



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.728968/2011-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.428 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de março de 2024
Recorrente JOSE CELSO GONTIJO ENGENHARIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/08/2007, 30/09/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

O auto de infração que contém todos os elementos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que é lavrado por autoridade competente, e do qual é dada ciência ao sujeito passivo e oportunizada a apresentação de defesa, cumpre os requisitos legais de validade.

No caso concreto, nos autos de infração constam expostos, de forma clara, os fatos, o procedimento e as conclusões da fiscalização, além da fundamentação legal das exigências fiscais neles contidas, de modo que não se vislumbra qualquer nulidade no procedimento.

PIS/COFINS. DIFERENÇA ENTRE VALOR CONTABILIZADO E VALOR DECLARADO EM DCTF. COMPROVAÇÃO.

A exigência fiscal decorrente da constatação de diferença entre o valor dos tributos a recolher escriturados na contabilidade do sujeito passivo e o valor declarado em DCTF deve ser afastada quando no âmbito do processo administrativo fiscal restar demonstrado que os valores lançados nas contas de tributos a recolher foram efetivamente recolhidos.

No caso dos autos, conquanto a diferença inicialmente apurada pela fiscalização entre o valor contabilizado nas contas PIS e COFINS a recolher, nos períodos de apuração 08 e 09/2007, e o valor declarado nas DCTFs desses períodos, os documentos apresentados pelo sujeito passivo demonstram que as diferenças referem-se a valores devidos em períodos anteriores que só vieram a ser contabilizados e recolhidos nos períodos analisados e que, portanto, não foram incluídos nas DCTFs de 08 e 09/2007, e a valores de contribuições retidas na fonte, que não foram não descontados pela fiscalização na verificação do valor contábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os argumentos de caráter preliminar, que suscitam a nulidade dos autos de infração, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário para modificar a decisão recorrida e afastar a exigência

dos créditos tributários da contribuição para o PIS e para o COFINS nos períodos de apuração de 08/2007 e 09/2007.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da manifestação de inconformidade, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF):

Contra a contribuinte JOSE CELSO GONTIJO ENGENHARIA S/A, em epígrafe, foram lavrados **autos de infração**, com exigência de Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (**COFINS**), no valor de **R\$ 1.567.364,32, fls. 017**; e Contribuição para o **PIS**, no valor de **R\$ 351.777,92, fls. 008**, relativos a fatos geradores ocorridos **nos anos calendários 2006 a 2010**.

Nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, calculados até a data de elaboração do lançamento.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL:

Reporto-me à descrição dos fatos do Auto de Infração (AI), fls. 010, no qual a fiscalização detalha todo o procedimento adotado durante os trabalhos de auditoria, que, ao final, resultou no presente lançamento.

A fiscalização possuiu como escopo a verificação entre os valores declarados ao Fisco e os valores constantes da escrituração contábil e fiscal.

Intimada a contribuinte apresentou sua escrituração contábil e fiscal em meio magnético.

Após análise, a fiscalização notificou a contribuinte sobre divergências encontradas - Quadros Demonstrativos - Anexo "D" - entre valores escriturados e os valores contidos em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), sendo concedido prazo para a contribuinte confirmar ou não os valores.

Em 17/11/2011, no prazo de prorrogações concedidas pelo Fisco, a contribuinte enviou demonstrativos impressos com as justificativas para as divergências apuradas entre o escriturado para o informado nas DCTF relativo as contribuições objeto da autuação, dos anos 2006 a 2010.

Destarte, lançadas de ofício as diferenças apuradas em consonância com os Quadros Demonstrativos que integram o AI.

Foram objeto das autuações:

1 - PIS Faturamento - Incidência Cumulativa - Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago; e

2 - COFINS - Incidência Cumulativa - Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago.

II. DA IMPUGNAÇÃO:

Cientificada dos autos de infração em 20/12/2011, fls. 0717, a contribuinte apresentou sua impugnação em 18/01/2012, fls. 0722/0743.

II.1 Nulidades na autuação:

Inicia sua exposição afirmando que a impugnação é tempestiva e apresentando resumo dos fatos.

A impugnante destaca que apresentou justificativas pormenorizadas sobre divergências apuradas, fls. 0341/0508, conforme solicitado pela fiscalização, e não houve apresentação de qualquer manifestação da autoridade fiscal sobre erros, imprecisão, insuficiência dessas justificativas, tendo a fiscalização limitado-se a informar, genericamente, que foram lançados de ofício divergências de acordo com quadros elaborados.

Afirma, inclusive, que teve o cuidado de detalhar as justificativas por anexos, explicando cada uma, uma por uma, divergência apontada, indicando os pagamentos que foram efetuados.

Aduz que supostas diferenças entre DCTF e escrituração contábil não se constituem em fatos geradores do tributo.

A fiscalização ignorou pagamentos efetuados.

A documentação já apresentada demonstra que: 1) em relação a alguns fatos geradores o valor pago foi superior ao da própria divergência apontada, porquanto foi considerado pela Autoridade Fiscal apenas o Diário e a DCTF; 2) em outros, a autoridade fiscal desconsiderou o patrimônio de afetação; 3) os valores referentes à organização Upper que não foram incluídos no arquivo Sinco (escrituração contábil), mas foram considerados na entrega da DCTF e pagamento do tributo; 4) os débitos do ano-calendário de 2010 referentes ao PIS/Pasep e à COFINS foram pagos por meio do parcelamento de fls. 0508/0522.

A fiscalização ignora o Princípio da Verdade Material, pois não demonstra, não fundamenta os motivos da rejeição das justificativas apresentadas.

Apresenta decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que estariam de acordo com sua alegação.

Destaca que seria legítimo o lançamento de ofício das supostas divergências apuradas pela fiscalização se não tivesse apresentado livros e escriturações contábeis, e explicitado, de forma pormenorizada, a inexistência de cada uma das divergências, o que não é o caso.

A presente autuação está amparada em premissa equivocada, no sentido de que o simples fato do valor do "Diário" ser superior ao declarado em DCTF conduziria em recolhimento a menor do tributo, o que não é verdade.

A título de exemplo, no que diz respeito ao PIS/PASEP do mês de dezembro de 2006, se for comparado o Diário, no qual constou o valor de R\$ 38.640,03 e com a DCTF, com valor de R\$ 38.101,62, foi apurada e tributada com aplicação de juros e multa a divergência de R\$ 538,41, sem observar que o valor recolhido em DARF foi superior ao Diário e a DCTF, qual seja, R\$ 43.250,69. (fl. 281). O mesmo pode ser dito em relação a COFINS, que em relação a novembro de 2006 o valor pago e o escriturado são idênticos (R\$ 203.277,64) e superiores ao declarado R\$ 203.062,13. (fl. 281)

Outro claro equívoco são os erros de apuração do montante do tributo devido, pois a fiscalização ignorou argumentos trazidos às fls. 393 e seguintes, no sentido de que as divergências entre o Diário (escrituração contábil) e a DCTF dizem respeito a receitas tributadas nos termos do Regime Especial de Tributação (RET), em razão da opção pelo patrimônio de afetação, de modo que embora escriturados no mesmo Diário, foram tributados em outro código. (Doe. 3 e 4)

Esses erros são prova cabal que a fiscalização não teve o mínimo cuidado na lavratura do lançamento.

Portanto, pelos motivos expostos, solicita cancelamento da autuação.

II.2 Decadência:

Quanto à decadência, em síntese, afirma que efetuou recolhimentos e que deve ser aplicada a regra decadencial prevista no § 4º, do art. 150, do CTN, atingindo os lançamentos referentes aos meses de maio a novembro do ano-calendário de 2006, pois a ciência da autuação ocorreu em 20/12/2011.

II.3 Da inexistência de divergências:

A impugnante renova seus argumentos de que não há divergências, pois, como apontado pela fiscalização, quando solicitado, já recolheu os tributos exigidos.

II.4 Valores não declarados e pagos:

A Impugnante afirma que se for realizada a correta avaliação da composição elaborada, examinando-se em conjunto os valores escriturados, declarados e pagos, é possível a conclusão de inexistência de divergência entre o que foi escriturado e o que foi pago.

II.5 Patrimônio de Afetação:

A Impugnante afirma que é empresa do ramo de construção civil e incorporações imobiliárias e como tal, em relação a alguns empreendimentos optou por aderir ao **Regime Especial de Tributação (RET)**, instituído pela Lei nº 10.931/2004, o qual confere benefícios fiscais para as empresas incorporadoras e/ou construtoras.

Aduz que **por esse regime de tributação as receitas derivadas do patrimônio de afetação são tributadas de forma unificada**, ou seja, o recolhimento dos tributos e contribuições de cada empreendimento (**IRPJ, CSLL, PIS e COFINS**) serão **recolhidos de forma conjunta**, calculados sobre a receita auferida em cada mês, a partir da opção.

Por essa legislação para **cada incorporação submetida ao RET a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 6% (seis por cento) das receitas mensais recebidas (2,57% de COFINS; 0,56% de o PIS/PASEP; 1,89% de IRPJ; e 0,98% de CSLL).**

Como a inscrição do patrimônio afetado é procedida pela RFB em CNPJ secundário, o recolhimento unificado dos tributos decorrentes de empreendimento submetido ao RET deverá ser efetuado em um CNPJ vinculado ao da Matriz e sob o **código 4095**.

Apresenta decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que estariam de acordo com sua alegação.

Destaca que seria legítimo o lançamento de ofício das supostas divergências apuradas pela fiscalização se não tivesse apresentado livros e escriturações contábeis, e explicitado, de forma pormenorizada, a inexistência de cada uma das divergências, o que não é o caso.

Daí as diferenças apuradas entre a escrituração contábil e a DCTF e os pagamentos identificados pela autoridade fiscal, pois o PIS e a COFINS incidentes sobre os rendimentos do patrimônio de afetação são inseridos na DCTF e pagos em DARF em código próprio, e por isso são diferentes do PIS e da COFINS recolhidos em outras atividades da Impugnante.

Assim, **embora sujeitos a um regime de tributação específico, a fim de facilitar a demonstração no balanço da empresa e cálculo dos tributos que incidem sobre o resultado, a ora Impugnante registrou em sua escrituração contábil os pagamentos do RET de forma rateada, considerando os percentuais indicados acima.**

Em razão desse rateio, efetuado exclusivamente para o controle do balanço, surgiram as divergências ora atacadas, pois **o fisco utilizou-se dessa soma para a apuração das supostas divergências entre os valores escriturados e o valor pago, sem perceber que parte dos valores considerados na soma do PIS e da COFINS diário dizem respeito a valores declarados e pagos no RET.**

In casu, o Fisco somou o valor escriturado do PIS e da COFINS decorrentes do patrimônio de afetação com a escrituração do PIS e da COFINS pagos em razão de outros rendimentos da empresa, sem separar quais seriam decorrentes do regime especial e quais seriam decorrentes de receitas de outros empreendimentos, e considerou esse todo como "Diário".

No entanto, na DCTF que foi comparada com o Diário, os valores relativos ao PIS e COFINS do RET foram informados em campo próprio, conforme determina o artigo 6º, § 3º, da IN RFB nº 1.110/2010, não tendo sido, entretanto, considerados na comparação apresentada pelo Fisco.

Nesse contexto, no intuito de viabilizar a compreensão da controvérsia, a Impugnante traz, mais uma vez, documentos que comprovam que parte dos valores que constam no "Diário" e que deram origem às pretensas divergências, foram efetivamente declarados e pagos, mas no RET.

Nessa esteira, quanto às divergências do PIS e de COFINS, deve ser considerada a existência de receitas provenientes do patrimônio de afetação nos meses de fevereiro, março, junho, julho, agosto, setembro, e outubro de 2010.

Portanto, não subsistem as divergências lançadas de ofício, as quais foram regularmente escrituradas na contabilidade da empresa, mas em regime diferenciado de tributação. Com efeito, se a Autoridade Fiscal tivesse examinado os registros contábeis do Contribuinte, teria constatado a origem e destinação dos recursos, evitando a presente autuação.

II. 5 Do Parcelamento:

A impugnante afirma que parcelou e está adimplente em relação a valores lançados.

Dessa forma, **as divergências apuradas quanto ao PIS nos meses de setembro, outubro e novembro de 2010, bem como em relação à COFINS nos meses de junho, setembro, e outubro de 2010, apuradas pelo anexo "D" não podem subsistir, porquanto o pagamento está sendo efetuado, e a exigibilidade do crédito tributário está suspensa, nos termos do art. 151, IV, do CTN, conforme a documentação anexa (Doe. 3 e 4).**

II.6 Da organização UPPER:

Nesse ponto **reafirma que há pagamentos que demonstram seu adimplemento e no que diz respeito aos valores decorrentes da tributação da organização UPPER, embora as receitas dela recorrentes o tenham sido incluídas na DCTF, e por**

consequente, nos DARF's pagos, não constaram na escrituração contábil apresentada em atendimento ao termos de intimação fiscal 001, mas foram encaminhadas separadamente em 31/10/2010.

No entanto, a fiscalização não examinou tais documentos quando da autuação. Vale mencionar que valores referentes à organização UPPER interferem na apuração das divergências dos meses de **fevereiro, março, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2010.**

Impõe-se, dessa forma, que os valores da organização UPPER sejam considerados para o fim a que se propõe, qual seja, o de afastar as pretensas divergências apuradas.

II.7 Reconhecimento de valores incontroversos:

A impugnante confessa valores lançados e solicita sua apuração, para pagamento, requerendo o desmembramento desses valores para a formação de autos apartados quanto a parte não contestada, conforme previsto no art. 21, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, fls. 01207.

II.5 Inaplicabilidade da multa e seu caráter confiscatório:

Alega que a multa aplicada, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 possui caráter indiscutivelmente confiscatório.

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da impugnação (acórdão nº **03-81.577**, às fls. 1217/1232), a **2ª Turma da DRJ/BSB**, por unanimidade de votos, julgou-a **PROCEDENTE EM PARTE**, a fim de manter, tão-somente, as exigências referentes aos períodos de apuração de 08/2007 e 09/2007, excluindo-se as exigências referentes aos demais períodos. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, a existência de recolhimentos faz com que a contagem do prazo decadencial seja a determinada no Art. 150, § 4º, do CTN.

ANÁLISE SOBRE CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. DIVERSIDADE.

As receitas, custos e despesas próprios da incorporação sujeita a tributação no regime especial de tributação (RET) não deverão ser computados na apuração das bases de cálculo dos tributos e contribuições devidos pela incorporadora em virtude de suas outras atividades empresariais, inclusive incorporações não afetadas.

Assim equivocado o procedimento fiscal que soma os valores escriturados de PIS e Cofins decorrentes do patrimônio de afetação com a escrituração de PIS e Cofins decorrentes das demais atividades, sujeitas à exigência cumulativa, da empresa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em relação ao reconhecimento de valores incontroversos, de que trata o item II.7 do relatório da decisão de piso, vale a menção ao que foi consignado pelo ilustre relator da decisão recorrida, *in verbis*:

Antes de mais nada, cabe destacar que a impugnante confessou parcialmente e solicitou o pagamento de valores relativos à competência 08/2010, para os dois tributos em questão.

Nesse sentido, a autoridade preparadora emitiu o devido Termo de Transferência de Crédito Tributário, fls. 01207, transferindo o crédito para o processo 10166.721285/2012-29, extinto pelo pagamento.

A Portaria 341/2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), possui regra para esse caso.

"Art. 26. O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do processo."

Consequente, como o pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário, Art. 156, CTN, e como esse pagamento foi feito sem ressalva, ocorreu a desistência parcial do processo, em relação a esses valores lançados e pagos.

[grifo nosso]

Cumprе mencionar que a decisão recorrida reconheceu a decadência do direito da Fazenda Nacional lançar eventuais diferenças da contribuição para o PIS e da COFINS referentes à competência 11/2006, dado que, pela aplicação da regra estatuída no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), decorreram mais de cinco entre a ocorrência do fato gerador (30/11/2006) e a ciência do lançamento ao contribuinte (20/12/2011, conforme histórico de postagem às fls. 717).

Acerca do argumento de que a fiscalização teria identificado divergências entre os valores pagos e escriturados por não ter separado os valores da contribuição para o PIS e da COFINS apurados no regime cumulativo (sobre o faturamento) daqueles apurados no Regime Especial de Tributação (sobre o patrimônio de afetação), o colegiado a quo concluiu assistir razão à impugnante. Em razão disso, decidiu que deveriam ser excluídos os valores lançados nas competências em que isso ocorreu, concluindo que seriam exigíveis apenas os valores lançados nas competências 08/2007 e 09/2007.

Cientificado dessa decisão, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 1238/1246), no qual, sob um único tópico (“DOS MOTIVOS PARA REFORMA DA DECISÃO”), pugna que:

- o auto de infração está eivado de gravíssimos vícios, os quais implicam, inevitavelmente, sua nulidade;
- as divergências levantadas pela fiscalização foram devidamente explicadas;
- as declarações não fazem nascer a obrigação tributária;
- o lançamento se fundamentou exclusivamente nas divergências entre a DCTF e o Diário;
- o lançamento deve ser cancelado, por deficiência de fundamentação;
- valores da escrituração contábil da “organização Upper” não foram considerados pela fiscalização;
- o auto viola o princípio da verdade material, por ignorar a justificativas prestadas pelo contribuinte;
- caberia à autoridade fiscal solicitar esclarecimentos adicionais acaso entendesse que as informações prestadas pelo contribuinte não eram suficientes para esclarecer eventuais diferenças entre os valores constantes na escrituração e os valores declarados em DCTF;
- no Acórdão da DRJ não há qualquer consideração sobre os valores pagos por DARF serem satisfatórios para a quitação dos débitos nos exercícios subsistentes.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

3. Das razões de recurso

A partir da leitura do relatório deste acórdão, é possível concluir que, após a decisão do colegiado a quo, a controvérsia que ainda persiste nestes autos refere-se à pertinência ou não da exigência fiscal da contribuição para o PIS e da COFINS nos períodos de apuração 08 e 09/2007. De acordo com o auto de infração, os valores exigidos decorrem de divergências entre o que consta na escrituração fiscal da Recorrente e o que foi declarado (DCTF) e pago pela Recorrente. Passamos então à análise dos pontos suscitados em Recurso.

3.1. Preliminar - Da nulidade do auto de infração

Em seu Recurso, como já adiantado no relatório acima, a Recorrente apresenta vários argumentos que, em suma, têm o intuito de demonstrar a nulidade dos autos de infração objeto deste processo. Assevera que as provas apresentadas não foram consideradas pela fiscalização; que o lançamento se fundamentou exclusivamente nas divergências entre a DCTF e o Diário e, portanto, carece de fundamentação; que houve afronta ao princípio da verdade material e que as declarações não fazem nascer a obrigação tributária.

Nesse diapasão, a Recorrente reclama que logo após ter prestado informações à fiscalização (16/11/2011), sobreveio o encerramento do procedimento fiscal (16/12/2011), sem que lhe fosse oportunizado qualquer esclarecimento. Em seu entendimento, *“caberia a Autoridade Fiscal, no mínimo, solicitar esclarecimentos, ou até mesmo aprofundar as investigações, no intuito de constatar, com segurança se as divergências entre o que foi declarado na DCTF e o que constou nos livros diário da empresa efetivamente conduziu no recolhimento a menor das Contribuições retidas na fonte de COFINS e PIS/Pasep”* (fls, 1242).

Começando por esse argumento, como bem salientou o colegiado a quo, a fase que culmina na lavratura de um auto de infração é chamada procedimento administrativo fiscal. Nessa fase, não há ainda processo fiscal em sentido estrito. Trata-se de uma etapa de investigação, em que o agente fiscal recolhe informações, averigua a ocorrência da infração ou do fato jurídico tributário, junta provas e identifica os possíveis sujeitos passivos. Desse trabalho de fiscalização pode ou não resultar uma exigência fiscal. Como não há ainda uma exigência, o contraditório fica diferido. É, portanto, uma fase de caráter eminentemente inquisitorial.

Nesse diapasão não há assim a obrigatoriedade da fiscalização solicitar outras informações, se, a partir das que dispõe, conclui que já possui elementos suficientes para realizar a autuação. Além disso, não há norma que determine um prazo mínimo entre o recebimento das informações e a conclusão do trabalho de fiscalização. Em geral, o que existem são prazos máximos para a conclusão dos procedimentos fiscais.

Necessário assim diferenciar o procedimento fiscal do processo fiscal. Neste é que se discute a validade daquele e, por conseguinte, da exigência fiscal dele decorrente. Ao sujeito passivo, após a devida ciência da exigência, é garantido o direito de, respeitado o prazo legal, resistir a ela, por meio de uma impugnação. E uma vez resistida a pretensão, surge a lide e com ela se inicia o processo fiscal propriamente dito.

Não obstante essas considerações, *in casu*, observa-se que até mesmo dentro do procedimento administrativo foi dada a oportunidade para que a Recorrente esclarecesse as divergências apontadas pela fiscalização, o que indica a improcedência do argumento em contrário. A fiscalização, antes da autuação, deu ciência do início do procedimento fiscal ao contribuinte (TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL às fls. 23/24), inclusive já solicitando que este apresentasse documentos. Posteriormente, solicitou novos documentos (TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 0001 às fls. 27). Em seguida, informou à Recorrente as divergências apuradas e abriu prazo para que as esclarecesse (TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL nº 0001 às fls. 270/271).

Assim, não me parece assistir também razão ao argumento de que “*lançamento se fundamentou exclusivamente nas divergências entre a DCTF e o Diário, sem levar em conta os demais elementos constantes nos autos*” (fls. 1241), já que a fiscalização apurou divergências, levou-as ao conhecimento do sujeito e passivo e somente após efetuado a lavratura do auto.

Ademais, no caso concreto, em que pese a Recorrente reclame que os documentos por ela apresentados não foram considerados pela fiscalização, não é essa a conclusão que se tira dos autos. Basta comparar as divergências apontadas no “anexo D” do TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL nº 0001 com o que foi lançado nos autos de infração para concluir que, após os esclarecimentos do sujeito passivo, algumas das competências, para as quais inicialmente havia a constatação de divergência, não foram incluídas na autuação, o que denota que os esclarecimentos do contribuinte foram sim levados em consideração.

Sobre a alegação de que “*a Autoridade Fiscal desconsiderou o próprio recolhimento do tributo efetuado em DARF, que foi apresentada de forma organizada pela empresa, além de ter juntado tais comprovantes às fls. 838/1191*” (fls. 1242), é necessário destacar que tais documentos só foram juntados ao processo em sede de impugnação, portanto, depois de finalizado o trabalho da fiscalização.

Acerca da afirmação de que “*as declarações não fazem nascer a obrigação tributária, competindo ao Fisco averiguar, com precisão, a efetiva ocorrência do fato gerador*”, é necessário salientar que a DCTF é instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito (art. 5º, § 1º, do Decreto Lei nº 2.124/84 c/c art. 16 da Lei nº 9.779/99). Ademais, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, convém destacar o enunciado nº 436 da Súmula do e. STJ:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco

Assim, por tudo que fora exposto, sou levado à conclusão de que a autuação não incorreu em afronta ao princípio da verdade material, já que os eventos processuais relatados acima dão conta de que os fatos trazidos ao processo pelo sujeito passivo não foram ignorados pela fiscalização, conquanto seja totalmente legítima eventual discordância fundamentada em relação às conclusões a que chegou a fiscalização ao analisar as provas apresentadas.

Por fim, também por isso, não se pode dizer que a autuação, carece de fundamentação, já que a nela encontram-se expostos os fatos, o procedimento e a conclusões da fiscalização de forma clara, além da fundamentação legal das exigências fiscais. Ademais, os autos de infração contêm todos os demais requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, tendo sido lavrados por autoridade competente, bem como ao sujeito passivo foi dada ciência da autuação e a oportunidade de apresentar sua defesa, não se vislumbrando assim nenhuma das hipóteses de nulidade do art. 59 do mencionado Decreto.

3.2. Do mérito

3.2.1 Dos valores referentes à “organização Upper”

A Recorrente alega que, também nos períodos em que a exigência fiscal não foi afastada, valores referentes à “organização Upper” não foram considerados.

Argumento envolvendo esses valores também foi apresentado em primeira instância, no que o colegiado a quo concluiu:

Nesse ponto a impugnante afirma, em síntese, que há pagamentos que demonstram seu adimplemento e no que diz respeito aos valores decorrentes da tributação da organização UPPER, embora as receitas dela recorrentes o tenham sido incluídas na DCTF, e por conseguinte, nos DARF's pagos, não constaram na escrituração contábil apresentada.

Quanto aos pagamentos, já esclarecemos acima.

Quanto as DCTF e DARF da organização estarem incluídas e não estarem escrituradas isso acarretaria um valor menor a dever no cotejo entre DCTF e escrituração, ou seja, não haveria débito.

Portanto, equivocado o argumento.

Com razão a câmara baixa. Se as divergências apuradas pela fiscalização foram justamente levando em consideração a diferença entre o valor contabilizado (a maior) e o valor declarado (a menor), ao não se considerar determinado valor da escrituração, estar-se-ia apurando uma diferença menor entre tributo contabilizado e o tributo declarado e não o contrário.

Ademais, como já salientado, da decisão recorrida remanesceram as exigências em relação às competências 08/2007 e 09/2007, enquanto que em sua impugnação a ora Recorrente afirmou o seguinte:

No entanto, o Fiscal não examinou tais documentos quando da autuação. Vale mencionar que valores referentes à organização UPPER **interferem na apuração das divergências dos meses de fevereiro, março, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2010.**

Parece, então, haver um equívoco no argumento trazido em Recurso, já que, além da Recorrente não demonstrar efetivamente como os valores referentes à “organização Upper” explicariam as divergências apuradas em 08/2007 e 09/2007, segundo a própria informação da Recorrente esses valores teriam influência em períodos de apuração diversos.

3.2.2. Das provas trazidas ao autos

Além do argumento tratado no item anterior, a Recorrente alega que “no acórdão da DRJ vemos que não há qualquer consideração sobre os valores pagos por DARF serem, em todos os exercícios subsistentes e acima discriminados, satisfatórios para a quitação dos débitos”. (fls. 1245)

Por exercícios subsistentes, entendo que a Recorrente esteja se referindo aos períodos de apuração 08 e 09/2007, cuja exigência fiscal remanesceu após a decisão do colegiado a quo. Sobre a valores pagos que a câmara baixa não teria considerado em sua decisão, ao que tudo indica, a Recorrente estaria se referindo aos documentos juntados à impugnação (às fls. 838/1197).

De fato, a câmara baixa manteve a exigência em relação aos períodos de apuração citados, mas não esclareceu expressamente quais suas conclusões em relação às provas trazidas aos autos, no que tange a essas competências.

A despeito disso, devo registrar que, compulsando esses e o demais documentos juntados ao processo, chego à conclusão de que assiste razão à Recorrente no que se refere à comprovação das diferenças apontadas pela fiscalização nos períodos de apuração 08 e 09/2007.

Primeiramente, conforme já mencionado neste acórdão, a exigência fiscal decorreu de diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado/pago pelo sujeito passivo. De acordo com o Anexo "D" ao Termo de Constatação nº 001, de 11.07.2011 (fls. 292/293), nas competências 08 e 09/2007 a fiscalização apurou as seguintes divergências entre os valores constantes em DCTF e os valores que constam na escrituração da Recorrente:

ANO CALENDÁRIO DE 2007

MÊS/ANO	Código	DARF	DACON Retido	DACON Pago	Diário	DCTF	Diário-DCTF Devido
AGOS.2007	8109	48.108,27	43.321,50	4.786,76	55.341,92	48.108,27	7.233,65
	2172	222.038,12	199.945,36	22.092,76	255.424,18	222.038,12	33.386,06
	Sub-total	270.146,39	243.266,86	26.879,52	310.766,10	270.146,39	40.619,71
SET.2007	8109	35.021,76	30.437,66	5.441,14	35.878,79	35.021,76	857,03
	2172	161.638,82	140.481,49	25.112,92	165.594,41	161.638,82	3.955,59
	Sub-total	196.660,58	170.919,15	30.554,06	201.473,20	196.660,58	4.812,62

O que se observa no excerto acima é que os valores de PIS (8109) e COFINS (2172) declarados em DCTF nos meses de ago/2007 e set/2007 correspondem exatamente aos valores pagos (DARF). Assim, não há divergência entre declaração e pagamento, havendo a necessidade apenas de se esclarecer a diferença entre o valor que a fiscalização apurou na escrituração e o valor em DCTF. Vejamos:

a) Agosto 2007**a.1) PIS (8109) – Diferença de R\$ 7.233,65 (R\$ 55.341,92 – R\$ 48.108,27)**

Nos documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0001, Letra "D " (PIS e COFINS), mais precisamente no ANEXO 001 (fls. 364/371), o sujeito passivo esclarece que a diferença de R\$ 7.233,65 decorre do registro, em agosto de 2007, de valores a recolher referentes aos períodos de apuração abril 2004, outubro e dezembro de 2006 e fevereiro de 2007 (fls. 365/366). Em seguida a Recorrente apresenta comprovantes de Recolhimento (fls. 367/371) referentes às essas competências (nos valores de: 1.592,50 / 4.610,66 / 716,33 / 314,16), que somados totalizam R\$ 7.233,65 e cujo pagamento ocorreu em 31/08 e 28/09, estando de acordo com os registros do livro razão às fls. 365.

Já nos excertos do livro razão às fls. 1080 (conta contábil “211104020012 - 03154 - PIS – Faturamento”), a Recorrente destaca apenas os lançamentos referentes à competência 08/2007, cujos valores somados totalizam R\$ 48.108,27. Em seguida junta comprovantes de pagamento correspondentes ao PA 08/2007, que também totalizam esse valor (fls. 1082/1084).

Somando-se esses pagamentos com os pagamentos referentes às competências anteriores, que foram registrados em 08/2007, chega-se a um recolhimento total no valor de R\$ 55.341,92, o qual confere com os valores lançados a crédito na conta PIS a Recolher em 08/2007.

Então ao que tudo indica, a Recorrente não informou os R\$ 7.233,65 na DCTF de 08/2007 por não fazerem parte do valor apurado para esta competência e a fiscalização não identificou os pagamentos correspondentes pelo mesmo motivo (ou seja, por se referirem a outros períodos de apuração).

a.2) COFINS (2172) – Diferença de R\$ 33.386,06 (R\$ 255.424,18 – R\$ 222.038,12)

A justificativa dada pela Recorrente para essa diferença alicerça-se em razões semelhantes às apontadas em relação ao PIS do PA 08/2007.

Nos documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0001, Letra "D " (PIS e COFINS), mais precisamente no ANEXO 002 (fls. 372/379), o sujeito passivo esclarece que a diferença de R\$ 33.386,06 decorre do registro, em agosto de 2007, de valores a recolher referentes aos períodos de apuração abril 2004, outubro e dezembro de 2006 e fevereiro de 2007 (fls. 373/375). Em seguida a Recorrente apresenta comprovantes de Recolhimento (fls. 376/379) referentes às essas competências (nos valores de: 21.279,96 / 1.449,94 / 3.306,16 / 7.350,00), que somados totalizam R\$ 33.386,06 e cujo pagamento ocorreu em 31/08 e 28/09, estando de acordo com os registro do livro razão às fls. 373.

Já nos excertos do livro razão às fls. 854 (conta contábil “211104020001 - 03143 - COFINS a recolher”), a Recorrente destaca os lançamentos referentes à competência 08/2007,

cujos valores somados totalizam R\$ 222.038,12¹. Em seguida junta comprovantes de pagamentos correspondentes ao PA 08/2007, que também totalizam esse valor (fls. 855/858).

Somando-se esses pagamentos com os pagamentos referentes às competências anteriores, que foram registrados em 08/2007, chega-se a um recolhimento total no valor de R\$ 255.424,18, o qual confere com os valores lançados a crédito na conta COFINS a Recolher em 08/2007.

Então ao que tudo indica, a Recorrente não informou os R\$ 33.386,06 na DCTF de 08/2007 por não fazerem parte do valor apurado para esta competência e a fiscalização não identificou os pagamentos correspondentes pelo mesmo motivo (ou seja, por se referirem a outros períodos de apuração).

Por fim, vale ressaltar que, embora a fiscalização tenha apontado no Anexo "D" ao Termo de Constatação nº 001, de 11.07.2011 (fls. 292/293) as seguintes divergências:

	Diário	DCTF/DARF	Diferença
PIS	55.341,92	48.108,27	7.233,65
COFINS	255.424,18	222.038,12	33.386,06

Nos autos de infração (fls. 04 e 13), para essa mesma competência, foram apontadas as seguintes diferenças:

	Valor Devido	Val.Recol/Decl.	Valor a Recolher
PIS	4.339,71	0,00	4.339,71
COFINS	20.029,43	0,00	20.029,43

Porém, não há nos autos nenhuma explicação para existência de valores divergentes, sobretudo quantos ao valores declarados e recolhidos, que no AI foram informados como sendo R\$ 0,00. Não obstante, parece-me que, pelo fato da diferença levada aos autos de infração serem menores do que as inicialmente apuradas, ao ser esclarecer estes também se está esclarecendo aquelas.

b) Setembro 2007

b.1) PIS (8109) – Diferença de R\$ 857,03 (R\$ 35.878,79 – R\$ 35.021,76)

Nos documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0001, Letra "D " (PIS e COFINS), mais precisamente no ANEXO 003 (fls. 381/383), o sujeito passivo esclarece que a diferença de R\$ 857,03 decorre de uma compensação de PIS referente à NF 530, não informada na DCTF.

Já nos excertos do livro razão às fls. 1085 (conta contábil “211104020012 - 03154 - PIS – Faturamento”), constam lançamentos a crédito de PIS a recolher na competência 09/2007

¹ Nesses excertos, a Recorrente relacionou novamente o pagamento no valor de R\$ 7.350,00 (fls. 857), referente ao PA 02/2007, e por esta razão o valor informado ao final do demonstrativo foi de R\$ 229.388,12 e não R\$ 222.038,12.

no valor total de R\$ 35.878,79 e compensação referente à nota fiscal nº 530, lançada a débito, no valor de R\$ 857,03. Em seguida (fls. 1087/1089), constam comprovantes de pagamentos correspondentes ao PA 09/2007, que totalizam R\$ 35.021,76, que corresponde à diferença entre os valores apurados e a compensação registrada.

Na sequência, consta cópia da nota fiscal nº 0530 (fls. 1092), na qual há destaque da retenção de PIS no valor de R\$ 857,03.

Então, ao que tudo indica, na coluna “Diário” do Anexo “D” ao Termo de Constatação nº 001, a fiscalização considerou os valores lançados a crédito na conta contábil “211104020012 - 03154 - PIS – Faturamento”, no mês 09/2007, mas não considerou a compensação lançada a débito na mesma conta. Ademais, tendo em vista a compensação já deduzida na escrituração, o sujeito passivo apenas declarou em DCTF o valor líquido (descontada a compensação).

b.1) COFINS (2172) – Diferença de R\$ 3.955,59 (R\$ 165.594,41 – R\$ 161.638,82)

A justificativa dada pela Recorrente para tal diferença também decorrente de retenção de tributo na fonte no recebimento pelos serviços prestados a que se referem a nota fiscal nº 530.

Nos documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0001, Letra “D” (PIS e COFINS), mais precisamente no ANEXO 004 (fls. 384/386), o sujeito passivo esclarece que a diferença de R\$ 3.955,59 decorre de uma compensação de COFINS referente à NF 530, não informada na DCTF.

Nos excertos do livro razão às fls. 385 (conta “211104020001 - 03143 - COFINS a recolher”), constam lançamentos a crédito de COFINS a recolher, na competência 09/2007, no valor total de R\$ 165.594,41 e compensação referente à nota fiscal nº 530, lançada a débito, no valor de R\$ 3.955,59.

Às fls. 860 foi juntada cópia da nota fiscal nº 0530, na qual há destaque da retenção de COFINS no valor de R\$ 3.955,59.

Então ao que tudo indica, na coluna “Diário” do Anexo “D” ao Termo de Constatação nº 001, a fiscalização considerou os valores lançados a crédito na conta contábil “211104020001 - 03143 - COFINS a recolher” no mês 09/2007, mas não considerou a compensação lançada a débito na mesma conta. Ademais, tendo em vista a compensação já registrada na escrituração, o sujeito passivo apenas declarou em DCTF o valor líquido (descontada a compensação).

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar os argumentos de caráter preliminar, que suscitam a nulidade dos autos de infração, e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário

para modificar a decisão recorrida e afastar a exigência dos créditos tributários da contribuição para o PIS e para o COFINS nos períodos de apuração de 08/2007 e 09/2007.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato