



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10530.723087/2012-02</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.501 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	N. S. DA SILVA FRIGORÍFICO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Os recursos administrativos apresentados pela recorrente, demonstrando compreensão da descrição dos fatos contida na autuação e enfrentando as imputações que lhe são feitas, afastam a alegação de nulidade por cerceamento de defesa, não restando caracterizado óbice ao exercício do direito de defesa. Inexistindo qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Somente é justificável o deferimento de diligência cujo objeto não possa ser comprovado no corpo dos autos. De conseguinte, revela-se prescindível a diligência para apreciação de documentos contábeis e fiscais que poderiam ter sido juntados aos autos por ocasião da apresentação da impugnação.

MEMÓRIAS DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS FISCAIS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Memórias de Cálculo de Apuração da Cofins, desacompanhadas dos documentos fiscais que lhes dê sustentação, não são suficientes para quantificação da receita bruta tributável e das bases de cálculo dos supostos créditos a que faz o contribuinte.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 02-92.741, da 6ª Turma da DRJ/BHE:

Trata-se de Autos de Infração - AI relativos aos períodos de apuração 01/2009 a 06/2009 por meio dos quais se exigem contribuições do PIS e da Cofins, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Termo de Verificação Fiscal Por meio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 29/30 a Autoridade lançadora esclarece que:

- Em procedimento de revisão de Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIRPJ foi constatada, em relação à empresa fiscalizada, divergência entre valores declarados nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - DACON e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF. As DCTF tiveram seus valores zerados para o primeiro semestre do ano calendário de 2009.

- O contribuinte foi intimado em 28/03/2012 a apresentar fatos e documentos que pudessem justificar as divergências declaradas. Em 02/04/2012 pediu prorrogação de prazo para responder e em 18/04/2012 retificou os DACON e as DCTF fora da espontaneidade. Por isso mesmo foi autuado.

Impugnação da Autuada Cientificada dos lançamentos em 24/05/2012 a Autuada apresentou, em 22/06/2012, a impugnação de fls. 67/70, aduzindo, em síntese, que:

- Foi vítima da negligência profissional do contabilista, na época responsável pela elaboração dos DACON e das DCTF. Tal fato é tão irrefutável que, ao se fazer uma análise das competências de janeiro e fevereiro de 2009, constata-se algo impossível de ocorrer: as contribuições para esses meses são de valores iguais. O valor atribuído ao PIS nos meses de janeiro e fevereiro é igual a R\$ 18.742,80 para cada mês. Semelhante tratamento foi dado à COFINS, sendo os valores para os meses de janeiro e fevereiro o mesmo: R\$ 86.330,45.

- Além dessa anomalia contábil, resta esclarecer que nos DACON de janeiro e fevereiro/2009, erroneamente preenchidos em sua totalidade, deixou-se de contrapor os valores dos débitos aos créditos, em que pese lá constar ambos os valores.

- Para os meses de março a junho de 2009 não foi observada a repetição de valores de um mês para outro nos DACON. Entretanto, é necessário ressaltar que também não foi feito débitos e créditos lá lançados. Os valores autuados para esses meses referem-se somente aos valores dos débitos, sem o devido abatimento dos créditos.

- Está evidente que os DACON do primeiro semestre de 2009 possuem erros de preenchimento, independentemente da fidedignidade das informações lá lançadas, se comparadas aos seguintes registros: a) Livro de Entrada de Mercadorias; b) Livro de Saídas de Mercadorias; c) Livro de Apuração de ICMS; e d) Declaração e Apuração Mensal do ICMS -DMA, todos do período em questão.

- O valor do faturamento do período de janeiro a junho de 2009, constante do Livro de Mercadorias e do Livro de Apuração do ICMS diverge completamente do valor do faturamento lançado nos DACON desse período.

- O montante de base de cálculo do PIS para o período de janeiro a junho de 2009, apurado conforme os livros fiscais é no valor de R\$ 6.980.249,13, ao passo que o montante apresentado nos DACON é de R\$ 17.230.910,09, resultando numa diferença de - R\$ 10.250.660,96.

- O montante de base de cálculo da Cofins para o período de janeiro a junho de 2009, apurado conforme os livros fiscais é no valor de R\$ 6.651.569,34, embora o montante apresentado nos DACON seja de R\$ 6.120.313,25, gerando uma diferença de - R\$ 531.256,09.

- Diante das disparidades das bases de cálculo apuradas através dos livros fiscais e confrontadas com as que foram lançadas nos DACON, fica evidente a necessidade de uma revisão completa dos DACON com o propósito de se levantar o valor correto dessas contribuições.

Pedido - Requer a realização de diligência fiscal para que a Autoridade fiscalizadora possa examinar com mais propriedade as alegações feitas, mediante inspeção de livros e documentos contábeis, tendo em vista a complexidade que envolve a apuração das contribuições.

Aditamento Em 05/11/2013 a Interessada apresentou o “Aditamento à Impugnação” de fls. 226/232, sustentando, em síntese, que:

1. Pagamento. Fato novo. Prejuízo ao contribuinte. Ausência de previsão para julgamento. Lei nº 11.457, de 2007, art. 24.

- A defesa apresentada reconheceu a existência de divergência entre as informações dos DACON e das DCTF, estabelecendo o valor que deve ser recolhido. Apesar de não absorvido os efeitos da espontaneidade ao teor do conceito técnico, houve a retificação dos dados que fielmente retratam a apuração dos tributos devidos, conforme documentação adunada nos autos.

- Em decorrência do pagamento consistente na apuração dos tributos sobre todas as operações realizadas, colaciona-se cópia de todos os livros do período para evitar diligências que possam ocasionar demora no julgamento do feito.

- Não aplicado o disposto no § 1º do art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, a cobrança da parte não contestada, fica evidenciado prejuízo ao contribuinte, que se sujeita à correção do valor reconhecido como devido pela taxa Selic, quando já deveria ter sido instaurado processo em apenso para pagamento.

- O valor original apresentado na defesa em 22 de junho de 2012, de R\$ 39.365,91, representa hoje a quantia de R\$ 62.849,83 já recolhida, conforme guias DARF em anexo.

- A Lei nº 11.457, de 2007, estabelece, em seu art. 24, o prazo máximo de 360 dias para julgamento de processos administrativos, sendo assegurado constitucionalmente a duração razoável do processo. Não é possível, portanto, manter o contribuinte em situação em que a inércia para o julgamento lhe gere prejuízo, tendo em vista ter sido ultrapassado em 4 meses do prazo limite.

- É imperioso o julgamento imediato do processo, observando-se as diligências solicitadas, assegurando a ampla defesa administrativa e a correta apuração, conforme já demonstrado na defesa, extinguindo o processo com julgamento favorável ao contribuinte em face do pagamento já efetuado em favor da Fazenda Pública.

2. Arrolamento de bens e direitos. Incremento do patrimônio no curso do processo que já ultrapassa o prazo de 360 dias do art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007.

- O arrolamento de bens e direitos foi procedido em data posterior ao auto de infração, ou seja, agosto de 2013. Ocorre que o arrolamento de que trata o art. 1º da IN RFB nº 1.171, de 2011, estabelece no art. 2º que somente será procedido

quando exceder, simultaneamente, a trinta por cento do patrimônio conhecido e R\$ 2.000.000,00.

- O crédito tributário discutido é de R\$ 3.256.153,04 e a RFB, possuindo informação desatualizada acerca do patrimônio da empresa no valor R\$ 7.972.393,54, considerou que estavam preenchidos ambos os requisitos.

- Nada impede que o contribuinte traga informações atualizadas à RFB solicitando o cancelamento do arrolamento. O patrimônio imobilizado em 2013 faz com que sejam desatendidos os requisitos do art. 2º, I e II da IN RFB nº 1.171, de 2011.

- A defesa apresentada, bem como a impugnação ao arrolamento, ambas não foram apreciadas. Portanto, a determinação de anotação se revela prejudicial ao contribuinte, pois a teoria adotada para os efeitos dos registros com fundamento na Lei nº 9.532, de 1997 e na IN RFB nº 1.171, de 2011, não podem se distanciar efetivamente da finalidade da lei, ou seja, assegurar futura constrição patrimonial, sob pena de se estabelecer um desequilíbrio na ponderação de valor da norma jurídica.

- Se existe por parte da Administração Pública impossibilidade de cumprir os prazos fixados por Lei Federal para o julgamento de seus processos, não pode o Fisco transmitir ao contribuinte o ônus maior que seu encargo. Ademais, todas as informações necessárias ao completo julgamento se prestam adequadamente e, dentro de 360 dias, poderiam ter sido requeridas.

- Ora, reconhecendo que o débito do contribuinte é insignificante, bem como já estar quitado, conforme pagamento efetuado da divergência que foi reconhecida, não pode ser mantida as anotações indefinidamente.

- A empresa investiu com recursos próprios na ampliação de sua estrutura física, bem como na aquisição e instalação de equipamentos valor de R\$ 1.322.092,20. O valor do terreno e de edificações é de R\$ 8.366.000,00 e de máquinas e equipamentos, já observadas as depreciações, é de R\$ 8.234.000,00, perfazendo um total de R\$ 16.600.000,00, conforme laudo em anexo que possui todas as informações e fotos do imóvel.

- Conforme documentos contidos no processo da RFB, os veículos arrolados estão avaliados em R\$ 986.000,00. Desta forma o patrimônio total da empresa é de R\$ 17.940.092,20, correspondente a terreno, edificações, maquinário, equipamentos e veículos, observadas suas depreciações.

Requerimentos - Requer o recebimento do pagamento como fato novo, com a extinção da dívida, fundamentada na documentação adunada à defesa: a) quatro DARF referentes às competências de fevereiro, março, abril e maio de 2009 que comprovam o pagamento do PIS relativo a esses períodos de apuração; e b) quatro DARF referentes às competências de fevereiro, março, abril e maio de 2009 que comprovam o pagamento da Cofins relativa a esses períodos de apuração.

- Requer o julgamento do processo administrativo imediatamente, por ter extrapolado o disposto Lei nº 11.457, de 2007, art. 24 e CF, de 1988, art. 5, LXXVIII, que exige razoável duração do processo.

- Requer a extinção do processo de arrolamento de bens e direitos por não exceder 30% do seu patrimônio e ser o crédito superior a R\$ 2.000.000,00, simultaneamente.

Já tendo sido procedido o registro, pleiteia o seu cancelamento nos registros de imóvel e de veículos.

Provas - Requer o confronto dos números apresentados nos DACON, DCTF e DMA com os seguintes livros a esta anexados: a) livro de entrada de mercadorias referente ao período de janeiro a junho de 2009; b) livro de saída de mercadorias; e c) livro de apuração de ICMS referente ao período de janeiro a junho de 2009.

- Em que pese apresentados por meio digital, estão à disposição os livros físicos em caso de diligência desta DRJ, para que sejam encaminhados prontamente após solicitação a este Contribuinte.

- As notas fiscais de entradas e saídas de todo o período estão a disposição para julgamento do feito por meio eletrônico e/ou físico.

A 6ª Turma da DRJ/BHE, analisando as razões de defesa, não conheceu do pedido de cancelamento do arrolamento de bens e direitos e julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do voto do Relator, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2009 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação à matéria, ao período e aos tributos objeto da fiscalização.

DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A retificação de DCTF não produz efeitos quando tiver por objeto a alteração dos débitos de tributos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Somente é justificável o deferimento de diligência cujo objeto não possa ser comprovado no corpo dos autos. De conseguinte, revela-se prescindível a diligência para apreciação de documentos contábeis e fiscais que poderiam ter sido juntados aos autos por ocasião da apresentação da impugnação.

ARROLAMENTO DE BENS. APRECIAÇÃO POR ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens (Súmula Carf nº 109).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2009 CRÉDITO. PRETENSÃO DE UTILIZAÇÃO EM SEDE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. FACULDADE NÃO EXERCIDA EM MOMENTO OPORTUNO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se afigura razoável o contribuinte, em sede de contencioso administrativo fiscal, pretender a tomada de créditos da Cofins em relação a despesas que não foram objeto de glosa no lançamento e que o próprio contribuinte abdicou de utilizá-los, vale dizer, na hipótese em que foi o próprio contribuinte quem deu causa a não utilização dos créditos.

MEMÓRIAS DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS FISCAIS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Memórias de Cálculo de Apuração da Cofins, desacompanhadas dos documentos fiscais que lhes dê sustentação, não são suficientes para quantificação da receita bruta tributável e das bases de cálculo dos supostos créditos a que faz o contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2009 CRÉDITO. PRETENSÃO DE UTILIZAÇÃO EM SEDE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. FACULDADE NÃO EXERCIDA EM MOMENTO OPORTUNO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se afigura razoável o contribuinte, em sede de contencioso administrativo fiscal, pretender a tomada de créditos do PIS em relação a despesas que não foram objeto de glosa no lançamento e que o próprio contribuinte abdicou de utilizá-los, vale dizer, na hipótese em que foi o próprio contribuinte quem deu causa a não utilização dos créditos.

MEMÓRIAS DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS FISCAIS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Memórias de Cálculo de Apuração do PIS, desacompanhadas dos documentos fiscais que lhes dê sustentação, não são suficientes para quantificação da receita bruta tributável e das bases de cálculo dos supostos créditos a que faz o contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformada, a então impugnante apresentou recurso voluntário a este Conselho, reiterando as mesmas razões de defesa arguidas na impugnação, bem como a conversão do julgamento em diligência para intimação da sucessora a fim de assegurar-lhe o exercício do direito à ampla defesa, contraditório e devido processo legal, e também a diligência para aprofundar a análise e corroborar sua memória de cálculo ou a improcedência da autuação, com fulcro nas razões apresentados, extinguindo-se o crédito tributário.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

**Da admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

**Das alegações recursais**

Alega a recorrente em relação ao pedido de nulidade por erro na definição do sujeito passivo:

Conforme Escritura de Venda e Compra lavrada pelo Tabelião de Notas de Pirapora do Bom Jesus, no Livro 140, páginas 243 a 258, 1º traslado, em 28/07/2014, a Impugnante vendeu à JBS S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº. 02.916.265/0001-60, com sede à Av. Marginal Direita do Rio Tietê nº. 500, Bloco I, 3º andar, Vila Jaraguá, CEP 05.118-100 por R\$ 23.000.000,00 (vinte e três milhões de reais), o estabelecimento industrial localizado na Rodovia BA-046, km 6, Zona Rural, Amargosa-BA, registrado no Registro de Imóveis sob o nº. 7-M-1532, Livro 2-R, fls.

155-v, onde fora construído um Frigorífico, composto de todas as instalações industriais necessárias ao exercício da citada atividade, conforme Escritura com toda a descrição detalhada do imóvel.

Em 12/08/2014, a JBS S/A constituiu sua filial inscrita no CNPJ sob o nº.

02.916.265/0246-97, mediante a qual iniciou a exploração industrial no imóvel adquirido.

Em 02/03/2015, após encerradas as atividades operacionais, o alienante arquivou sua sétima alteração contratual, transformando-se em empresa individual e alterando seu endereço para o escritório onde permanece administrado seu passivo, situado à Praça Lourival Monte, s/n, sala 101, Centro, Amargosa, BA, CEP 45.300-000.

Dessa forma, clara a incidência do art. 133, do CTN, uma vez que adquirido da Recorrente o estabelecimento industrial com todas as benfeitorias necessárias à continuação da atividade econômica, o que efetivamente ocorreu, conforme comprovado pela constituição da filial.

Considerando que a pessoa jurídica adquirente continuou a exploração das atividades em nome próprio e que a pessoa jurídica alienante, após a entrega do imóvel, encerrou suas atividades operacionais, tendo permanecido em funcionamento em outro endereço, apenas para administração do seu passivo trabalhista e, agora, tributário, aplicase o inciso I, do referido artigo.



Assim, considerando que a pessoa jurídica alienante cessou a exploração da atividade industrial antes exercida no imóvel alienado, a pessoa jurídica adquirente responde integralmente pelos tributos constituídos mediante o presente auto de infração, inclusive, pelas multas moratórias e punitivas, nos termos da Súmula nº.

554 do Superior Tribunal de Justiça.

Desse modo, impõe-se a conversão do julgamento em diligência para imediata intimação da sucessora a fim de assegurar-lhe o exercício do direito à ampla defesa, contraditório e devido processo legal, inclusive, em esfera administrativa.

Uma vez constatados os requisitos da sucessão pelo art. 133, I, do CTN não se está diante de hipótese responsabilidade subsidiária ou solidária do sucessor, mas de responsabilidade integral, impondo-se a anulação do lançamento pelo erro na definição do sujeito passivo, sendo que a ilegitimidade de parte é matéria de ordem pública, podendo ser alegada e reconhecida a qualquer tempo.

Além disso, alega a recorrente em relação ao pedido de nulidade por erro na definição do fato gerador e base de cálculo e da obrigação em retificar a DCTF de ofício após início do procedimento fiscal:

Conforme consta do acórdão recorrido, o Recorrente sofreu procedimento de revisão de declaração de imposto de renda da pessoa jurídica – DIPJ, tendo sido constatadas divergências entre os valores da DACON e DCTF. De um lado, a DACON apresentou valores irrealistas, sem qualquer relação com as atividades efetivamente desenvolvidas pela Recorrente, de outro lado a DCTF foi apresentada com valores “zerados” para o primeiro semestre do ano calendário de 2009. Após intimação dirigida ao contribuinte em 28/03/2012, foram apresentadas retificações da DACON e DCTF. (...)

Não é possível concluir que, desconsiderada a DCTF retificadora, a qual lhe cabia retificar de ofício nos termos do art. 9º, §3º, da IN RFB 1.110/2010, o Autuante possa, simplesmente, valer-se das DACONs enviadas e preenchidas com erros de fato e, também, retificadas, para, abstendo-se dos atos necessários ao lançamento de ofício, tomar tais valores como devidos e lavrar um auto de infração completamente dissociado da verdade material.

A jurisprudência do CARF reconhece que a DACON é obrigação meramente informativa quanto aos termos da apuração das contribuições ao PIS e COFINS, não se prestando ao efeito de obter do sujeito passivo a confissão de débito suficiente, por exemplo, para ensejar a cobrança executiva, sendo essa a diferença fundamental entre a DACON e DCTF, que explica a necessidade de serem os saldos a pagar das contribuições declarados em DCTF.

Pensar de forma diversa representa, de fato, violação ao art. 150, I, da Constituição da República c/c art. 3º e 142 do Código Tributário Nacional, pois estar-se-ia convertendo a obrigação tributária ex lege em obrigação passível de

ser derivada dessa declaração de vontade dissociada da verdade material, cuja representação formal é a DACON retificada.

A Recorrente demonstrou em sua defesa diversas inconsistências, as quais, certamente, seriam vistas pelo Autuante se houvesse procedido de forma devida, intimando o sujeito passivo a apresentar seus livros contábeis, fiscais e extratos bancários para, da análise desses documentos, extrair as bases de cálculo das contribuições objeto de cobrança.

Note-se que a simples ocorrência de divergências entre declarações, estando a DCTF zerada, já deveria ser suficiente para ensejar uma fiscalização pormenorizada, a qual poderia confirmar as informações da DACON, bem como apresentar valores maiores ou menores.

Ora, se “a suposta negligência do profissional de contabilidade não pode servir de escusa à responsabilidade tributária da empresa que o contratou. Afinal, se a empresa escolhe mal o seu contador, deve arcar com o ônus da infeliz escolha”, também, é verdade que esta negligência profissional não pode servir de escusa à negligência da autoridade administrativa cuja atuação no âmbito do lançamento tributário deveria ser plenamente vinculada à lei, desconsiderando as declarações sem prova inequívoca da ocorrência dos fatos, para alcançar os fatos realmente ocorridos.

Em resposta a uma inconsistência na DACON apresentada em impugnação consistente no saldo a pagar igual nos meses de janeiro e fevereiro de 2009, a DRJ respondeu que “não é impossível que os valores devidos das contribuições sejam iguais em dois períodos diferentes, bastando, para isso, por exemplo, que as receitas tributáveis sejam idênticas e que não haja desconto de créditos nos períodos ou que as receitas. Com tal demonstração o que a Impugnante, ora Recorrente, pretendia era simplesmente evidenciar a existência de elementos que deveriam levar a autoridade administrativa à realização do lançamento nos termos do art. 142 do CTN, observando plenamente a vinculação à legalidade e investigando os fatos.

Aliás, tal ocorrência é completamente desnecessária, haja vista que, no âmbito do lançamento de ofício, as declarações transmitidas ao Fisco são indiferentes para determinar o dever de realizar o lançamento realizando ampla verificação das operações do sujeito passivo para apurar os tributos devidos em conformidade aos ditames legais.

Ao verificar que a DACON fora utilizada como único lastro para a lavratura do auto de infração, o acórdão recorrido afirmou, ainda, uma facultatividade quanto ao desconto de créditos das contribuições, corroborando a posição do autuante pela possibilidade de que tais créditos possam ter sido aproveitados em períodos posteriores.

Na hipótese dos autos não se pode falar que tenha havido qualquer “opção” por não utilizar os créditos fiscais, uma vez que a DACON original, utilizada como

lastro para o lançamento, continha informações completamente dissociadas da verdade material.

Essa declaração que não mereceria qualquer fé pela autoridade administrativa era, portanto, muito diversa de uma declaração de fato lastreada nos valores da operação do sujeito passivo em que, nota-se, à toda evidência, uma suposta opção pelo não aproveitamento dos créditos fiscais.

O acórdão recorrido concluiu, também, que as memórias de cálculo da apuração do PIS e COFINS não seriam suficientes para a quantificação da receita bruta tributável e bases de cálculos dos créditos, porque desacompanhadas dos documentos fiscais. Nesse particular, a Recorrente cumpriu seu ônus de forma suficiente, apresentando juntamente com a defesa os livros fiscais do ICMS. Ora, não seria razoável trazer aos autos milhares e milhares de documentos fiscais, ainda físicos, quando o início da prova acerca das divergências entre a real movimentação e a DACON foi apresentada pelos livros fiscais e foi requerida uma diligência para confirmá-los à vista das notas que permanecem com o contribuinte e à disposição do Fisco.

Por outro lado, as memórias de cálculos de fls. 74 a 79 encontram lastro nas DACONs retificadoras vistas às fls. 80 a 175. Muito embora partam dos livros fiscais de ICMS demonstram-se inequivocamente os valores referentes às vendas com CFOP 5101, 5102, 5910 e 6101 do período e que são bases de cálculo para os débitos das contribuições não-cumulativas.

Por outro lado, os créditos apresentam-se evidenciados pela descrição e indicação pormenorizada das operações de aquisições de insumos e serviços essenciais à atividade industrial do contribuinte, bem como da energia elétrica. Neste caso, também extraídas as bases dos livros de ICMS, todavia, aplicando-lhes as alíquotas cabíveis ao PIS e COFINS para apurar as referidas contribuições nos meses objeto de autuação.

O fato é que o sujeito passivo já quitou, conforme comprovado nos autos, os valores devidos, tendo permanecido a cobrança em questão em função de análise equivocada de sua impugnação pela Delegacia de Julgamento Fiscal, o que será devidamente corrigido quando do julgamento do presente recurso voluntário.

Nesse sentido, observe-se que o sujeito passivo postula que o julgamento seja convertido em diligência, para que “o sucessor seja chamado a participar do processo administrativo a fim de assegurar-lhe a ampla defesa, contraditório e o devido processo legal para insurgir-se quanto à constituição indevida do presente crédito tributário em esfera administrativa”.

Além disso, a recorrente pleiteia a realização de diligência fiscal para que a Autoridade fiscal possa examinar com mais propriedade os livros e documentos contábeis e informa que as notas fiscais de entrada e saída de todo o período estão a disposição por meio eletrônico e/ou físico.

No entanto, revela-se prescindível a diligência acerca do sucessor, bem como a diligência para apreciação de documentos contábeis e fiscais que poderiam ter sido juntados aos autos durante para o procedimento fiscal ou, no mais tardar, junto à impugnação.

Ademais, em momento processual já avançado, o pedido de diligência é descabido, devendo ser rechaçado de plano: diligência não serve para suprir prova documental que o próprio sujeito passivo deveria ter trazido aos autos em ocasião oportuna.

Portanto, não há “nulidade por erro na definição do sujeito passivo por sucessão empresarial”, pois o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais.

Além disso, não há “nulidade e ilegalidade do lançamento por erro na definição do fato gerador e base de cálculo e da obrigação em retificar a DCTF de ofício após início do procedimento fiscal, pois de acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 29/30, verifica-se que a Autoridade lançadora demonstrou que:

- Em procedimento de revisão de Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIRPJ foi constatada, em relação à empresa fiscalizada, divergência entre valores declarados nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - DACON e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF. As DCTF tiveram seus valores zerados para o primeiro semestre do ano calendário de 2009.
- O contribuinte foi intimado em 28/03/2012 a apresentar fatos e documentos que pudessem justificar as divergências declaradas. Em 02/04/2012 pediu prorrogação de prazo para responder e em 18/04/2012 retificou os DACON e as DCTF fora da espontaneidade. Por isso mesmo foi autuado.

Assim, os recursos administrativos apresentados pela recorrente, demonstrando compreensão da descrição dos fatos contida na autuação e enfrentando as imputações que lhe são feitas, afastam a alegação de nulidade por cerceamento de defesa, não restando caracterizado óbice ao exercício do direito de defesa. Inexistindo qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade.

Ademais, verifica-se que o tema tratado pela recorrente como preliminar de nulidade confunde-se com o mérito, sendo, pois, necessário adentrar os fatos que formam a conjuntura da lide para bem decidi-la.

Isso porque o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, conforme disposto no Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º, I.

Assim, tendo em vista que o procedimento fiscal se iniciou em 28 de março de 2012, mediante a recepção pelo contribuinte do primeiro ato de ofício praticado pela Autoridade competente (Termo de Intimação de fl. 31), e os tributos devidos não foram objeto de pagamento,

resta caracterizada a exclusão da espontaneidade da recorrente em relação à matéria, ao período e aos tributos objeto dos lançamentos, a teor do que dispõe o art. 7º, I, § 1º do Decreto 70.235, de 1972.

Nesse sentido, as normas da RFB relativas à DCTF sempre excluíram os efeitos de declarações retificadoras cujo objeto fosse a alteração de débitos em relação aos quais o sujeito passivo já tivesse sido intimado do início do procedimento fiscal, a exemplo da IN RFB nº 1110, de 24 de dezembro de 2010, vigente à época dos fatos, consoante análise do artigo 9º.

Portanto, verifica-se que as DCTF retificadoras transmitidas à RFB após o início do procedimento fiscal devem ser desconsideradas, porquanto apresentadas em desconformidade com a legislação supracitada.

Por outro lado, a recorrente reitera que os valores foram informados erroneamente nos DACON em decorrência da negligência profissional do seu contabilista, que era responsável pela elaboração. Tal fato seria irrefutável, pois nas competências de janeiro e fevereiro de 2009 as contribuições do PIS resultaram em valores iguais, o mesmo acontecendo com a Cofins, o que seria impossível de ocorrer.

No entanto, os DACONS apresentados originalmente revelam que realmente os valores apurados de PIS relativos aos meses de janeiro e fevereiro foram iguais (R\$ 18.742,80), da mesma forma que os valores apurados de COFINS para os mesmos períodos (R\$ 86.330,45).

Assim, como bem detalhado pela fiscalização “não é impossível que os valores devidos das contribuições sejam iguais em dois períodos diferentes, bastando, para isso, por exemplo, que as receitas tributáveis sejam idênticas e que não haja desconto de créditos nos períodos ou que as receitas tributáveis sejam idênticas e que os créditos descontados sejam equivalentes”.

Ademais, no caso concreto, verifica-se que a recorrente não descontou créditos nos meses de janeiro e fevereiro de 2009 e lançou nos respectivos DACON receitas tributáveis idênticas, o que implicou em valores iguais a pagar das duas contribuições, o que evidencia a possibilidade de ocorrência daquilo que a recorrente entende ser impossível.

Portanto, a suposta negligência do profissional de contabilidade não pode servir de escusa à responsabilidade tributária da empresa que o contratou. Afinal, se a empresa escolhe mal o seu contador, deve arcar com o ônus acerca da escolha.

Além disso, a recorrente reitera que nos DACON de janeiro e fevereiro de 2009 não foram contrapostos os valores dos débitos aos créditos, em que pese lá constar ambos os valores, o mesmo acontecendo nos meses de março a junho, ou seja, não teria havido o devido abatimento nos valores dos débitos lançados dos créditos apurados nos períodos.

No entanto, a legislação faculta ao contribuinte a tomada de créditos de PIS e Cofins em relação às despesas discriminadas no caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e o caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Dessa forma, efetuadas as despesas cabe ao contribuinte, caso seja de seu interesse, se apropriar dos créditos para descontá-los das contribuições devidas e, em caso de erro ou omissão na prestação das informações nas declarações pertinentes (DAFON / EFD-Contribuições), retificá-las antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Ou seja, embora a recorrente tenha apurado créditos de PIS e COFINS nos períodos de apuração janeiro a junho de 2009 (Ficha 06-A - Apuração dos Créditos - Aquisições no Mercado Interno - Regime Não-Cumulativo), escolheu não descontá-los nos respectivos meses (Ficha 13A - Créditos Descontados no Mês - Regime Não-Cumulativo).

Dessa forma, verifica-se que a recorrente abdicou da faculdade que a legislação lhe confere de descontar créditos em relação às despesas por ela efetuadas que geram créditos das duas contribuições, ou seja, mesmo sabendo da existência de valores apurados a esse título, optou por não utilizá-los naquele momento, preferindo postergar o desconto dos créditos para outro momento.

Portanto, como bem detalhado pela DRJ “não se afigura razoável o contribuinte, em sede de contencioso administrativo fiscal, pretender a tomada de créditos em relação a despesas que não foram objeto de glosa no lançamento e que o próprio contribuinte abdicou de utilizá-los quando de sua apuração, vale dizer, na hipótese em que foi o próprio contribuinte quem deu causa a não utilização dos créditos”.

Ademais, o “crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes” (§ 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003) e não se sabe se já houve o aproveitamento dos créditos apurados no primeiro semestre de 2009 em períodos posteriores”.

No entanto, verifica-se que a recorrente apresentou tempestivamente, Memória de Cálculo da Apuração do PIS e Cofins referente ao período de janeiro a junho de 2009 (fls. 74/79) e Livro de Apuração do ICMS (fls. 187/217). Intempestivamente, apresentou Livro de Entrada de Mercadorias, Livro de Saídas de Mercadorias e Declarações e Apurações Mensais do ICMS - DMA relativas ao período de 01/2009 a 06/2009 (fls 365/371 e fls. 459/964), bem como reapresentou Memória de Cálculo da Apuração do PIS e Cofins referente ao período de janeiro a junho de 2009 (fls. 243/250) e Livro de Apuração de ICMS (fls. 965/970).

Ocorre que, o mecanismo de apuração do *quantum debeat* do PIS e da Cofins não-cumulativos é distinto daquele aplicado ao ICMS, não se revelando adequada a utilização de livros fiscais do ICMS para apuração das contribuições sociais, tributos estes cujos fatos geradores e bases de cálculo não se identificam com os fatos geradores e as bases de cálculo daquele.

Nesse sentido, observa-se que as “Memórias de Cálculo de Apuração – PIS/Cofins” não se mostram suficientes para quantificação da receita bruta tributável e das bases de cálculo dos supostos créditos a que faz jus a recorrente, porquanto desacompanhadas dos documentos fiscais que lhes dê sustentação.

Portanto, à luz da decisão recorrida e do que mais consta dos autos, caberia à recorrente o esclarecimento das divergências apontadas, o que de fato não fez. Dessa forma, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**