



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.727115/2009-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.723 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente PONTO VERDE COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA DE PENALIDADE

No âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre as partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material. Portanto, uma vez demonstrado que a Administração utilizou-se de uma ampla atividade de instrução probatória e que restou latente a comprovação dos fatos apontados, resta cabível a exigibilidade da exação.

COMPENSAÇÕES DE CRÉDITOS. INDÉBITOS APURADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO PELA FALTA DE DECLARAÇÕES.

A compensação de créditos tributários, passíveis de restituição, somente pode se concretizar com a entrega da declaração de compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não podendo prosperar a pretensão de ter valores de indébitos apurados pela autoridade fiscal como créditos para promover a liquidação de valores devidos a título de Cofins.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SUPERIORES AOS VALORES EXIGIDOS DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE

Não pode prosperar a argumentação da contribuinte que os montantes exigidos de ofício da Cofins seriam inferiores aos valores dos créditos apurados na modalidade Não-Cumulativa, quando existem nos autos evidências de que a autoridade fiscal utilizou os mesmos valores dos créditos informados pela contribuinte.

BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS ELABORADOS PELA IMPUGNANTE.

Não sendo factível atestar os valores demonstrados pela impugnante que serviram de base de cálculo para apuração da Cofins devida, deve prevalecer a

demonstração elaborada pela autoridade fiscal, com base nos documentos e elementos fornecidos no decorrer da ação fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. EXIGÊNCIA DE PENALIDADE

No âmbito do processo administrativo tributário, a regra sobre a distribuição do ônus da prova deve ser pautada em um critério de justiça distributiva, que é o da garantia da igualdade entre as partes. Dessa forma, enquanto o Fisco possui o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou a prática de infração, o contribuinte tem o dever de colaborar para a descoberta dessa verdade material. Portanto, uma vez demonstrado que a Administração utilizou-se de uma ampla atividade de instrução probatória e que restou latente a comprovação dos fatos apontados, resta cabível a exigibilidade da exação.

COMPENSAÇÕES DE CRÉDITOS. INDÉBITOS APURADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO PELA FALTA DE DECLARAÇÕES.

A compensação de créditos tributários, passíveis de restituição, somente pode se concretizar com a entrega da declaração de compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não podendo prosperar a pretensão de ter valores de indébitos apurados pela autoridade fiscal como créditos para promover a liquidação de valores devidos a título de Cofins.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SUPERIORES AOS VALORES EXIGIDOS DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE

Não pode prosperar a argumentação da contribuinte que os montantes exigidos de ofício da Cofins seriam inferiores aos valores dos créditos apurados na modalidade Não-Cumulativa, quando existem nos autos evidências de que a autoridade fiscal utilizou os mesmos valores dos créditos informados pela contribuinte.

BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS ELABORADOS PELA IMPUGNANTE.

Não sendo factível atestar os valores demonstrados pela impugnante que serviram de base de cálculo para apuração da Cofins devida, deve prevalecer a demonstração elaborada pela autoridade fiscal, com base nos documentos e elementos fornecidos no decorrer da ação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 03-63.562, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF que, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

O acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Incabível o pedido de nulidade do Auto de Infração, quando este foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo, as infrações apuradas estiverem identificadas e os demais elementos dos autos demonstram a que se refere à autuação, de tal forma que permitiu ao sujeito passivo impugná-lo em toda sua inteireza, demonstrando pleno conhecimento da matéria que lhe deu causa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÕES DE CRÉDITOS. INDÉBITOS APURADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO PELA FALTA DE DECLARAÇÕES.

A compensação de créditos tributários, passíveis de restituição, somente pode se concretizar com a entrega da declaração de compensação, nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, não podendo prosperar a pretensão de ter valores de indébitos apurados pela autoridade fiscal como créditos para promover a liquidação de valores devidos a título de Cofins.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SUPERIORES AOS VALORES EXIGIDOS DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE

Não pode prosperar a argumentação da contribuinte que os montantes exigidos de ofício da Cofins seriam inferiores aos valores dos créditos apurados na modalidade Não-Cumulativa, quando existem nos autos evidências de que a autoridade fiscal utilizou os mesmos valores dos créditos informados pela contribuinte.

BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS ELABORADOS PELA IMPUGNANTE.

Não sendo factível atestar os valores demonstrados pela impugnante que serviram de base de cálculo para apuração da Cofins devida, deve prevalecer a demonstração elaborada pela autoridade fiscal, com base nos documentos e elementos fornecidos no decorrer da ação fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÕES DE CRÉDITOS. INDÉBITOS APURADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO PELA FALTA DE DECLARAÇÕES.

A compensação de créditos tributários, passíveis de restituição, somente pode se concretizar com a entrega da declaração de compensação, nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, não podendo prosperar a pretensão de ter valores de indébitos apurados pela autoridade fiscal como créditos para promover a liquidação de valores devidos a título de PIS/Pasep.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SUPERIORES AOS VALORES EXIGIDOS DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.

Não pode prosperar a argumentação da contribuinte que os montantes exigidos de ofício do PIS/Pasep seriam inferiores aos valores dos créditos apurados na modalidade Não-Cumulativa, quando existem nos autos evidências de que a autoridade fiscal utilizou os mesmos valores dos créditos informados pela contribuinte.

BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS ELABORADOS PELA IMPUGNANTE

Não sendo factível atestar os valores demonstrados pela impugnante que serviram de base de cálculo para apuração do PIS/Pasep devido, deve prevalecer a demonstração elaborada pela autoridade fiscal, com base nos documentos e elementos fornecidos no decorrer da ação fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos neste processo até aquele momento, reproduzo o relatório descrito pela DRJ em decisão recorrida:

Constam, no presente processo, diversos autos de infração para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para a Seguridade Social – Cofins e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep, acrescidos dos correspondentes acréscimos legais, no montante total de R\$ 7.198.715,39 (sete milhões, cento e noventa e oito mil, setecentos e quinze reais e trinta e nove centavos), relativos ao ano-calendário de 2004, onde foram apontadas as faltas de recolhimentos dos referidos tributos sob o título de “INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO *Conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo*”, observando-se que os lançamentos visam à cobrança dos referidos tributos os quais não teriam sido integralmente confessados, de forma espontânea, pela contribuinte na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) no referido período, doc. de fls. 525/550.

Por força do Despacho n.º 400, prolatado em 14/09/2009, pela presidência da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador, em cumprimento ao disposto no artigo 9º, § 1º, do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, foi determinado o retorno do processo n.º 10580.721957/2008-29 à repartição de origem, para que fosse saneado com a separação dos autos de infração em processos distintos, dada a ausência de conexão das matérias originalmente aqui tratadas e que deram causa aos lançamentos, doc. de fls. n.ºs. 1103 e 1104.

Como consequência do Despacho saneador, foi gerado este processo que tomou o n.º 10580.727115/2009-61, nos termos da Comunicação SECAT/SDR N.º 387/2009, doc de fls. 1109, devidamente cientificada ao contribuinte, em 19/11/2009, por meio do AR de fl. 1110.

Dessa forma, o presente processo trata, atualmente, dos Autos de Infração de folhas n.ºs. 536 a 548, formalizando lançamentos de ofício dos créditos tributários

abaixo discriminados, relativos ao ano-calendário de 2004, incluindo juros e multa proporcional de 75%, totalizando R\$ 105.771,56:

- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Cumulativa	2.957,92
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins	79.922,32
Não Cumulativa	
- Contribuição para o PIS/Pasep	22.891,32

De acordo com a descrição dos fatos, que remete ao Termo de Verificação Fiscal (TFV) inserido às fls. 551/559, a autoridade fiscal imputou à contribuinte as seguintes infrações:

a) Insuficiência de recolhimento ou declaração da Cofins relativa aos fatos geradores dos meses de janeiro, fevereiro, junho e dezembro de 2004; e

b) Insuficiência de recolhimento ou declaração do PIS/Pasep relativo aos fatos geradores dos meses de janeiro, fevereiro, junho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A ação fiscal foi instaurada para examinar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins do período de 01/2004 a 12/2004.

A fiscalizada se dedica à atividade de comércio varejista de mercadoria em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados (CNAE 4711-3-02), tendo optado pela tributação pelo lucro real em 2004, com apuração anual e recolhimento de estimativas mensais em relação ao ano-calendário acima apontado, sendo, portanto, obrigada a apurar as contribuições para o PIS e para a Cofins pela sistemática da não cumulatividade, sendo que em relação a esta última, no tocante ao mês de janeiro de 2004, ainda permanecia o recolhimento pelo sistema cumulativo.

Da análise da documentação apresentada pela contribuinte e informações/documentos colocados a disposição da fiscalização, em especial os documentos intitulados “DEMONSTRATIVO DA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS”, doc. de fl. 15, e “DEMONSTRATIVO DA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS”, doc. de fl. 16, e respectivas planilhas de cálculos de citadas contribuições, doc. de fls. 17 e 18, relativas aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2004, a autoridade fiscal apurou algumas divergências entre os valores constantes nos mencionados demonstrativos e os valores escriturados no Livro Razão da contribuinte.

Em face das divergências apuradas a autoridade fiscal elaborou novas planilhas demonstrando as novas composições das bases de cálculos de referidas contribuições, inseridas nos itens 10.1 e 10.2 do Termo de Verificação Fiscal, fl. 553, procedendo, em seguida, um cotejamento entre os novos valores apurados no decorrer da ação fiscal, com os valores declarados pela contribuinte em suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) apresentadas nos 4 (quatro) trimestres de 2004.

O resultado desse cruzamento encontra-se demonstrado nas tabelas inseridas nos itens 11.1 e 11.2 do Termo de Verificação Fiscal, fl. 554, onde se evidenciam as seguintes diferenças, as quais foram exigidas de ofício:

Contribuição para o PIS/Pasep			
MÊS	PIS A PAGAR	VALOR DECLARADO NA DCTF	DIFERENÇA
Jan/04	14.280,22	14.207,20	73,02
Fev/04	5.640,04	5.526,39	113,65
Jun/04	1.920,75	1.910,79	9,96
Set/04	207,45	0,00	207,45
Out/04	107,23	0,00	107,23
Nov/04	896,87	0,00	896,87
Dez/04	8.688,06	0,00	8.688,06
Cofins			
MÊS	COFINS A PAGAR	VALOR DECLARADO NA DCTF	DIFERENÇA
Jan/04	72.684,35	71.453,98	1.230,37
Fev/04	20.686,50	20.163,03	523,47
Jun/04	3.555,18	3.509,31	45,87
Dez/04	34.725,83	0,00	34.725,83

II - DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada pessoalmente das exigências em 10/11/2008, a autuada apresentou em 09/12/2008 a petição impugnativa de fls. 560/567 onde contesta os referidos lançamentos, alegando, em síntese, que:

Preliminarmente, observou o cometimento de nítido erro de interpretação da legislação tributária federal por parte do autuante, em face das descrições constantes do Termo de Verificação Fiscal, com base nos exames dos livros e documentos solicitados no decorrer da ação fiscal.

Com relação às exigências da contribuição para o PIS/Pasep os argumentos apresentados pela impugnante centram-se nos seguintes aspectos, a seguir apresentados de forma sintetizada:

- a) Assevera que, conforme demonstrado na própria planilha elaborada pelo autuante, foram identificados nos meses de março e julho de 2004 que os valores declarados em DCTF foram maiores do que aqueles apurados nesses meses, sendo tais indébitos compensados nos meses seguintes, quando houve recolhimento a menor.
- b) Alega que nos meses de agosto a dezembro do mesmo ano observa-se que o total do PIS incidentes nas vendas (aplicação da alíquota de 1,6% sobre o faturamento) é inferior ao valor do crédito do PIS – Não Cumulativo, devendo esses valores ser compensados com o PIS apurado nos respectivos meses, nos termos da legislação que rege a matéria;
- c) Com base em levantamento efetuado nos Livros Razão e Diário e nas DCTFs apresentadas, observa-se que ao final do período a contribuinte teve saldo credor da contribuição em tela, motivado pelos pagamentos em valores superiores ao devido, juntando, para tanto, as seguintes planilhas a sua impugnação: “QUADRO DEMONSTRATIVO DAS VENDAS E DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS”, doc. de fl. 568, e “QUADRO DEMONSTRATIVO DO PIS A PAGAR”, doc. de fl. 569, pelos quais a impugnante procura demonstrar que deveria ter pago a

título dessa exação no ano de 2004 a quantia de R\$ 40.788,07, quando na verdade procedeu ao recolhimento de R\$ 53.447,88, gerando um saldo credor de R\$ 17.095,36 a ser utilizado em compensações futuras.

No tocante às exigências da Cofins os argumentos apresentados pela impugnante focam nos seguintes aspectos, a seguir apresentados de forma sintetizada:

- a) Assevera que, conforme demonstrado na própria planilha elaborada pelo autuante, foram identificados nos meses de março e de julho a dezembro de 2004, que os valores declarados em DCTF foram maiores do que aqueles apurados nesses meses, sendo tais indébitos compensados nos meses seguintes, quando houve recolhimento a menor.
- b) Alega que nestes meses observa-se que o total da Cofins incidentes nas vendas (aplicação da alíquota de 7,6% sobre o faturamento) é inferior ao valor do crédito da Cofins – Não Cumulativa, devendo esses valores ser compensados com a Cofins apurada nos respectivos meses, nos termos da legislação que rege a matéria;
- c) Com base em levantamento efetuado nos Livros Razão e Diário e nas DCTFs apresentadas, observa-se que ao final do período a contribuinte teve saldo credor da contribuição em tela, motivado pelos pagamentos em valores superiores ao devido, juntando, para tanto, as seguintes planilhas a sua impugnação: “QUADRO DEMONSTRATIVO DAS VENDAS E DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS”, doc. de fl. 568, e “QUADRO DEMONSTRATIVO DA COFINS A PAGAR”, doc. de fl. 570, pelos quais a impugnante procura demonstrar que deveria ter pago a título dessa exação no ano de 2004 a quantia de R\$ 172.524,80, quando na verdade procedeu ao recolhimento de R\$ 220.447,66, gerando um saldo credor de R\$ 47.922,86 a ser utilizado em compensações futuras.

Dessa forma, entende a contribuinte que, com base nas demonstrações apresentadas, evidenciam-se claramente os equívocos cometidos pelo autuante nos dois lançamentos, devendo ser corrigidos tais erros no presente julgamento, anulando-se os valores lançados de ofício.

Finalizando, a impugnante requer a desconsideração dos argumentos que respaldam a autuação, a anulação do feito e a nulidade dos lançamentos com o arquivamento do presente processo fiscal.

A Contribuinte foi intimada do v. Acórdão de primeira instância pela via postal em 10/11/2014 (Aviso de Recebimento de fls. 1137), apresentando Recurso Voluntário por meio de protocolo físico em 10/12/2014, através do qual pediu provimento para que seja reformada a decisão e mantida a compensação dos valores declarados e recolhidos a maior.

Após Despacho de Devolução de Competência de fls. 1157, através do Despacho de fls. 1161 o processo foi encaminhado para distribuição em lote e sorteio no âmbito desta 3ª Seção de Julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Conforme relatório. Versa o presente litígio sobre autos de infração para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para a Seguridade Social – Cofins e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep, acrescidos dos correspondentes acréscimos legais, no montante total de R\$ 7.198.715,39 (sete milhões, cento e noventa e oito mil, setecentos e quinze reais e trinta e nove centavos), relativos ao ano-calendário de 2004, onde foram apontadas as faltas de recolhimentos dos referidos tributos.

Em síntese, o lançamento de ofício decorreu de divergências apuradas após elaboração de novas planilhas demonstrando as novas composições das bases de cálculos de referidas contribuições.

Consta em Termo de Verificação Fiscal de fls. 551 a 559 a apuração de (i) insuficiência de recolhimento ou declaração da Cofins relativa aos fatos geradores dos meses de janeiro, fevereiro, junho e dezembro de 2004; e (ii) insuficiência de recolhimento ou declaração do PIS/Pasep relativo aos fatos geradores dos meses de janeiro, fevereiro, junho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2004.

A auditoria fiscal procedeu ao cotejamento entre os novos valores apurados com os valores declarados pela contribuinte em suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) apresentadas nos 4 (quatro) trimestres de 2004, resultando nas seguintes diferenças:

Contribuição para o PIS/Pasep			
MÊS	PIS A PAGAR	VALOR DECLARADO NA DCTF	DIFERENÇA
Jan/04	14.280,22	14.207,20	73,02
Fev/04	5.640,04	5.526,39	113,65
Jun/04	1.920,75	1.910,79	9,96
Set/04	207,45	0,00	207,45
Out/04	107,23	0,00	107,23
Nov/04	896,87	0,00	896,87
Dez/04	8.688,06	0,00	8.688,06
Cofins			
MÊS	COFINS A PAGAR	VALOR DECLARADO NA DCTF	DIFERENÇA
Jan/04	72.684,35	71.453,98	1.230,37
Fev/04	20.686,50	20.163,03	523,47
Jun/04	3.555,18	3.509,31	45,87
Dez/04	34.725,83	0,00	34.725,83

Argumentou a defesa que:

- (i) Identificou nos meses de março e julho de 2004 que os valores declarados em DCTF foram maiores do que aqueles apurados nesses meses, sendo tais indébitos compensados nos meses seguintes, quando houve recolhimento a menor;
- (ii) Nos meses de agosto a dezembro do mesmo ano observa-se que o total do PIS incidentes nas vendas (aplicação da alíquota de 1,6% sobre o faturamento) é inferior ao valor do crédito do PIS – Não Cumulativo, devendo esses valores ser compensados com o PIS apurado nos respectivos meses;
- (iii) Nos meses de março e de julho a dezembro de 2004, que os valores declarados em DCTF foram maiores do que aqueles apurados nesses meses, sendo tais indébitos compensados nos meses seguintes, quando houve recolhimento a menor;
- (iv) Ao final do período a contribuinte teve saldo credor da contribuição em tela, motivado pelos pagamentos em valores superiores ao devido, conforme planilhas apresentadas com a impugnação.

No presente caso, diante da análise detidamente realizada pelo ilustre julgador de primeira instância, que indicou o levantamento suficiente para manter hígido o auto de infração, bem como da ausência de argumentos novos passíveis de infirmar a conclusão da DRJ de origem, peço *vênia* para reproduzir os fundamentos do v. Acórdão recorrido, os quais adoto como razão de decidir na forma permitida pelo artigo 50, § 1º da Le nº 9.784/1999¹:

1. Do exame conjunto das alegações apresentadas em relações às exigências do PIS/Pasep e da Cofins

Inicialmente, deve ser destacado que as argumentações apresentadas em relações às exações em questão são idênticas, e fundamentam-se essencialmente na mesma demonstração de apuração da base de cálculo das contribuições, que serviu para os cálculos dos valores a serem pagos no ano de 2004, os quais, no entendimento da contribuinte, serviram para apuração de supostos saldos credores de PIS/Pasep e de Cofins em referido ano.

A demonstração em questão encontra-se evidenciada no “Quadro Demonstrativo das Vendas e dos Impostos Incidentes sobre Vendas”, doc. de fl. 568, que fundamentou as seguintes argumentações apresentadas na peça impugnatória:

2. Da apuração pela autoridade fiscal de valores declarados a maior em DCTFs

Nesse ponto, afirma a impugnante que nos meses março e julho de 2004 a autoridade fiscal apurou, nos demonstrativos inseridos nos itens 11.1 e 11.2 do TVF, fl. 554, valores de PIS/Pasep e de Cofins declarados em DCTFs a maior do que os valores apurados com base nos elementos disponibilizados pela fiscalizada, sendo esses valores compensados pela contribuinte nos meses em que houve recolhimentos a menor.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Antes de ingressarmos no mérito da questão, cumpre destacar que na contestação da exigência concernente à Cofins, a contribuinte, de forma equivocada, afirma que a situação em apreço também ocorreu no período de julho a dezembro de 2004, quando na verdade tal fato não se materializou nesses meses, pois, conforme planilha inserida no item 11.2 do TVF, fl. 554, no período de agosto a dezembro a autoridade consignou como montantes declarados em DCTF valores zerados. Essas informações de débitos zerados podem ser comprovadas com base no exame das DCTFs relativas ao 3º e 4º trimestre de 2004, doc. De fls. 611, 623 e 625, onde consta declarado apenas o débito da Cofins relativo ao mês de julho de 2004, no valor de R\$ 27.554,28.

Dessa forma, os valores reconhecidos pela autoridade fiscal como declarados a maior nas DCTFs podem ser assim demonstrados:

Contribuição para o PIS/Pasep			
MÊS	PIS A PAGAR	VALOR DECLARADO NA DCTF	DIFERENÇA
Mar/04	3.788,88	8.061,65	(4.272,77)
Jul/04	7.124,10	7.131,08	(6,98)
Cofins			
MÊS	COFINS A PAGAR	VALOR DECLARADO NA DCTF	DIFERENÇA
Mar/04	12.159,91	31.840,55	(19.680,64)
Jul/04	27.522,17	27.554,28	(32,11)

Com relação ao aproveitamento desses recolhimentos a maior, deve-se registrar que o caminho adotado pela contribuinte não observou as formalidades estabelecidas pela legislação de regência, notadamente o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, e alterações posteriores, que assim determina:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (grifei)

§ 2º (...)

Assim, o correto procedimento para aproveitamento dos indébitos utilizados pela contribuinte nos recolhimentos efetuados a menor seria a apuração dos pagamentos realizados a maior de PIS e de Cofins, em cada período de apuração, mediante a apresentação de DCTFs retificadoras do 1º e do 3º trimestres com os novos valores das contribuições, para desta forma configurar o pagamento a maior ou indevido, que poderia ser compensado por meio de declaração de compensação (PER/DCOMP).

Pelo exposto, não cabe o aproveitamento dos valores em questão para fins de redução das exigências constituídas de ofício pela autoridade fiscal.

3. Da apuração da valores a pagar de PIS/Pasep e de Cofins em valores inferiores aos créditos apurados pela sistemática não cumulativa

Afirma a impugnante que, no período de agosto a dezembro de 2004, os valores de PIS/Pasep e de Cofins incidentes nas vendas são inferiores aos valores dos créditos dessas contribuições, apurados na sistemática Não-Cumulativa, devendo esses valores ser compensados com a Cofins e o PIS/Pasep apurados nos respectivos meses, nos termos da legislação que rege a matéria.

Nesse ponto também não assiste razão à contribuinte.

Em primeiro lugar pelo simples fato que não existem diferenças nos montantes mensais e anuais dos valores dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins, na modalidade Não-Cumulativa, apurados tanto pela contribuinte como pela fiscalização.

Tal fato comprova-se pelo cotejamento das planilhas elaboradas pela autoridade fiscal, e inseridas nos itens 11.1 e 11.2 do TVF, fl. 554, na coluna “CRÉDITO PIS NÃO-CUMULATIVO”, cujo montante anual atinge a quantia de R\$ 371.764,57, e na coluna “CRÉDITO COFINS NÃO-CUMULATIVO”, cujo valor anual de 2004 indica a importância de R\$ 1.655.003,31, valores coincidentes com os utilizados pela contribuinte nos documentos anexos à sua impugnação intitulados “QUADRO DEMONSTRATIVO DO PIS A PAGAR”, doc. de fl. 569. e “QUADRO DEMONSTRATIVO DA COFINS A PAGAR”, fl. 570.

Assim, não procede a argumentação da contribuinte que as diferenças entre os montantes exigidos de ofício dessas contribuições seriam inferiores aos valores dos créditos apurados na modalidade Não-Cumulativa, pois os créditos utilizados tiveram os mesmos valores aproveitados.

4. Identificação das diferenças entre as bases de cálculos apuradas no procedimento de ofício e as apresentadas na impugnação

Procedendo-se uma análise comparativa entre o “QUADRO DEMONSTRATIVO DAS VENDAS E DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS” anexado pela contribuinte à sua impugnação, doc. de fl. 568, com os Demonstrativos da Composição das Base de Cálculos do PIS e da Cofins, inseridos nos itens 10.1 e 10.2 do TVF, fl. 553, evidenciam-se as seguintes diferenças na forma de apuração das respectivas bases de cálculos, as quais serão analisadas separadamente:

4.1 Inclusão pela autoridade fiscal dos valores recebidos a título de bonificações no ano de 2004 nas bases de cálculo das contribuições.

Com relação a essa inclusão, a contribuinte não formula em sua petição qualquer questionamento sobre o procedimento adotado pela autoridade fiscal, simplesmente desconsiderando esses valores nos seus cálculos, apesar de ser notório no segmento econômico da atuada, supermercados, a situação fática de recebimento de bonificações por parte dos seus fornecedores de produtos, razão pela qual deve prevalecer a inclusão desses valores nas bases de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep.

Ademais, nos termos da legislação que rege a matéria, tanto para o Pis/Pasep como para a Cofins, o legislador elegeu como base de cálculo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, nos termos do disposto no art. 1º da Lei nº. 10.637, de 30.12.2002, em relação ao PIS/Pasep, e no tocante à Cofins, no art. 1º da Lei nº 10.833, de 29.12.2003, conforme transcrições de referidos diplomas legas a serem inseridas no próximo tópico.

4.2 Exclusão pela contribuinte do ICMS para fins de apuração da receita líquida utilizada como base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep

A contribuinte ao elaborar o já mencionado Quadro Demonstrativo de fl. 568 promoveu a exclusão acima mencionada, sem, no entanto, apresentar qualquer justificativa para a adoção de tal medida em sua defesa.

Não obstante a ausência de fundamentação no tocante à pretensão de ter excluído os valores do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, cumpre esclarecer que os valores tributáveis dessas exações, na modalidade Não-Cumulativa, encontram-se definidos, em relação ao PIS, no art. 1º da Lei nº. 10.637, de 30.12.2002, e no tocante à Cofins no art. 1º da Lei nº 10.833, de 29.12.2003, *verbis*:

PIS

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996.

COFINS

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei n.º 11.727, de 2008)

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória n.º 413, de 2008) (Revogado pela Lei n.º 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória n.º 451, de 2008).

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Desse modo, os diplomas legais citados, cujas redações são idênticas, elegeram o faturamento como base de cálculo dessas contribuições, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, com exceção das receitas expressamente excluídas nos §§ 3º. Destarte, por estrita falta de previsão legal, o ICMS incidente sobre as vendas não pode ser excluído da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Ademais, cabe destacar que o ICMS incidente sobre as vendas realizadas constitui mero destaque nessas operações, em que o mencionado tributo estadual é cobrado “por dentro”, integrando, portanto, o preço de venda, sendo o ônus assumido integralmente pelo adquirente do produto vendido.

4.3 Outras considerações sobre os cálculos das bases de cálculos da Cofins e do PIS apresentados pela impugnante

Além dos pontos acima elencados, cabe destacar mais algumas incoerências nos documentos juntados pela contribuinte em sua impugnação.

Inicialmente cabe o exame do documento intitulado “QUADRO DEMONSTRATIVO DAS VENDAS E DOS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS”, doc. de fls 568, por meio do qual a impugnante, para chegar ao valor da receita líquida, retira, além do ICMS sobre Vendas, já abordado no tópico anterior, os valores do PIS e da Cofins sobre Vendas, sem no entanto deixar claro se essa “receita líquida” seria a base de cálculo para fins de apuração dos valores

devidos de citadas contribuições, os quais encontram-se indicados nos Quadros Demonstrativos de fls. 569 e 570.

Para demonstrar a incoerência dos cálculos elaborados pela impugnante, toma-se, a título de exemplo, o valor da Cofins devida relativa ao mês de dezembro de 2004,

que segundo o contribuinte atingiria o montante de R\$ 173.912,57 (fl. 570). Comparando-se tal valor com a receita líquida desse mês, R\$ 2.744.545,53 (fl.568), chegar-se-ia ao valor dessa contribuição calculada à alíquota de 6,34%.

Fazendo-se novos cálculos, considerando-se as diversas exclusões das receitas de vendas para apuração da receita líquida, e considerando, ainda, o valor do débito de Cofins calculado pelo contribuinte no mês de dezembro, no montante de R\$ 173.912,57, ter-se-ia as seguintes variações nas alíquotas de Cofins, supostamente utilizadas pela contribuinte, para elaboração do Quadro Demonstrativo de fls. 570, a saber:

MÊS	VENDAS	ICMS S/ VENDAS	SUB-TOTAL	% ALÍQUOTA	PIS S/ VENDAS	COFINS S/ VENDAS	RECEITA LÍQUIDA	% ALÍQUOTA
dez/04	3.212.783,04	256.567,61	2.956.215,43	5,88%	37.757,33	173.912,57	2.744.545,53	6,34%

Dessa forma, adotando-se critérios diversificados não é possível identificar a base de cálculo utilizada pela contribuinte, tendo em vista que para apurar um montante de Cofins devida em dezembro de 2004, conforme indicado na planilha de fl. 570, no montante de R\$ 173.912,57, seria necessária uma base de R\$ 2.288.323,29, valor inferior a qualquer dos valores supra demonstrados, fato que leva a hipótese de simples utilização indevida da alíquota estabelecida para a Cofins (7,6% sobre o faturamento), conforme inclusive informado pela contribuinte em sua impugnação à fl.563, item 2.

Por esses fundamentos, não devem prosperar as razões da contribuinte nesse particular, permanecendo, assim, os cálculos elaborados pela autoridade fiscal. (sem destaques no texto original)

Observo, ainda, que argumentou a defesa em razões recursais que o levantamento realizado é absurdo, uma vez que feito com base em dados levantados de forma aleatória, ora levando em consideração os valores declarados em DIPJ, ora levando em conta os valores levantados nos livros contábeis e fiscais.

Ocorre que a Fiscalização fez o levantamento com base na escrituração contábil e fiscal na forma declarada pela própria Contribuinte, não sendo possível acatar a alegação de reconhecimento de erro na documentação, porém sem realizar a contraprova suficiente para afastar a motivação do lançamento de ofício.

Destaco ainda que, de fato, cabe à Autoridade Fiscal o ônus de provar todos os fatos e elementos alegados, conforme legislação disposta no artigo 9º do Decreto 70.235/1972².

É importante ponderar que essa relatora entende que aquele que acusa precisa efetivamente demonstrar que o fato se concretizou, bem como verificar e certificar se o fato

² Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

aconteceu e prová-lo, como fez a Autoridade Fiscal responsável pela autuação em análise. Vejamos:

Todavia, em que pese o ônus da prova recair sobre a Autoridade Fiscal, diante de farto acervo probatório, deveria a Autuada comprovar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da acusação, não sendo suficiente a simples alegação, como prevê o artigo 373 do novo Código de Processo Civil, que assim dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

- ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
- ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Vejamos o que ensina o ilustre Doutrinador Humberto Theodoro Júnior:³

“Cada parte, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo juiz na solução do litígio.

Quando o réu contesta apenas negando o fato em que se baseia a pretensão do autor, todo o ônus probatório recai sobre este. Mesmo sem nenhuma iniciativa de prova, o réu ganhará a causa, se o autor não demonstrar a veracidade do fato constitutivo do seu pretenso direito (...)”.

Nesse sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López⁴ se manifestam:

"No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. Portanto, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, conforme disposto na parte final do caput do art. 9º do PAF, como do contribuinte que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao artigo 16 do PAF" (*sem destaque no texto original*)

Da análise dos autos, é possível constatar que o conjunto probatório trazido pela Fiscalização não foi afastado pela Autuada, motivo pelo qual mantenho integralmente a decisão recorrida, por seus próprios fundamentos.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

³ Humberto Theodoro Júnior; Curso de Direito Processual Civil; 23ª. ed., 1998, p. 424.

⁴ Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López; Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado; 1ª ed., 2002, p. 207.