF a pagar e os valores informados nas DCTF, conforme acima descritos" Ainda apoiados no excelente relatório constante do voto vencido, constatamos que o presente lançamento foi encaminhado por esta Turma deste Conselho, por duas vezes, para diligência a fim de que se esclarecesse o lançamento, em razão dos documentos acostados pela Recorrente na impugnação e outras elucidações necessárias .

Na primeira diligência, embora tenha sido determinado por este Colegiado que outro Auditor Fiscal se pronunciasse, foi dito, pela Autoridade Notificante ao cumprir a diligência, que nada havia a ser retificado no lançamento, embora o Contribuinte tenha apresentado em resposta à nova intimação, planilha que, juntamente com arquivos digitais constantes de DVDRom, justificavam, no ver do Recorrente, as diferenças que geraram o lançamento.

Como bem aponta o Conselheiro Relator, ao examinar o resultado da Diligência, esta Turma novamente não se viu apta a realizar o julgamento, convertendo-o novamente em diligência, para que se elucidasse definitivamente os pontos apontados como nebulosos.

O Relatório traz o resultado da segunda diligência, que abaixo reproduzimos no ponto que nos é fulcral:

Devido ao tamanho de parte dos arquivos apresentados, incompatíveis com os limites para anexação ao e-processo, mesmo depois de compactados (máximo de 150 M para arquivos não pagináveis), os conteúdos dos DVDs: DVD 2 – Documentos Comprobatórios (1.273.792 KB compactado); e DVD 4: Notas Fiscais 2007, 2008 e 2009 (910.016 KB compactado) tiveram que ser juntados ao e-processo separadamente, em vários anexos, de maneira que não extrapolassem aos limites máximos do sistema. Assim, os arquivos constantes dos 05 DVDs foram anexados conforme abaixo:

(...)

Ao se analisar os valores apurados pela fiscalização, percebe-se que o Auditor-fiscal confrontou os saldos finais mensais, registrados na contabilidade, referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF, com os valores declarados em DCTF das mesmas retenções (conforme Termo de Constatação

Fiscal e Anexos, fls. 90 a 140). Assim, valores de retenções registrados em um determinado mês, e que somente foram pagos e declarados em DCTF ou baixados/estornados, em períodos posteriores, tendem a gerar débitos a pagar na autuação em todos os meses em que impactaram os saldos mensais das contas contábeis.

Percebe-se que ocorreu tal situação no presente processo. A empresa registrou valores significativos de provisões para pagamentos de participação em Lucros e Resultados, de Juros sobre o Capital Próprio, entre outros, cujas respectivas retenções na fonte foram contabilizadas nas contas do Passivo referentes a IRRF a recolher. Em algumas situações, os pagamentos/declarações em DCTF foram realizados em meses posteriores ao do registro contábil, tendo impactado os saldos mensais até a ocasião do seu efetivo pagamento/declaração em DCTF ou estorno/baixa. Segue tabela, com algumas dessas situações, a título de exemplo:

(...)

Verifica-se, ao analisar as informações da tabela acima, que os registros de R\$ 110.149,09 e R\$ 232,17, referentes a provisões para pagamentos de lucros e resultados, na conta: 210301001 IRRF S/FOLHA DE PAGTO A REC. contabilizados na data de 29/06/2007, foram pagos em 10/09/2007, e declarados na DCTF do mês de agosto/2007. Esses valores impactaram os saldos mensais nos meses de junho, julho e agosto, até sua efetiva declaração em DCTF e pagamento (o pagamento foi registrado na contabilidade em 11/09/2007, no valor de R\$ 233.290,33, pois envolvia outros recolhimentos). Ou seja, o pagamento realizado em 10/09/2007, declarado na DCTF de ago/2007 e referente a provisão contabilizada em 29/06/2007, não deveria ter gerado débitos a pagar no auto de infração em questão.

Situação similar ocorreu com os valores registrados na contabilidade, referentes à soma do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre folha de salários, do mês de abril/2009. O imposto retido, contabilizado e declarado na DCTF do mês de abril de 2009 somente foi pago em 13/07/2009. Como o registro do pagamento, na contabilidade, ocorreu na data de 09/07/2009, esse valor impactou os saldos de maio e junho, gerando, equivocadamente, débitos a pagar no lançamento de ofício em discussão.

As comparações acima tiveram como parâmetros os registros na conta contábil: 210301001 IRRF S/FOLHA DE PAGTO A REC., anos de 2007 e 2009, cujos lançamentos constam das planilhas em “excel”, gravadas no DVD 5, pastas: “Documentos 2007” e “Documentos 2009”, juntadas ao processo às fls. 3.595.

Os pagamentos com DARF’s foram confirmados conforme “Extrato Completo do Contribuinte”, gerado dos sistemas da RFB e juntado ao processo às fls. 3.596 a 3.640. Já os débitos declarados em DCTF, referentes ao IRRF cód. 0561 (rendimentos do trabalho assalariado) dos meses de ago/2007 e abr/2009 foram extraídos do sistema DCTF da RFB conforme telas às fls. 3.641 e 3.642.

CONCLUSÃO

Primeiramente, cabe reforçar que, para os períodos de 01/2006 e 06/2006, a empresa não contestou a autuação. Para os demais períodos que foram objeto do auto de infração, o perito do contribuinte concluiu que os lançamento foram indevidos.

Da análise da documentação apresentada pela Recorrente, conclui-se que parte do alegado pela empresa é procedente.

Houve casos de provisões – registradas equivocadamente em contas do Passivo que impactaram os saldos mensais das contas contábeis, gerando equívocos na apuração fiscal, que utilizou como base os saldos mensais finais das contas de IRRF em comparação com os mesmos valores declarados em DCTF.

Os registros contabilizados, nas contas do passivo, que foram pagos ou baixados em meses posteriores à sua contabilização, impactaram os saldos mensais dos períodos, impactando, da mesma forma, o auto de infração." (destaques nossos)

Da leitura atenta do pronunciamento fiscal produzido em resposta à resolução desta Turma, confere-se de maneira cabal o reconhecimento do equívoco quanto à apuração fiscal.

São dizeres da Autoridade Fiscal: "Os registros contabilizados, nas contas do passivo, que foram pagos ou baixados em meses posteriores à sua contabilização, impactaram os saldos mensais dos períodos, impactando, da mesma forma, o auto de infração".

Tal fato não passou despercebido pelo ínclito Conselheiro Relator.

Reproduzo, uma vez mais, suas sensatas considerações:

Mesmo tendo constatado equívocos na apuração do imposto a pagar, a Autoridade fiscal se limitou a dar dois exemplos de valores que não deveriam ter gerado débito no presente Auto de Infração. Confira:

(...)

Assim, verificada em procedimento de diligência fiscal a existência de equívocos na apuração do tributo, compete à Autoridade fiscal eliminar, em sua inteireza, o montante do tributo indevido, e não apenas mencionar, a título exemplificativo, alguns poucos valores que não seriam devidos.

É por isso que nas duas diligências propostas no julgamento deste processo a Autoridade julgadora solicitou uma manifestação conclusiva da Fiscalização acerca da correção ou não da exigência fiscal.

Nesse contexto, penso que a melhor solução a ser dada ao caso concreto é converter novamente o julgamento em diligência a fim de que a Fiscalização:

(...) "Esse é o cerne da divergência de opinião entre este Conselheiro e o ínsigne Relator: não há que se falar em nova diligência. Como relatado, tal oportunidade já foi, por duas vezes, ofertada ao Fisco.

Novamente, como bem por ele apontado: "para que o crédito tributário possa ser exigido é preciso que a Autoridade lançadora determine a sua certeza e liquidez, sem o que não será possível exigir o seu pagamento" A determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável, ou seja o cálculo do tributo devido, é requisito do lançamento tributário segundo o artigo 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."

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de

incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte. Porém, desde a impugnação do lançamento que novos documentos que permitem a quantificação da base de cálculo são carreados aos autos.

Instada a comprovar os fatos modificativos do lançamento por meio das diligências requeridas, a Recorrente soube, ao menos parcialmente, se desvencilhar do ônus, transferido ao Fisco o dever da quantificação correta.

Tal fato não ocorreu.

Pior, mesmo reconhecendo como acima demonstrado a comprovação da alteração da base de cálculo do tributo devido, a Autoridade Lançadora se queda inerte quanto à retificação da base imponível, como se dela não fosse a obrigação.

Forçoso reconhecer o vício no procedimento do lançamento tributário. Como ato administrativo que é, o auto de infração não pode ser irregular. Celso A Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 29^a ed., p.478), assim comenta sobre a irregularidade dos atos administrativos:

"Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos" Verificando a irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da autotutela. Nesse sentido, a Lei 9.784, de 1999, é clara ao determinar que:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração."

(grifos nossos)

Observa-se que a Lei que regula o processo administrativo federal cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa a legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, 14^a ed, p. 234), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento "o ato administrativo pelo qual qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado".

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito,: a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvia:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por eivado de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta.

Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, viciam o conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário.

A lição de Paulo de Barros Carvalho corrobora a afirmação.

Assevera o Professor Emérito (Curso de Direito Tributário, 14^a ed., p. 415):

"O ato administrativo de lançamento será declarado nulo de pleno direito, se o motivo nele inscrito a ocorrência do fato jurídico tributário, por exemplo inexistiu.

Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente é nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e bens.

Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa viceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são 'ex tunc', retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são 'ex nunc', começando a contar do ato que declara a nulidade" Continua o doutrinador "(...) não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei" (grifamos)

Após distinguir os erros de fato (aqueles que o vício ocorrem dentro da própria norma), dos de direito (nos quais os defeitos são detectáveis entre normas

distintas, no caso entre a norma geral e abstrata prescritora da obrigação tributária e a individual e concreta instituidora do lançamento), asseverando que erros de direito são sempre ensejadores de atos administrativos viciados de maneira absoluta, Paulo de Barros (Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, 6^a ed., p. 285), exemplifica o erro na determinação da base de cálculo como erro de direito em razão da dissonância entre o consequente da norma individual e concreto (elemento quantitativo) e o enunciado do consequente da regra matriz de incidência.

Por todo o exposto, ao analisarmos o caso concreto, observamos que o Fisco quando do lançamento tributário, adotou base imponível diversa da devidamente calculada, e que nas duas diligências posteriores não a corrigiu. Posteriormente, explicitamente a Administração Tributária reconhece a alegação da Recorrente que aponta a diferença de valor, sem contudo reduzi-la.

Assim, constamos a incorreção do cálculo do tributo devido, ofensa a literalidade do artigo 142 do CTN, ensejando vício material do lançamento.

Por via de consequência, voto por dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento tributário por vício material.

Assinado digitalmente Carlos Henrique de Oliveira.”

O processo administrativo fiscal de n.º 10166.720781/2011-84, ao contrário do que afirmou a fiscalização, possui tributos que obtiveram a mesma fiscalização inicial, a mesma autuação e possuem bases de cálculo muito semelhantes, sobre as quais a mesma lógica pode ser aplicada.

O resultado consubstanciado no Acórdão de n.º 2201002.978 e no voto vencedor, colocou em evidência os vícios materiais constantes no lançamento, pontos importantes que influenciam diretamente na análise do presente processo.

A mesma solução foi adotada no Acórdão n.º 1302-005.843, que tratou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em processo apartado deste para julgamento na 1.^a Seção deste Conselho, após Resolução desta Turma de julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO QUANTO À MATÉRIA TRIBUTÁVEL E FATO GERADOR. NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Viola, ao mesmo tempo, o art. 142 do CTN e o art. 10º do Decreto nº 70.235, de 1972, e está eivado de nulidade, o lançamento fiscal que contém equívoco quanto à matéria tributável e à identificação do fato gerador.”

Da forma como foi lavrado, o auto de infração deixou de cumprir, ao mesmo tempo, o art. 142 do CTN e o art. 10º do Decreto nº 70.235/72 e não deve prosperar, de forma

integral, pois o auto de infração foi fundamentado em premissa que se revelou improcedente durante o trâmite dos autos.

Por consequência, a improcedência da premissa do lançamento de ofício impede que, em sede de julgamento, seja formada novo fundamento para a manutenção das cobranças, razão pela qual o julgamento deve considerar que o ônus da prova é da fiscalização e que, sob a premissa de que o mero registro de valores de provisões para pagamentos não enseja a falta de recolhimento das contribuições, não há no lançamento nenhuma prova, sequer, da falta de recolhimento dos tributos.

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Redator.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, exponho na sequência o entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Voluntário, bem como a manifestação, pós diligência, no que diz respeito ao que cinge a controvérsia enfrentada, quer seja: **diferenças apuradas pela Fiscalização entre os valores “provisionados” na contabilidade, a título de CSRF (especificamente COFINS/PIS a recolher, nos códigos 5960/5979) registrados equivocadamente em contas do Passivo (no que tange ao aspecto temporal dos fatos), em comparação com os mesmos valores declarados em DCTF, relativamente aos anos calendário de 2006 a 2009**, assim trazendo a cronologia dos fatos relevantes para o deslinde da decisão.

Vê-se que o cerne da lide envolve a matéria que se consubstancia nas razões que motivou o recurso voluntário, e que gira em torno do devido cotejo entre valores escriturados na contabilidade, referente às retenções na fonte e a norma à qual o mesmo se inclui, quer seja o que dispõe os artigos 30 à 35 da Lei nº 10.833/2001.

De pronto, oportuno destacar que o referido processo retornou a esta turma 3201, hoje sob outra formação, após solicitação de diligência, que na ocasião, por unanimidade, entendeu ser o meio necessário, sobretudo na certeza de que a lide poderia ser resolvida no simples confronto dos valores retidos na fonte que comporiam os DARFs acostado aos presentes autos (impugnação e recurso voluntário), referente aos pagamentos/declarações em DCTF, que foram realizados em meses posteriores ao do registro contábil (provisões), o que resultaria na identificação dos valores lançados, alvo dos Autos de Infração de fls. 37 e 54.

Contudo levando em consideração que os valores a título de retenção das contribuições que seriam posteriormente retidas e recolhidas para pagamentos futuros, foram provisionados, de certo comportariam outros cotejos para melhor instruir tal conciliação, tais como: comprovantes do efetivo pagamento aos fornecedores e prestadores de serviços, com amparo em documento fiscal.

Como agravante a equivocada prática adotada pelo contribuinte, frisa-se a prática de provisionar tais valores, que dê certo causaria prejuízos, especialmente, em momentos de diligências fiscais, pois demandaria um *compliance* (mapeamento de riscos), sendo necessário um dossiê para cada DARF recolhido, com seus respectivos lastros com tais valores provisionados, estornados/baixados na ocasião do seu efetivo pagamento/declaração em DCTF.

Sem falar a existência de débitos apurados de forma múltipla, uma vez que as CSRF não recolhidas, por vezes constaram em meses subsequentes até o efetivo pagamento do fornecedor. (fl. 3347 - trecho abaixo reproduzido)

Pela demonstração explicativa retro exposta, demonstra-se invariavelmente, que sob a ótica da Fiscalização, no mínimo haverá débitos apurados de forma múltipla, pois as CSRF ainda não recolhidas (porque ainda não devidas), constarão em todos os meses subsequentes até o efetivo pagamento do fornecedor, quando serão declarados em DCTF, o que configura a multi-tributação de um mesmo fato gerador!

Dante disso, comprova-se que, caso se tenha acordado com o fornecedor, vários períodos de vencimentos para pagamento, e em razão da contabilidade estar registrada (corretamente) pelo regime de competência, pela forma de apuração adotada pela fiscalização, haverá multiplicidade de débitos a serem declarados em DCTF, originados de um mesmo fato contábil, dando origem à cobrança indevida por parte da Autoridade Fiscal, de valores que sequer são devidos, demonstrando a forma simplista e absurda de apuração levada a efeito pelo Fiscal.

Nesse passo, é imperioso antes de prosseguir, trazer para este voto vencedor, alguns conceitos e definições extraídos das normas e pronunciamentos contábeis. Vejamos:

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS => O lançamento contábil é o registro do fato contábil, que são aqueles que provocam mudanças no patrimônio da empresa. Assim, um lançamento contábil ou escrituração contábil é um reconhecimento de um ativo, passivo, receita ou despesa de uma empresa em determinado período de tempo. Certo que todo fato que origina um lançamento contábil deve estar suportado em documentação hábil e idônea.

PROVISÃO => é um passivo de prazo ou de valor incertos. Provisões são estimativas realizadas em relação a valores que provavelmente serão perdidos no futuro, porém, há incertezas em relação ao montante ou a data em que a perda se efetivará.

PASSIVO => é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

O que diz o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no CPC 25*:

Provisão 14.

Uma provisão deve ser reconhecida quando:

(a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

(b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e

(c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304 CPC 25 rev%2019.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2019.pdf)

Destes singelos conceitos/definições, é possível constatar que equívocos são cometidos por alguns intérpretes das normas contábeis brasileira, essencialmente no que tange a contabilização de uma provisão, criando uma confusão com o próprio conceito de um mero lançamento contábil, ou seja, não fazendo distinção entre os dois. No caso da lide em questão, registrar gastos futuros que virão como forma de provisionar as retenções na fonte, que tem sua prática de lançamento contábil própria, que não é a técnica inerente de uma provisão, pois não se trata de estimativas, sobretudo em relação a contribuições que tem como fato gerador o pagamento, diferentemente do que ocorre com o IRRF que pode incidir no pagamento ou no simples lançamento contábil do serviço, ou seja o que ocorrer primeiro.

A escrituração contábil é uma forma de representar a realidade. Assim como um escritor ou um pintor, ele deve ser capaz de perceber a realidade com seus sentidos e com sua razão, assim o adequado lançamento contábil para refletir as retenções na fonte perpassa em reconhecer um passivo circulante (lançamento a crédito), a partir do registro da nota fiscal, que tendo tal obrigação balizada pelo efetivo pagamento, culmina no devido recolhimento das contribuições, realizando a baixa contábil (lançamento a débito do passivo contra banco).

Tal construção conceitual também é corroborada pela fiscalização, cita-se fl. 4049 do relatório de diligência fiscal:

A conta contábil "2103001007-COFINS/PIS/CSLL RETIDOS A REC.", conforme o próprio nome indica, deveria conter somente as CSRF efetivamente retidas por ocasião dos pagamentos aos prestadores de serviços.

Conforme esclarecido no Acórdão de Impugnação (fls. 3301/3314) as CSRF a recolher somente devem ser escrituradas quando do efetivo pagamento e retenção correspondente, não sendo possível o provisionamento, uma vez que não representam despesas.

Dianete todo o exposto, com o devido respeito ao voto do ilustre relator, no qual tenho profundo respeito, pela larga experiência no assento deste colegiado, consequentemente no trato de questões complexas, discordo quanto ao racional exposto em seu voto, mormente concluindo por anular o lançamento por vício material, em prejuízo de que o fato gerador não foi comprovado pela fiscalização.

Ora, o Direito Tributário e a Contabilidade são ciências que estão intimamente ligadas, visto que é indispensável o conhecimento das suas rotinas, devendo obedecer, além da legislação tributária, os princípios fundamentais de contabilidade. A intersecção destas atividades completa o sistema tributário nacional e a gestão tributária das empresas de todos os portes e ramos de atividade.

De certo que a prudência restou vencida, no momento em que o contribuinte elegeu a forma errada de efetuar os lançamentos contábeis, passando a trilhar um caminho tortuoso ao eleger o provisionamento de tais custos tributários, pois careceria de um *compliance* a depurar a causa e certeza de sua ocorrência. Como trilhar tal conformidade? Simples, com evidências e rastreabilidade, via critérios no momento da escrituração, dos valores que compuseram os DARFs recolhidos. Ou o contribuinte não tinha noção de que iria ter dificuldades em promover o adequado confronto entre o que buscou demonstrar em planilhas internas, dado a incompatibilidade entre os regimes de competência, que buscou registrar via provisões x regime de caixa, via DCTF?

Tal cenário comprometeu a comparação entre as datas dos lançamentos a crédito na conta contábil "2103001007- COFINS/PIS/CSLL RETIDOS A REC." e as datas dos comprovantes dos efetivos pagamentos aos fornecedores/prestadores de serviços, agravado pela falta de documentos fiscais, comprovantes de pagamentos aos fornecedores/prestadores de serviços) necessários à comprovação das alegações do sujeito passivo, certo que tais comprovantes são essenciais, uma vez que a data do pagamento (que coincide com a da retenção) determina o período de apuração e o prazo para o recolhimento das CSRF, o que culminou na conclusão de que o contribuinte não logrou comprovar suas alegações em sua totalidade (fl 4050 do Relatório de Diligência).

Com todas as vêrias, aventar que o fato gerador não foi comprovado pela fiscalização, o que acarretaria na irregularidade do ato administrativo, que estar-se-ia diante de verdadeiro caso de inversão do ônus da prova, pois a fiscalização incumbiu ao contribuinte um ônus que é seu desde o início, sendo que a autoridade fiscal, diligentemente buscou averiguar a documentação contábil e fiscal da empresa Impugnante, é por via transversa pactuar para que tal prática adotada pela recorrente, seja refletida e disseminada por outros contribuintes, dificultando e comprometendo a função e os objetivos da Fazenda Nacional, sob a égide do regramento do sistema tributário, que de certo perpassa por critérios contábeis aceitos.

Não se esta a macular o que dispõe o art. 142 do CTN, tão quanto a presunção relativa, ocorre que estamos diante de uma prática onde o fato presuntivo, leva a uma obrigação desproporcional ao que de fato foi declarado/recolhido e que a autoridade fiscal empreendeu esforços para aferir a devida base de cálculo simétrica para as retenções da CSRF. Portanto, não há o que se falar em ilegalidade ou vício profundo, que comprometa visceralmente o ato administrativo, dado que o motivo nele inscrito, quer seja a ocorrência do fato tributário, existiu!

Contudo, este colegiado em decisão vencedora, buscou trilhar o que dispõe o art. 55 da Lei nº 9.784, de 1999, que é claro ao determinar:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração."

Entendeu o colegiado por maioria vencedora, que não poderiam os autos manterem-se irrepreensíveis na sua conduta, sendo o ato portador de defeito sanável em sua base imponível, visto que do resultado da conciliação realizada pela autoridade fiscal, não restaram apenas divergências em prol da Fazenda! É inequívoco que houveram pagamentos, retenções e recolhimentos via DARFs informados em DCTFs, o que implica no provimento parcial do que fora alvo da impugnação e manifestação da ora recorrente. Contrário senso, à luz da teoria da

proibição do *bis in idem*, no melhor ideário subjacente a diversos preceitos do texto constitucional e do ordenamento tributário nacional, seria invocar tal instituto.

Por tais razões, a decisão que foi privilegiada por esta turma, em sua maioria, é aquela que reverte parcialmente os autos no que restou comprovado a reversão das provisões, dado que os registros contabilizados, nas contas do passivo, que foram efetivamente pagos ou baixados em meses posteriores à sua contabilização, declarados em DCTFs, impactaram os saldos mensais dos períodos, atingindo, da mesma forma, o auto de infração. Ou seja, valores que não deveriam gerar débitos a pagar no auto de infração mantido pela autoridade fiscal em retorno de diligência.

Conclusão

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, no sentido de deduzir o valor do débito dos períodos de apuração, relativos aos anos calendários de 2006 a 2009, devidamente comprovados.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa