



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12897.000423/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.798 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE SOLDA ELETRICA S.A. EBSE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO. ÔNUS PROBATÓRIO DE FATO EXTINTIVO OU MODIFICATIVO.

Verificada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição por meio da análise de livros contábeis, cabe ao contribuinte o ônus da prova de fato extintivo ou modificativo do direito do Fisco.

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO. ÔNUS PROBATÓRIO DE FATO EXTINTIVO OU MODIFICATIVO.

Verificada a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição por meio da análise de livros contábeis, cabe ao contribuinte o ônus da prova de fato extintivo ou modificativo do direito do Fisco.

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)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-008.798 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12897.000423/2009-16

Relatório

Em julgamento Auto de Infração de PIS e Cofins não cumulativos em virtude da falta de recolhimento das contribuições decorrente de diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado, bem como de multa de ofício de 75% nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Como se depreende do Termo de Constatação Fiscal, após intimação para apresentação dos livros contábeis, o Auditor verificou que os valores apurados de PIS e Cofins a pagar não haviam sido declarados em DCTF, concluindo pela falta de pagamento das contribuições.

A fiscalização ocorreu através da análise dos lançamentos contábeis nas contas 2.1.1.00.60003 (débitos PIS), 1.1.8.00.300010 (retenções PIS) e 1.1.8.00.300007 (créditos PIS) e as respectivas contas Cofins.

Em simples apuração, o Auditor-Fiscal identificou que foram escriturados saldos a pagar das contribuições não informados em Dacon e DCTF e, conseqüentemente, não recolhidos, ensejando o lançamento de ofício através do presente Auto de Infração.

Ciente da exigência fiscal, o contribuinte apresentou Impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa que segue:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS PAGOS.

Verificada a falta ou a insuficiência de recolhimento da contribuição, em procedimento fiscal que reuniu elementos de prova extraídos da escrituração contábil-fiscal do contribuinte, a partir de livro revestido das formalidades legais, é de se constituir, na ausência de contra-prova igualmente hábil para a sua reforma, o crédito tributário faltante, pelo lançamento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS PAGOS.

Verificada a falta ou a insuficiência de recolhimento da contribuição, em procedimento fiscal que reuniu elementos de prova extraídos da escrituração contábil-fiscal do contribuinte, a partir de livro revestido das formalidades legais, é de se constituir, na ausência de contra-prova igualmente hábil para a sua reforma, o crédito tributário faltante, pelo lançamento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade se o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e contêm todos os requisitos indispensáveis à sua validade, conforme disposto no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/72; nem aventar cerceamento do direito de defesa quando não se vislumbra que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Sendo os documentos acostados aos autos claros, permitindo um adequado julgamento, toma-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformado com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em síntese, repisando os argumentos levantados em sede de impugnação.

De início, defende a nulidade do Auto de Infração ante a completa ausência de conteúdo do Termo de Constatação Fiscal, com a consequente ausência de motivação do lançamento, que resultaria no cerceamento do direito de defesa.

No mérito, persistindo na discussão travada em primeira instância, destacou que as divergências apuradas pela fiscalização na análise do livro razão decorreram de diferenças sobre recebimentos da Petrobras por conta do diferimento dos tributos previsto na Lei nº 9.718/98, ressaltando a juntada aos autos de cópias dos Dacons, Livros contábeis e Planilha demonstrativa dos recebimentos e apuração das contribuições (juntadas em impugnação).

Acrescentou ainda que a divergência no montante do crédito apurado seria proveniente de créditos sobre depreciação não contabilizados.

Fundamentou suas alegações no Princípio da Verdade Material, destacando o ônus probatório do Fisco na realização do lançamento, com Acórdãos do CARF nesse sentido.

Por fim, solicitou a nulidade do auto de infração e a desconstituição do lançamento em decorrência da verdade material e, subsidiariamente, que seja realizada diligência determinando à autoridade fiscal a análise apurada dos documentos apresentados, possibilitando a comprovação dos valores lançados nos Dacons.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

Ciente do Acórdão de Impugnação em 03/09/2015, consta nos autos envio postal de Recurso Voluntário em 02/10/2015, portanto, é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Como já exposto em Relatório, o lançamento, fundamentado no Termo de Constatação Fiscal, é sintético e decorre de verificação dos valores escriturados no razão nas contas representativas de “créditos” e “débitos” de PIS e Cofins.

O Auditor-Fiscal verificou que a escrituração contábil demonstra a existência de saldos das contribuições a pagar, entretanto, tais valores não foram declarados e pagos por meio de DCTF, ensejando o lançamento de ofício, conforme recorte da fl. 10 abaixo:

QUADRO DEMONSTRATIVO DE PIS A RECOLHER

conta 211.00.60003	outubro	novembro	dezembro
Saldo inicial	518.128,21	651.490,29	799.521,48
saldo final	651.490,29	799.521,48	952.902,67
diferença	133.362,08	148.031,19	153.381,19
conta 118.00.300010			
Saldo inicial	24.209,68	39.921,62	53.567,92
saldo final	39.921,62	53.567,92	65.304,48
diferença	15.711,94	13.646,30	11.736,56
outros			
conta 118.00.300007			
Saldo inicial	517.678,39	598.049,55	707.729,22
saldo final	598.049,55	707.729,22	756.995,49
diferença	80.371,16	109.679,67	49.266,27
outros			
pis a recolher	37.278,98	24.705,22	92.378,36

Os valores são os escriturados pelo próprio contribuinte em seu razão analítico, conforme juntado aos autos às fls. 12 e seguintes, sendo a conta 2.1.1.00.60003 pertencente ao passivo da empresa (PIS a pagar) e as contas 1.1.8.00.300010 e 1.1.8.00.30007 pertencentes ao ativo (Créditos de PIS decorrentes de aquisições e retenções).

Os títulos das contas são destacadas pelo contribuinte (fl. 186):

“11.800.300.007 – créditos sobre compras PIS

11.800.300.010 – retenções por terceiros PIS

21.100.600.003 – débito sobre vendas PIS

11.800.300.008 – créditos sobre compras COFINS

11.800.300.011 – retenções por terceiros COFINS

21.100.600.005 – débito sobre vendas COFINS”

Percebe-se que o lançamento decorreu de simples comparação entre os valores de “crédito” e “débito” das contribuições nos livros contábeis do contribuinte, sendo possível constatar que, de fato, em sua escrituração, existia saldo a pagar não declarado em DCTF.

Em sua defesa, de início, a recorrente alega a **nulidade** do Auto de Infração decorrente da completa ausência de conteúdo do Termo de Constatação Fiscal, o que resultaria na falta de motivação do ato bem como no cerceamento do direito de defesa.

Em suas palavras:

“Assim, a ausência completa de conteúdo do Termo de Constatação Fiscal tem concurso específico para a não produção do efeito legal desejado, considerando que prejudicou a defesa do contribuinte violando, portanto os princípios balizadores do Estado.

[...]

A simplicidade do Termo de Constatação Fiscal deixa patente um grande vício, quando transfere para a autoridade revisora do lançamento, no caso as Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, a verificação de todos os documentos, lançamentos contábeis, declarações, planilhas, enfim todos os elementos que deveria ser levados a efeito durante a ação fiscal.”

Infere-se das alegações da recorrente que a simplicidade do procedimento de fiscalização teria resultado em vício no ato administrativo, decorrente da ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa.

Não deve prosperar.

O Auto de Infração cumpre rigorosamente os requisitos legais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972¹ e, sua simplicidade, nem de longe, implicou em falta de motivação ou prejuízo ao direito de defesa.

Ora, constatada a divergência no valor a pagar das contribuições de acordo com os registros contábeis do próprio contribuinte, resta plenamente motivada a prática do lançamento sendo possibilitado ao sujeito passivo, em sede de recurso, demonstrar os motivos de fato e de direito capazes de modificar ou extinguir o ato praticado.

A Planilha elaborada pela fiscalização no Termo de Constatação Fiscal (acima exposta) demonstra claramente o motivo do lançamento e, para desconstituir a pretensão do Fisco, bastaria o contribuinte demonstrar a improcedência de sua própria escrituração contábil e do lançamento realizado.

Nesse sentido:

¹ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

“Acórdão n.º 3302-007.504

Relator: Corinho Oliveira Machado

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/05/2002, 01/08/2002 a 30/09/2002, 01/01/2003 a 31/08/2003, 01/10/2003 a 31/03/2004, 01/05/2005 a 31/08/2005, 01/10/2005 a 28/02/2006

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Impõe-se afastar a preliminar de nulidade do auto de infração, quando esse está revestido de todas as formalidades exigidas em lei para sua lavratura.

DIFERENÇA APURADA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS.

Apuradas, mediante procedimento de ofício de verificações obrigatórias, divergências entre os valores escriturados a título de PIS e os que haviam sido declarados em DCTF pelo contribuinte, é procedente a autuação para exigência das diferenças não pagas.”

“Acórdão n.º 1802-002.537

Relator: Sérgio Rodrigues Mendes

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2000, 2001, 2002

DIFERENÇA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS.
MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Mantém-se a exigência decorrente da diferença entre os valores escriturados (Registro de Apuração do ICMS) e os declarados (Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF), quando os elementos de fato ou de direito apresentados pelo contribuinte não forem suficientes para infirmar os valores lançados pela Fiscalização.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Exercício: 2000, 2001, 2002

DIFERENÇA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS.
MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Mantém-se a exigência decorrente da diferença entre os valores escriturados (Registro de Apuração do ICMS) e os declarados (Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF), quando os elementos de fato ou de direito apresentados pelo contribuinte não forem suficientes para infirmar os valores lançados pela Fiscalização.”

Portanto, inexistindo nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa ou falta de motivação, deve ser apreciado o mérito processual.

Para justificar a diferença apurada no **débito**, já em sede de impugnação, o contribuinte informou que os débitos escriturados a maior decorreram do diferimento de receitas

recebidas da Petrobras nos termos da Lei nº 9.718/98², juntando planilha que demonstraria a divergência entre o Dacon e sua escrituração contábil (fl. 349).

Em recurso voluntário, são repisados os argumentos e mais uma vez defendida a improcedência do lançamento com base na verdade material, sendo ônus do Fisco fundamentar o lançamento realizado e não do contribuinte, a quem caberia somente disponibilizar os documentos necessários para a apuração das contribuições.

O Acórdão recorrido foi claro ao demonstrar a insuficiência probatória do contribuinte, ao destacar que a simples juntada de documentos e planilhas, de forma descontextualizada, não demonstraria a improcedência do lançamento (fls. 447 e 448):

“No entanto, a contribuinte se limitou a alegação de que os valores escriturados não correspondiam à realidade e nem sequer acenou com uma possível retificação da sua escrituração no sentido de reduzir os valores da Cofins e PIS registrados no livro Razão, fatos que somente a ela caberia provar perante à autoridade julgadora, uma vez que somente ela poderia dispor dessas provas, através da escrituração das receitas correspondentes acompanhadas das Notas Fiscais de Vendas e outros documentos comprobatórios dessas receitas ou a existência de outros créditos da Cofins e do PIS a serem deduzidos do valor devido.

A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte, tanto quanto não o é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício.

Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração, o que, aliás, foi feito, visto que os valores apurados foram extraídos dos registros contábeis do próprio contribuinte; da mesma forma, que quem contrapõe deve argumentar pela inconsistência dos elementos carreados pela autoridade fiscalizadora, o que, efetivamente, incorre no caso em exame.”

Tenho que concordar com a autoridade julgadora de primeira instância. Das alegações e documentos juntados pelo contribuinte, não é possível identificar prova que descaracterize o lançamento efetuado. Afinal, como o citado diferimento de receitas afetou na apuração das contribuições?

Me aprofundando na análise dos documentos juntados aos autos, em especial a Planilha que demonstraria a divergência decorrente do diferimento de receitas, não vejo qualquer conexão entre os fundamentos alegados e os dados demonstrados pela tabela.

Como se nota dos recortes abaixo com destaques deste Relator, as receitas diferidas pertenceriam, em parte, a períodos coincidentes com o fiscalizado, o que em termos de

² "Lei nº 9.718/98

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço."

saldo, não alteraria o montante devido da contribuição. Mas não é só, em verdade, percebe-se que a diferença de saldo informado na planilha decorreria da tributação indevida das receitas com a alíquota de 1,65%, em vez de 0,65%; entretanto, a recorrente sequer cita tal fato em suas alegações:

Planilha apresentada em Impugnação para demonstrar a divergência nas receitas tributadas:

ORIGEM	DÉBITOS S/RECEBIMENTOS DA PETROBRAS			VALORES CONSIDERADOS		OUT/2007
	NF FAT.	AF	BASE	CONTABIL. 1,65%	DACON 0,65%	CONTABIL. A MAIOR
Set/07	13580	6433	224.526,90	3.704,69	1.459,42	2.245,27
Set/07	13581	6433	224.526,90	3.704,69	1.459,42	2.245,27
Set/07	13582	6433	224.526,90	3.704,69	1.459,42	2.245,27
Set/07	13583	6433	211.134,51	3.483,72	1.372,37	2.111,35
Set/07	13584	6433	211.134,51	3.483,72	1.372,37	2.111,35
Set/07	13585	6433	211.134,51	3.483,72	1.372,37	2.111,35
Set/07	13586	6433	145.220,47	2.396,14	943,93	1.452,20
			1.452.204,70	23.961,38	9.439,33	14.522,05

Planilha juntada em Impugnação demonstrando a divergência entre os créditos e débitos apurados:

COMPET.	DE ACORDO COM DAÇON				DÉBITOS S/VENDAS	
	CRÉDITOS S/COMPRAS E		RETENÇÕES NA FONTE		NÃO	CUMULATIVO
	SALDO INICIAL	CRÉDITOS S/COMPRAS	SALDO INICIAL	RETIDO POR TERCEIROS	CUMULATIVO	
	11.800.300.007		11.800.300.010		21.100.600.003	
JAN/2007	0,00	67.108,43	0,00	0,00	(210.357,50)	
FEV/2007		63.314,35	0,00	31.414,12	(165.356,71)	
MAR/2007		88.094,70	0,00	9.875,02	(119.237,70)	
ABR/2007		46.423,68	0,00	7.493,41	(89.779,78)	
MAI/2007		100.360,89	0,00	24.814,14	(135.473,19)	
JUN/2007		85.069,10	0,00	17.411,44	(128.152,08)	
JUL/2007	4.431,98	78.636,63	0,00	0,00	(72.643,69)	
AGO/2007	10.424,92	149.117,79	0,00	21.194,41	(183.637,00)	
SET/2007	0,00	199.651,84	0,00	3.010,14	(106.969,66)	
OUT/2007	95.692,31	82.799,73	0,00	15.711,94	(118.840,03)	
NOV/2007	75.363,95	110.655,80	0,00	13.646,30	(129.377,08)	
DEZ/2007	70.288,97	59.910,22	0,00	11.736,56	(139.356,60)	

Quadro demonstrativo da apuração da fiscalização, conforme contabilidade do contribuinte:

QUADRO DEMONSTRATIVO DE PIS A RECOLHER

conta 211.00.60003	outubro
Saldo inicial	518.128,21
saldo final	651.490,29
diferença	133.362,08
conta 118..00.300010	
Saldo inicial	24.209,68
saldo final	39.921,62
diferença	15.711,94
outros	
conta 118.00.300007	
Saldo inicial	517.678,39
saldo final	598.049,55
diferença	80.371,16
outros	

Ainda que se tente “imaginar” o motivo dessa divergência, esta tarefa se mostra impossível quando não são juntados aos autos Notas Fiscais ou Faturas que demonstrariam detalhes da operação realizada.

Desta forma, persiste a deficiência probatória já constatada em julgamento de primeira instância, não sendo possível identificar, com base nos documentos apresentados, qualquer motivo, de fato ou de direito, capaz de modificar a autuação realizada com base nos livros contábeis do próprio contribuinte.

Quanto ao **crédito**, a deficiência probatória é ainda mais clara. Apesar da recorrente informar que a divergência decorreria de créditos de depreciação não contabilizados, não há nos autos qualquer documento que busque demonstrar tais créditos. Afinal, quais seriam os bens depreciados? Qual período? Etc. Não se sabe.

A afirmação do contribuinte de que caberia ao Fisco demonstrar os fundamentos do lançamento e não ao contribuinte provar o contrário, apesar de verdadeira, é incompleta. De fato, cabe à fiscalização fundamentar o ato administrativo praticado, fundamentação esta já demonstrada na parte inicial desta decisão.

Praticado o ato administrativo, presumida a sua legalidade, cabe ao administrado, em sede de impugnação, nos termos do art. 16, III, do Decreto n.º 70.235/72, demonstrar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui.

A obrigação decorre inclusive do previsto no Código de Processo Civil³ quanto ao ônus da prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, visto que este já demonstrou o fato constitutivo de seu direito por meio do Auto de Infração.

³ "Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

O tema é pacífico neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como bem demonstra o Acórdão n.º 3301-004.669:

“Acórdão n.º 3301-004.669

Sessão de 22 de maio de 2018

Relatora: Semíramis de Oliveira Duro

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

[...]

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento.”

Portanto, não tendo o contribuinte comprovado a existência de fato modificativo ou extintivo do direito do Fisco, deve persistir o lançamento realizado, não havendo que se falar inclusive da realização da diligência, dada a inexistência de dúvida para julgamento do mérito processual.

Por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida