



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10932.000040/2007-79  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.577 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de outubro de 2021  
**Recorrente** SIEMENS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

**MOTIVAÇÃO E MOTIVO. DEFICIÊNCIA AUTO DE INFRAÇÃO.**

Como elemento essencial de qualquer ato administrativo, a motivação se apresenta como o meio para viabilizar seu controle. O art. 50 da Lei nº 9.784/1999 identifica quando os atos administrativos deverão ser motivados, contendo a “indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos”, sendo exigido para a lavratura dos autos de infração por serem atos que “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” (inciso I do dispositivo). No presente caso vislumbra-se que o motivo da autuação não foi evidenciado pela fiscalização, não trazendo os elementos probatórios suficientes para respaldar sua alegação fática no sentido de que o contribuinte “recolheu fora do período da espontaneidade os valores apontados nos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal”.

**NOVO CRITÉRIO JURÍDICO DECISÃO PRIMEIRA INSTÂNCIA. DESCABIMENTO. ART. 146, CTN.**

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

**APLICAÇÃO DE ACRÉSCIMOS DE PROCEDIMENTO ESPONTÂNEO. ART. 47 DA LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. DÉBITO DECLARADO. ALCANCE. INFORMAÇÃO PRESTADA EM DIPJ. POSSIBILIDADE.**

O benefício concedido pelo legislador (pagamento com os acréscimos de procedimento espontâneo) aos contribuintes que recolherem seus débitos no prazo de vinte dias contados do início da ação fiscal alcança também os débitos declarados na DIPJ e não apenas na DCTF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal remanescente de PIS e COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Lazaro Antonio Souza Soares, Marcelo Costa Marques D'Oliveira (suplente convocado), Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada) e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada). Ausente a Conselheira Cynthia Elena de Campos, sendo substituída pelo Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira (suplente convocado). Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela Conselheira Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada).

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração para exigência de recolhimento de IRPJ, PIS e COFINS. Após conflito de competência instaurado na 1ª Seção de Julgamento, a I. Presidente deste Conselho definiu que a competência seria desta Seção de Julgamento. O Despacho do conflito de competência traz uma síntese do processo:

Trata-se de conflito de competência instaurado entre a Primeira e a Terceira Seções de Julgamento deste Conselho, relativamente a lançamento de ofício em que foram formalizados créditos tributários inerentes ao IRPJ, à contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS.

A lide foi examinada inicialmente pela 2ª Turma Especial da 1ª Seção, ocasião em que a Presidente do colegiado (vide despacho de 03/05/2012, e-fls. 442/443) determinou o encaminhamento dos autos à 3ª Seção de Julgamento, por entender que a lide submetida à análise do CARF abrange somente lançamentos do PIS/Pasep e da COFINS, sem nenhuma relação com a exigência de IRPJ, conforme trecho do despacho abaixo transcrito:

Desde o início, a Contribuinte não contestou o lançamento de IRPJ sobre o lucro inflacionário não realizado, tendo, inclusive, efetuado recolhimento do DARF de fls. 249, no valor total de R\$ 9.082,68, principal de R\$ 4.316,87, com o código de receita 2917, em 06/07/2007.

Portanto, remanesceram neste processo apenas as exigências de PIS e COFINS, que nenhuma relação possuem com a exigência de IRPJ (já acatada pela Contribuinte), cujo fato gerador ocorreu em 31/12/2002.

Percebe-se que os lançamentos mensais de PIS e COFINS não estão lastreados nos mesmos fatos que serviram para configurar a prática de infração à legislação do IRPJ, até porque a falta de realização de lucro inflacionário não produz qualquer consequência em relação às referidas contribuições.

Por sua vez, o Presidente da 2ª Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, ao apreciar a questão (vide despacho de 12/12/2013, e-fls. 447/448), acatando proposta do conselheiro relator, ressaltou que as exigências das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS foram lastreadas em fatos cuja apuração serviu também para configurar a prática de infração à legislação do IRPJ, portanto, a competência para julgamento do recurso voluntário seria da 1ª Seção, vejamos:

Tal como se depreende das informações contidas no Registro de Procedimento Fiscal, o procedimento foi instaurado também para fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. O Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário, folha 02 do Processo, informa a constituição da exigência desse Tributo decorrente da fiscalização realizada.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, estabelece as competências de cada uma das Sessões de Julgamento, atribuindo à 1ª Sessão o processamento e julgamento de recursos voluntários sobre a aplicação da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, assim como para os demais tributos quando exigência estiver lastreada em fatos cuja apuração serviu também para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ.

Compulsando-se os autos, é possível verificar que, muito embora as exigências de PIS/Pasep e COFINS tenham sido apuradas no mesmo procedimento fiscalizatório que resultou na exigência de IRPJ, os fatos ensejadores das exigências de tais contribuições não foram os mesmos ensejadores da exigência do IRPJ.

**O Demonstrativo de Débito anexo à Intimação nº 2511/2010 (e-fls. 355 e 356), elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil jurisdicionante após análise dos pagamentos feitos pela contribuinte e de acordo com o decidido no acórdão nº 05-28.518 da 4ª Turma da DRJ/Campinas, demonstra que restaram em cobrança somente débitos de PIS/Pasep e COFINS.**

**Ademais, verifica-se que a lide submetida à análise do CARF, objeto do recurso voluntário apresentado pela contribuinte, trata tão-somente de exigências das contribuições ao PIS/Pasep e da COFINS que não dependem da análise dos fatos ensejadores da exigência do IRPJ.**

**Por todo o exposto, não se aplica ao caso o disposto no inciso IV do art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF1 - RICARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015). A regra aplicável é a do art. 4º, inciso I, do Anexo II do mesmo RICARF, ou seja, a norma de competência natural da 3ª Seção para o julgamento dos litígios que versem sobre a aplicação da legislação referente a “I - Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, inclusive quando incidentes na importação de bens e serviços”.**

Assim, proponho seja o presente conflito de competência dirimido no sentido de que a lide seja julgada pela 3ª Seção de Julgamento. (e-fls. 457/458 - grifei)

Com efeito, após a interposição de Impugnação Administrativa, a impugnação do sujeito passivo foi julgada integralmente improcedente se referindo à espontaneidade e à decadência do PIS e da COFINS. Como consta da ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2002  
LANÇAMENTO. ESPONTANEIDADE. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

DECLARADOS. PRAZO DE VINTE DIAS. No caso de exigências fiscais com fundamento em não declaração na DCTF das contribuições apuradas na Declaração de Rendimentos, a hipótese não se enquadra no art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996, que exige que o tributo ou contribuição esteja declarado antes do início do procedimento de fiscalização.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002  
DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. O pagamento das exigências fiscais pela contribuinte, antes da formalização dos lançamentos, ainda que insuficientes, implica a concordância com os lançamentos formalizados, tornando-se inócuos os questionamentos trazidos em relação à decadência do crédito tributário. Por outro lado, afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Diante da ausência de pagamentos relativos aos meses de janeiro a maio de 2002, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN, não se consumando para os lançamentos formalizados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (e-fl. 293)

Naquela r. decisão, foi expressamente identificado o pagamento integral dos valores referentes ao IRPJ, permanecendo a discussão quanto ao PIS/COFINS:

28. Dessa forma, depreende-se que houve a concordância com a exigência formalizada, não sendo oferecidos argumentos de defesa no que se refere ao lançamento do IRPJ, objeto do litígio, devendo tal recolhimento ser vinculado a este processo pela DRF de origem, após a certificação da regularidade e suficiência dele. (e-fl. 304)

Intimado em 21/09/2010 (e-fl. 354) a empresa apresentou Recurso Voluntário em 20/10/2010 (e-fls. 359 e ss.) na qual alega, em síntese:

- (i) a impossibilidade de modificação de critério jurídico do lançamento realizada pela r. decisão recorrida (fora do período da espontaneidade x aplicabilidade do art. 47, da Lei n.º 9.430/96 apenas para débitos declarados em DCTF);
- (ii) a nulidade da autuação, vez que fora alterado em desconformidade com o art. 149, IX e 145, III do CTN;
- (iii) a decadência do direito de lançar os valores referentes às competências de janeiro a maio de 2002 com fulcro no art. 150, §4º, do CTN; e
- (iv) a falta de liquidez dos débitos exigidos, vez que não foram abatidos os valores já recolhidos anteriormente pela empresa;
- (v) no mérito, sustenta que procedeu com o pagamento integral dos valores exigidos com fulcro no art. 47, da Lei n.º 9.430/1996.

Definida a competência desta Seção de julgamento, o processo foi a mim distribuído.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3402-009.577 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10932.000040/2007-79

## Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

### **I – PRELIMINAR DE MÉRITO: IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE LANÇAMENTO JÁ ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA**

Sustenta a Recorrente que não seria cabível a revisão de ofício realizada em junho/2007 em relação ao período de janeiro a maio de 2002, vez que já atingidos pela decadência.

Contudo especificamente quanto aos valores que remanescem em discussão nos presentes autos (PIS/COFINS), observa-se que a alegação do contribuinte acaba por se confundir com o seu mérito. Com efeito, em se entendendo que todos os valores remanescentes foram pagos em setembro/2006, antes da lavratura do auto de infração, com a aplicação do art. 47, da Lei n.º 9.430/96, sequer seria possível o lançamento inicialmente realizado (do qual o contribuinte foi intimado em março/2007), muito menos a revisão de ofício (do qual o contribuinte foi intimado em junho/2007).

O lançamento de PIS e COFINS referente a diferença entre a DIPJ e a DCTF não foi alterado com a revisão de ofício, sendo exigidos os mesmos valores que já tinham sido objeto de pagamento (como se verá adiante). Com isso, entendo que essa alegação de prazo de revisão de ofício apenas seria passível de ser analisada caso não fosse dado provimento ao Recurso no mérito, o que não é o caso deste voto como se verá adiante.

### **II – MÉRITO**

Por entender que cabe ser dado provimento ao Recurso no mérito, deixo de apreciar as preliminares de nulidade invocada pelo sujeito passivo na forma do art. 59, §3º, do Decreto n.º 70.235/72.

A parcela remanescente na presente autuação envolve a discussão em torno possibilidade do pagamento com os benefícios da espontaneidade do art. 47, da Lei n.º 9.430/96 quando o sujeito passivo declarou os valores em DIPJ, mas não procedeu com o pagamento em DCTF, realizando o pagamento dentro do prazo de 20 (vinte) dias da data do recebimento da intimação fiscal.

No Auto de Infração, não obstante tenha deixado de trazer o relato das datas do Termo de Início de Fiscalização e do pagamento realizado pelo sujeito passivo, afirmou a fiscalização que os valores foram pagos “*fora do período da espontaneidade*” (e-fl. 93):

INEXATIDÃO NA DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS  
FEDERAIS (DCTF) ENTREGUE PIS E COFINS DE 2002

**O contribuinte no ano-calendário 2002 informou em "DCTF" dever a título das contribuições ao Programa de Integração social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) valores em montante inferior aos**

**informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 2003.**

Regulamente intimado através de aviso de recebimento (AR) da Empresa de correios e Telégrafos (ECT), a prestar esclarecimentos a respeito das diferenças apontadas, o contribuinte (incorporadora) reconheceu que os mesmos não foram pagos, motivo pelo qual promovemos a constituição do presente lançamento de ofício sobre as diferenças apontadas na tabela abaixo.

Outrossim, **mister se faz mencionar que o contribuinte recolheu fora do período da espontaneidade os valores apontados nos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal e somente com o recolhimento da multa de mora, motivo pelo qual deve o mesmo solicitar à administração tributária que abata os valores já recolhidos.** (e-fl. 93 – grifei)

Contudo, a r. decisão recorrida trouxe o histórico da fiscalização, informando as datas do Termo de Início de Fiscalização nos seguintes termos:

8. O procedimento de fiscalização teve início com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, **datado de 14 de agosto de 2006, fls. 227/228, cientificado à contribuinte em 18 de agosto de 2006,** por meio do qual a autoridade fiscal solicitava a prestação de esclarecimentos sobre a insuficiência de recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, além do lucro inflacionário não realizado, ressaltando que "*o não atendimento, ensejará lançamento com as informações de que se dispuser (artigo 845 do RIR/99)*".

9. Em 13 de setembro de 2006, fls. 231/233, a contribuinte informou que as diferenças do PIS e COFINS **foram recolhidas em 06/09/2006.** (e-fl. 301)

Observa-se, portanto, que o contribuinte foi intimado do Termo de Início de Fiscalização em 18/08/2006, tendo procedido com o pagamento integral dos valores dentro do prazo de 20 (vinte) dias. O contribuinte teve inclusive o cuidado de proceder com a contagem corrida do prazo, incluindo o primeiro dia, dia 19/08/2006, sábado.

Com isso, a fiscalização não evidencia a razão pela qual considerou que os recolhimentos, efetuados em 06/09/2006, seriam admitidos como "*fora do período de espontaneidade e sem a multa de ofício*", na justificativa do lançamento. A r. decisão recorrida, portanto, evidencia a ausência de motivação do lançamento fiscal neste item, por deixar de evidenciar as razões pelas quais não se aplicaria no presente caso concreto a previsão do art. 47, da Lei n.º 9.430/96, que expressa:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal **poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.** (grifei)

Ora, quais os motivos (pressupostos de fato) que ensejaram a não aplicação ao presente caso do dispositivo legal acima transcrito? Porque não considerar como procedimento espontâneo o pagamento de valores declarados em DIPJ, realizado dentro de 20 (vinte) dias do recebimento do Termo de Fiscalização? De fato, o presente Auto de Infração não se encontra devidamente motivado, seja sob a perspectiva fática, seja sob a perspectiva jurídica.

Como tive a oportunidade de desenvolver em minha tese de doutorado<sup>1</sup>, a doutrina do Direito Administrativo, ao tratar dos atos administrativos, busca diferenciar os signos *motivo* e *motivação*. De um lado, “motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de *fundamento* ao ato administrativo”<sup>2</sup>, como identificado no art. 2º, parágrafo único, VII, da Lei nº 9.784/1999. Pressuposto de fato é “o conjunto de circunstâncias, de acontecimentos” que levam a Administração a praticar o ato, e pressuposto de direito se refere às “orientações (dispositivos) legais” que lhe dão ensejo.<sup>3</sup>

Por sua vez, a “motivação é um discurso destinado a justificar o ato motivado”, com a “exposição das *razões que fundamentam* a edição do ato administrativo” por meio da expressa identificação dos motivos do ato administrativo.<sup>4</sup> É na motivação, portanto, que são identificados os pontos ou argumentos ou razões pelas quais os pressupostos de fato resultaram na consequência jurídica depreendida da lei, também chamada de valoração jurídica dos fatos.

Como elemento essencial de qualquer ato administrativo, a motivação se apresenta como o meio para viabilizar seu controle, averiguando a “conformidade da atividade da Administração à moralidade administrativa”.<sup>5</sup> Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “motivar é explicar as circunstâncias de fato e de direito que justificam a expedição do ato, para que nós, que somos os senhores da coisa pública, possamos saber se foi bem feito ou se foi mal feito”<sup>6</sup>.

E o art. 50 da Lei nº 9.784/1999 identifica quando os atos administrativos deverão ser motivados, contendo a “indicação dos fatos e **dos fundamentos jurídicos**”, sendo exigido para a lavratura dos autos de infração por serem atos que “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” (inciso I do dispositivo).

No ato administrativo tributário, cabe à autoridade fiscal, como aplicadora da lei, proceder à qualificação jurídica de uma situação fática, identificando a natureza jurídica do fato.<sup>7</sup> A partir da interpretação da lei, o fiscal enquadra aquela situação fática na descrição geral por ele depreendida da lei, identificando o montante do direito de crédito em favor da Fazenda Pública.

Não se pode olvidar que para o Auto de Infração o ônus probatório é da Administração, a quem incumbiu a iniciativa do processo administrativo, nos termos do que prevê o art. 373 Código de Processo Civil<sup>8</sup>. É o que bem delineou o então Conselheiro Antônio Carlos Atulim no Acórdão n. 3402-002.881, de janeiro/2016:

<sup>1</sup> DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Efeitos das decisões no processo administrativo tributário. Tese (doutorado). Faculdade de direito, Universidade de São Paulo, 2020, p. 96 e ss.

<sup>2</sup> NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43. Sem destaques no original.

<sup>3</sup> NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 43.

<sup>4</sup> NOHARA, Irene Patricia. *O motivo no ato administrativo*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 49.

<sup>5</sup> RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo. o poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. In: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (org.). *As leis de processo administrativo* (Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98). São Paulo: Malheiros, 2000. p. 83.

<sup>6</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da administração pública como princípio fundamental do estado de direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 87. p. 11-21, XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. s.d.

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 743.

<sup>8</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. **Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.** (...)(grifei)

No presente caso vislumbra-se que o motivo da autuação não foi evidenciado pela fiscalização, não trazendo os elementos probatórios suficientes para respaldar sua alegação fática no sentido de que a Recorrente “*recolheu fora do período da espontaneidade os valores apontados nos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal*” (e-fl. 93). Essa afirmativa, inclusive, foi afastada pela r. decisão recorrida, que reconheceu que o contribuinte procedeu com o recolhimento dentro do prazo do art. 47, da Lei n.º 9.430/96.

Os requisitos fáticos para a aplicação do mencionado art. 47 estão presentes neste caso. De fato, em sua manifestação no curso da fiscalização, o contribuinte reconheceu que identificou as diferenças entre os valores **declarados em DIPJ** e em relação às parcelas declaradas em DCTF. Nos termos da manifestação (e-fl. 54/55)

- 1) Diferença de declaração e recolhimento de PIS, no valor de R\$ 104.792,56 e COFINS, no valor de R\$ 194.991,63:

Após efetuarmos revisão sobre os documentos relativos à época, constatamos que houve discrepância nas informações, relativas aos tributos acima, constantes nas obrigações acessórias – DCTF e DIPJ, no ano calendário 2002, conforme abaixo:

PIS	Declarado em DCTF	Declarado em DIPJ	Diferença a recolher
Janeiro	7.100,19	8.098,56	998,37
Fevereiro	18.138,97	20.401,39	2.262,42
Março	3.465,48	7.464,98	3.999,50
Abril	11.726,75	11.467,93	(258,82)
Maior	8.278,63	8.390,43	111,80
Junho	10.651,68	21.699,09	11.047,41
Julho	33.268,73	27.016,22	(6.252,51)
Agosto	27.825,96	39.265,44	11.439,48
Setembro	23.633,98	25.915,01	2.281,03
Outubro	22.376,78	21.501,88	(874,90)
Novembro	35.999,77	40.626,10	4.626,33
Dezembro	37.149,69	112.562,17	75.412,48
TOTAL	239.616,61	344.409,20	104.792,59

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

COFINS	Declarado em DCTF	Declarado em DIPJ	Diferença a recolher
Janeiro	32.770,10	37.377,98	4.607,88
Fevereiro	83.718,32	94.160,12	10.441,80
Março	15.994,53	34.453,77	18.459,24
Abril	54.123,48	52.928,90	(1.194,58)
Mai	38.209,08	38.725,05	515,97
Junho	49.161,59	100.149,63	50.988,04
Julho	153.547,99	124.690,24	(28.857,75)
Agosto	128.427,51	181.225,11	52.797,60
Setembro	109.079,93	119.607,72	10.527,79
Outubro	103.277,48	99.239,44	(4.038,04)
Novembro	166.152,82	187.505,09	21.352,27
Dezembro	171.460,14	230.851,55	59.391,41
<b>TOTAL</b>	<b>1.105.922,97</b>	<b>1.300.914,60</b>	<b>194.991,63</b>

As diferenças identificadas foram recolhidas em 06/09/2006, conforme cópias autenticadas dos documentos de arrecadação que seguem em anexo, de acordo com artigo 909 do Decreto 3000 de 26 de março de 1999 e com as reduções previstas no artigo 9º da MP 303/2006.

E estes foram os exatos valores identificados no termo de encerramento de fiscalização das e-fls. 88/89, no qual a fiscalização cobrou inclusive os valores de principal (já pagos anteriormente), multa de ofício e juros e na revisão de ofício realizada posteriormente (e-fls. 139/141). Vejamos abaixo a reprodução das e-fls. 88/89, com planilhas de idêntico teor nas e-fls. 139/141:

#### TERMO DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO

“DCTF” pelo próprio fiscalizado, sendo que promovi o detalhamento analítico mês a mês das diferenças apontadas pelos sistemas deste órgão, conforme planilhas abaixo:

#### INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS PIS

MÊS/2002	VALORES EM REAIS		
	DIPJ	DCTF	#
JANEIRO	8.098,56	7.100,19	998,37
FEVEREIRO	20.401,39	18.138,97	2.262,42
MARÇO	7.464,98	3.465,48	3.999,50
ABRIL	11.467,93	11.726,75	(258,82)
MAIO	8.390,43	8.278,63	111,80
JUNHO	21.699,09	10.651,68	11.047,41
JULHO	27.016,22	33.268,73	(6.252,51)
AGOSTO	39.265,44	27.825,96	11.439,48
SETEMBRO	25.915,01	23.633,98	2.281,03
OUTUBRO	21.501,88	22.376,78	(874,90)
NOVEMBRO	40.626,10	35.999,77	4.626,33
DEZEMBRO	112.562,17	37.149,69	75.412,48
<b>TOTAL</b>	<b>344.409,20</b>	<b>239.616,61</b>	<b>104.792,56</b>

**TERMO DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO****INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS COFINS**

MÊS/2002	VALORES EM REAIS		
	DIPJ	DCTF	#
JANEIRO	37.377,98	32.770,10	4.607,88
FEVEREIRO	94.160,12	83.718,32	10.441,80
MARÇO	34.453,77	15.994,53	18.459,24
ABRIL	52.928,90	54.123,48	(1.194,58)
MAIO	38.725,05	38.209,08	515,97
JUNHO	100.149,63	49.161,59	50.988,04
JULHO	124.690,24	153.547,99	(28.857,75)
AGOSTO	181.225,11	128.427,51	52.797,60
SETEMBRO	119.607,72	109.079,93	10.527,79
OUTUBRO	99.239,44	103.277,48	(4.038,04)
NOVEMBRO	187.505,09	166.152,82	21.352,27
DEZEMBRO	230.851,55	171.460,14	59.391,41
<b>TOTAL</b>	<b>1.300.914,60</b>	<b>1.105.922,97</b>	<b>194.991,63</b>

Ora, os exatos valores de principal indicados como devidos na autuação constam das guias de recolhimento pagas em 06/09/2006 (e-fls. 57/66), com acréscimo de juros e multa de mora. Os DARFs inclusive trazem os termos de autenticação bancária, sendo cópias autenticadas em 12/09/2006.

Os valores foram pagos dentro dos 20 (vinte) dias do recebimento do termo de início de ação fiscal (pagamento efetuado em 06/09/2006 - e-fls. 57/66), com as reduções legais vigente à época do pagamento, no art. 9º da Medida Provisória n. 303/2006 para o pagamento a vista (redução de 80% da multa de mora e 30% dos juros):

Art. 9º Alternativamente ao parcelamento de que trata o art. 1º desta Medida Provisória, **os débitos de pessoas jurídicas junto à SRF, à PGFN ou ao INSS com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser pagos** ou parcelados, excepcionalmente, no âmbito de cada órgão, na forma e condições previstas neste artigo.

§ 1º **O pagamento à vista** ou a opção pelo parcelamento **deverá ser efetuado até 15 de setembro de 2006, com as seguintes reduções:**

**I - trinta por cento sobre o valor consolidado dos juros de mora incorridos até o mês do pagamento integral ou da primeira parcela; e**

**II - oitenta por cento sobre o valor das multas de mora e de ofício.**

(...)

§ 4º As reduções de que trata este artigo não são cumulativas com outras reduções previstas em lei e serão aplicadas somente em relação aos saldos devedores dos débitos.

§ 5º **Na hipótese de anterior concessão de redução de multa e de juros de mora em percentuais diversos dos estabelecidos neste artigo, prevalecerão os percentuais referidos no § 1º deste artigo, aplicados sobre os respectivos valores originais.**

E a integralidade desses recolhimentos não foi contestada em qualquer momento pela fiscalização, que apenas afirmou de forma geral que o pagamento foi feito fora do *período* da espontaneidade. Esta relatora teve o cuidado de verificar os valores indicados como devidos na autuação e os valores de principal constantes das guias de recolhimento e todos eles coincidem integralmente.

Assim, encontram-se presentes no presente caso os requisitos para a aplicação na hipótese do art. 47 da Lei n.º 9.430/96, com o pagamento integral dos valores devidos com os acréscimos legais previstos à época do pagamento (art. 9º da Medida Provisória n. 303/2006), realizado dentro do prazo de 20 dias do recebimento do termo de intimação fiscal. Com isso, cabe ser cancelada a exigência fiscal considerando a necessidade de aplicação ao caso do art. 47 da Lei n.º 9.430/96 e a deficiência na motivação do Auto de Infração, ao indicar que o contribuinte procedeu com o pagamento fora do período da espontaneidade, inexistindo a identificação dos fatos para afastar a aplicação do dispositivo legal mencionado.

Cumpra mencionar que ainda que a r. decisão recorrida tenha identificado o equívoco fático cometido na autuação, ao deixar de indicar as razões pelas quais não se aplicaria ao caso o art. 47, da Lei n.º 9.430/96, houve uma tentativa de trazer um novo fundamento jurídico para o lançamento, afirmando que somente para os débitos declarados em DCTF que seria cabível a aplicação daquele dispositivo e não para valores declarados em DIPJ. Essa tentativa, contudo, não pode ser admitida. Primeiramente por se tratar de uma indevida tentativa de alteração do critério jurídico da autuação, em desconformidade com o art. 146, do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Com efeito, em qualquer momento na autuação foi identificada a suposta inaplicabilidade do art. 47, da Lei n.º 9.430/96 em razão dos valores estarem declarados em DIPJ e não em DCTF. Pretende a r. decisão recorrida realizar uma nova qualificação jurídica dos fatos, identificando um novo critério jurídico para a autuação no curso da discussão administrativa.

De toda forma, observa-se que o entendimento da r. decisão recorrida encontra-se em desconformidade com manifestações das próprias delegacias de julgamento e deste CARF, que admitem a aplicação do art. 47 da Lei n.º 9.430/96 exatamente na hipótese do contribuinte declarar os valores em DIPJ e pagar a menor em DCTF. Vejamos a título de exemplo a manifestação da DRJ do Rio de Janeiro:

ASSUNTO: Processo Administrativo Fiscal EMENTA: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. **DÉBITOS DECLARADOS EM DIPJ.** ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96. **O art. 47 da Lei nº 9.430/96 autoriza a pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Receita Federal que pague, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.** DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO PAGA. NÃO APLICAÇÃO. Afasta-se a aplicabilidade da multa exigida isoladamente na forma do art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, quando fique comprovado que o contribuinte, dentro do prazo de vinte dias de que fala o art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996,

tenha pagado, com os acréscimos legais cabíveis, o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa declarados na DIPJ. Ano-calendário: : 01/01/2003 a 31/12/2003 (DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO 9º TURMA ACÓRDÃO Nº 12-21765 de 14 de Novembro de 2008)

Da mesma é a reiterada manifestação deste Conselho, inclusive da CSRF e desta turma:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 11/03/2003 a 31/12/2004 O PAGAMENTO ESPONTÂNEO NOS TERMOS DO ARTIGO 47 DA LEI Nº 9430/96, DISPENSA DECLARAÇÃO EM DCTF. **Se for comprovado que a Contribuinte efetivou o recolhimento do débito no prazo de 20 (vinte) dias a contar do início da ação fiscal, conforme disposto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96, impõe-se em reconhecer a extinção da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, I do CTN, independentemente de declaração em DCTF.** (Número do Processo 13839.005663/2007-94 Data da Sessão 21/09/2017 Relator Demes Brito Nº Acórdão 9303-005.793 - grifei)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 28/02/2002 APLICAÇÃO DE ACRÉSCIMOS DE PROCEDIMENTO ESPONTÂNEO. ART. 47 DA LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. DÉBITO DECLARADO. ALCANCE. **INFORMAÇÃO PRESTADA EM DIPIJ. POSSIBILIDADE. O benefício concedido pelo legislador (pagamento com os acréscimos de procedimento espontâneo) aos contribuintes que recolherem seus débitos no prazo de vinte dias contados do início da ação fiscal alcança também os débitos declarados na DIPJ e não apenas na DCTF.** Data do fato gerador: 28/02/2002 (Número do Processo 11070.001585/2006-71 Data da Sessão 15/08/2013 Relator Júlio César Alves Ramos Nº Acórdão 9303-002.397 - grifei)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Data do fato gerador: 19/06/2006 ARTIGO 47 DA LEI Nº 9.430/96. DIAS DE GRAÇAS. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. COBRANÇA DE MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. **O contribuinte que informou em adequada declaração os débitos a serem levados aos cofres da União, promovendo o seu pagamento com os acréscimos legais aplicáveis (multa de mora de 20% e juros) no prazo de 20 dias do início da fiscalização, não poderá ter contra si lavrado auto de infração para cobrança de multa de ofício de 75%. É a inteligência do artigo 47 da Lei nº 9.430/96.** No contexto do regime aduaneiro especial de admissão temporária, a declaração de importação, conjuntamente com o termo de responsabilidade, dão certeza a respeito dos valores ali descritos (artigo 72, caput e §2º do Decreto-Lei n. 37/66), os quais ficam amplamente conhecidos pela autoridade fiscal, sendo, portanto, suficientes para preenchimento do requisito “já declarados” do artigo 47 da Lei nº 9.430/96. (Número do processo: 11684.000102/2009-46 Data da Sessão 23/06/2021. Nº Acórdão 3402-008.710 Relator: Lázaro Antônio Souza Soares Redatora Designada Thais de Laurentiis Galkowicz - grifei)

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 28/02/2002 APLICAÇÃO DE ACRÉSCIMOS DE PROCEDIMENTO ESPONTÂNEO. ART. 47 DA LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. DÉBITO DECLARADO. ALCANCE. INFORMAÇÃO PRESTADA EM DIPIJ. POSSIBILIDADE. **O benefício concedida pelo legislador (pagamento com os acréscimos de procedimento espontâneo) aos contribuintes que recolherem seus débitos no prazo de vinte dias contados do início da ação fiscal alcança também os débitos declarados na DIPJ e não apenas na DCTF.** Recurso Provido. (Número do processo: 11070.001585/2006-71 Data da sessão: 03/02/2010 Nome do relator: Odassi Guerzoni Filho Acórdão 3401-000.558 – grifei)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário:2007  
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VALOR INFORMADO NA DIPJ E  
NÃO ESPECIFICADO EM DCTF. NÃO É CABÍVEL O LANÇAMENTO COM  
MULTA DE OFÍCIO. **Para efeitos da aplicação do artigo 47 da Lei 9.430/96,**  
**admite-se a utilização da DIPJ.** (Número do processo: 10120.009149/2010-21  
Acórdão 1803-001.046 Data da sessão: 04/10/2011 Nome do relator: Meigan Sack  
Rodrigues)

Com isso, entendo que cabe ser dado provimento ao Recurso do contribuinte no mérito, por entender pelo cancelamento das exigências de PIS e COFINS decorrentes da diferença entre os valores declarados em DIPJ e DCTF, integralmente pagos com os acréscimos legais vigentes à época do pagamento, dentro do prazo de 20 (vinte) dias do recebimento do termo de intimação fiscal.

### III – CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal remanescente de PIS e COFINS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne