



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.002038/2007-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-001.786 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2012  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** UNICARD BANCO MÚLTIPLO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE.

Anula-se o auto de infração eivado de vício na motivação.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer a nulidade do auto de infração por vício na motivação. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator) e Robson José Bayerl, quanto à preliminar de nulidade. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Sustentou pela recorrente a Dra. Karoline Athademos Zampani, OAB/DF n° 204.813. Julgado na tarde do dia 26/09/2012 a pedido da recorrente.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Redator designado.

Domingos de Sá Filho - Relator .

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em razão do Acórdão que manteve o lançamento referente à contribuição social para a COFINS, relativo ao período de 01/2003 a 12/2004.

A constituição do crédito tributário deu-se com arrimo no parágrafo 5º do Art. 3º da Lei n. 9.718/1998 que dispõe que na hipótese das pessoas jurídicas referidas no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei n. 8.212/91 serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS.

Consta da descrição dos fatos do relatório fiscal que há divergências de valores entre a planilha de base de cálculo e os balancetes mensais da Instituição Financeira fiscalizada, bem como, exclusões e deduções indevidas, de acordo com a IN SRF 247/2002 em relação à purificação da base de cálculo apresentada pela contribuinte.

Preliminarmente a recorrente sustenta a nulidade da autuação, alegando, para tanto, ausência da adequada motivação, em seu entendimento configura cerceamento do direito de defesa e ao contraditório.

Sustenta também a ausência de investigação da verdade material, em razão da superficialidade das diligências realizadas. O inconformismo dá-se em razão da fiscalização simplesmente cortejar as planilhas elaboradas pela recorrente e concluir que exclusões e deduções eram indevidas.

No mérito alega erro material, e, o faz tão-só em relação algumas contas contábeis cuja identificação foi possível, pois não conseguiu identificar a totalidade da matéria tributável.

A decisão de piso rejeitou as preliminares, a primeira sob o fundamento de que a fiscalização baseou-se em informações extraídas dos registros contábeis da contribuinte. E a segunda, de que não existiu qualquer óbice ao pleno exercício do direito de defesa da Impugnante, visto que, as infrações apuradas estariam perfeitamente identificadas e os elementos dos autos são bastante para que o sujeito passivo pudesse se defender.

Essa turma entendeu por bem transformar o julgamento em diligência conforme Acórdão nº 3403.00.034 de 28 de abril de 2010, para que fosse apurado:

*“As planilhas elaboradas pela fiscalização deixou de especificar (Para o período a partir de 01/2003 a 12/2004, as divergência de valores entre a planilha de base de cálculo e os balancetes mensais da instituição financeira fiscalizada, assim como, há exclusão e dedução indevidas, de acordo com a IN SRF 247/2002 na apuração da base de cálculo para a COFINS no sentido de que a Autoridade Fiscal demonstre por meio de planilha todas as exclusões e deduções incluídas por ela à base de cálculo, seja identificado as divergências entre as planilhas apresentadas pela contribuinte e as do auditor fiscal, identificando as contas contábeis por título e o número adotado no plano de contas, a natureza da receita e o mês do fato gerador.*”

*Deixando claro quais deduções e exclusões que a fiscalização entendeu indevida.*

*Prestar outras informações que julgar necessárias ao deslinde da questão. Após seja dado vista a contribuinte, querendo, manifestar-se”.*

Concluído a diligência foram juntadas as planilhas e cópias dos balancetes apontando as divergências, fls. 1286/1296. Aberto vista a Recorrente, se manifestou às fls. 1297/1306, reprisando seu inconformismo, em síntese:

*“fls 65 / 225 /470 Os valores considerados como tributáveis registrados nas contas n.ºs 7.1.5.90.00-6 TVM — AJUSTE POSITIVO AO VALOR DE MERCADO - Subtítulo 7.1.5.90.10-9 — TÍTULOS PARA NEGOCIAÇÃO foram assim destacados no Termo de Diligencia:*

*2003 Exclusão do valor ref a Título p/negociação - 7.1.5.90.10-9  
Tributado Rec. cf. Balancete*

*7 01.265,53 701.265,53 60-458*

*37.690.888,56 37.690.888,56 64-471*

*Receitas não incluídas na base da Cofins.*

*Tributado Conta Cosif Fls.*

*17.690.000,00 TVM ajuste pos vr. mer. 7.1.590.00 6 43 -126 -410*

*Outras Exclusões*

*R\$ 6.019.019,00 TVM Ajuste negativo a valor de mercado*

*2004*

*Exclusão do valor ref a Título p/negociação – 7.1.5.90.10-9 fls.*

*25.504.510,00 75x151x234*

*5.128,48 111x187x253*

*10. Entretanto, referidos valores não poderiam ser de forma alguma tributados pela COFINS.*

*11. Isso porque, os ajustes positivos ao valor de mercado relacionado a títulos de valores mobiliários devem ser computados na apuração do PIS e da COFINS somente em sua respectiva alienação, conforme determinam o art. 1º da IN/SRF 334/2003 e §2º. do art. 35 da Lei 10.637/2002.*

*12. Com base nisso, tanto na peça impugnatória, como no recurso voluntário, o contribuinte se dedicou em demonstrar que os títulos que originaram a referida receita de marcação ao valor de mercado ("MTM") ainda não havia sido realizada com a venda (liquidação) dos títulos, pois estavam ao final de 2004 ainda registradas no ativo do Contribuinte. Tanto é que o aludido ajuste a valor de mercado foi registrado na conta COSIF*

*"7.1.5.90.00-6 - TVM Ajuste positivo ao valor de mercado" (doc. 2), que justamente é destinada para registro de ajustes positivos em títulos que ainda não foram definitivamente alienados.*

*13. O título objeto da atualização em tela refere-se à debenture adquirida pelo Contribuinte no valor nominal de R\$ 23.100.000,00.*

*14. Conforme relatório gerencial (doc. 3), verifica-se que foi calculado em junho de 2003 o valor de ajuste "MTM" de R\$ 17.690.000,00, que foi devidamente registrado contabilmente (doc.2) e divulgado na Demonstração Financeira (doc.4) do Contribuinte do período encerrado em 30.06.2003, especificamente em seu tópico 5, transcrito a seguir:*

*15. Dos documentos 03 e 04 acostado constata-se que o título em referência ainda era tratado como "Título para negociação" ao passo que, se disponível para venda, estaria designado no campo "Títulos disponíveis para venda", o que evidencia ainda mais a premissa do Contribuinte de que o título não havia sido negociado em 2003 e 2004. Razão pela qual, em hipótese alguma poderia ser os ajustes positivos em questão submetidos à tributação, ex vi do que determinam os art. lu da IN/SRF 334/2003 e §2º. do art. 35 da Lei 10.637/2002, alhures mencionado.*

*16. Para que não se repouse dúvidas sobre a correta não tributação dos valores de "MTM" (marcação de título a mercado) das debêntures em questão, o Contribuinte comprova que durante todo o ano de 2003 e 2004 os títulos permaneceram no seu ativo, mediante a juntada dos relatórios enviados pela Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos ("CETIP") que tem por função controlar as negociações de títulos de renda fixa e valores mobiliários entre seus participantes (doc. 05).*

*17. Dos relatórios emitidos pela CETIP (doc. 05), verifica-se que os títulos em questão foram somente alienados em dezembro de 2004 e junho de 2005, conforme quadro abaixo ilustrativo das operações de aquisição e liquidação:*

*18. As operações acima tiveram o seguinte tratamento contábil e fiscal:*

*a) Em janeiro de 2003, verifica-se que o valor das debêntures, no balancete contábil (doc. 6), especificamente na conta COSIF1. 3.1.00.00- 7 subconta 1.3.1.10.65-7 — Debêntures" era R\$ 48.899.348,75, que também consta no relatório de valorização dessas operações (doc. 3);*

*b) Em abril/2004, face às aquisições efetuadas, o valor contábil das debêntures se elevou para R\$ 143.454.972,52 considerando os ajustes a valor de mercado (Vide doc. 7);*

*c) Em dezembro/2004, onde as debêntures tiveram sua primeira alienação. O valor dos títulos em comento sofreu uma diminuição para R\$ 70.309.966,12 (doc.8), oportunidade em que foi apurado ganho de capital na venda desses títulos. Por conta disso, tal ganho foi contabilizado na conta COSIF 7.1.5.75.00-7*

— Lucros com Títulos de Renda Fixa" (doc.8) no montante de R\$ 12.192.897,52 e devidamente tributado pela COFINS em dezembro de 2004 (doc. 9); e d) Finalmente, em junho 2005, teve-se a liquidação total dos títulos em tela, o que resultou em saldo "zero" na conta COSIF "# 1.3.1.00.00-7 subconta 1.3.1.10.65-7 — Debentures" (doc.10). Sendo que, o ganho de capital no valor de R\$ 10.568.299,94 (doc.10)., inerente a operação em questão, também foi oferecido à tributação da COFINS (doc.11). Note que no mês imediatamente anterior (doc. 12) a conta de Ativo relacionada às debentures ainda possuía valor monetário, o que corrobora ainda mais a assertiva de que os títulos não foram liquidados em 2003 e 2004, mas somente em 2005.

19. Do todo o exposto e da documentação acostada, resta de claro que o lançamento neste particular não pode subsistir, visto que, ao contrário do afirmado pela fiscalização, os valores registrados na contabilidade (7.1.5.90.10-9, 7.1.590.00-6) a título de ajuste positivo a valor mercado (MTM) foram corretamente excluídos da apuração do PIS e COFINS, uma vez que não se trata de resultado positivo na alienação, mas tão somente de marcação a valor de mercado que não é tributável, pois não representa ingresso de nova receita.

20. Do mesmo modo, para a exigência incidente sobre a glosa das exclusões de valores com reversões de provisões não pode o lançamento prosperar. No Termo de Diligência essa matéria foi assim indicada:

21. Novamente, a d. Autoridade Fiscal incorreu em flagrante erro material, posto que glosou, com base tão somente nos balancetes de verificação apresentados no curso do procedimento fiscalizatório, as exclusões da base de cálculo dos valores registrados a título reversão de provisões.

22. Essas reversões de provisões não são consideradas para fins de incidência das contribuições ao PIS e COFINS, visto que a sua natureza é de mera recomposição de uma despesa outrora incorrida pelo Contribuinte com a constituição de provisão contábil para riscos fiscais, civeis, trabalhistas ou contratuais, por exemplo.

23. Devido a essa característica, é que a própria Lei 9.718/98 expressamente determinou que referida importância fosse EXCLUÍDA na base de cálculo do PIS e COFINS, in verbis:

24. Com esteio no artigo retro, a própria Receita Federal do Brasil normalizou essa exclusão quando editou o art. 23 da IN SRF 247/2002:

25. Dessa forma, conforme amplamente mencionado pelo contribuinte nos autos, a glosa da exclusão das importâncias registradas como reversão de provisões (Cosif 7.1.9.90.00-8) deve ser cancelada, por se chocar com as disposições normativas que de forma clara autorizam a sua exclusão no **computo da base de cálculo do PIS e COFINS.**

26. Sobre a glosa das exclusões com variação monetária ativa sobre depósitos judiciais - Cosif 7.1.9.99.00-9 e 7.1.9.00.00-5, o presente Termo de Diligência a destacou da seguinte forma:

27. Novamente, insta repisa que a variação monetária dos depósitos judiciais não configura ingresso de receita tributável, na medida em que estão atreladas ao definitivo deslinde determinado pelo Poder Judiciário.

28. Se o Poder Judiciário der provimento à pretensão do Contribuinte no feito judicial, tal depósito será levantado e a variação monetária ativa percebida no período será submetida à tributação do PIS e COFINS.

29. Ao passo que, se o Poder Judiciário condenar o Contribuinte a desembolsar o valor envolvido, os depósitos judiciais serão convertidos em favor da parte contrária e não haverá que se falar em receita tributável, pois é claro o seu caráter de despesa.

30. Logo, os juros de depósito judicial não são receita pelo regime de competência, mas sim de caixa por ocasião do levantamento do depósito judicial em favor do Contribuinte. Não havendo que se falar, portanto, em glosa da não inclusão destas importâncias no computo do PIS e COFINS.

31. O Termo de Diligência também aponta como tributáveis as importâncias registradas nas rubricas 7.1.9.99.00.09-2 — Result. Empr. Incorp e 7.3.9.99.00.00-6 — Recuperação Perdas.

32. Entretanto, a tributação de tais importâncias não pode prosperar, notadamente porque, conforme comprovado nos autos, as receitas reconhecidas na conta 7.1.99.00.09-2 já foram tributadas pela COFINS pela sua incorporada (doc. 03, 04 e 05 do recurso voluntário). As receitas contabilizadas n° 7.3.9.99.00.00-6 não podem ser tributadas por expressa disposição do inciso II, §2º, do artigo 3º da Lei 9.718/98, pois toda reversão ou recuperação de perda outrora baixada como prejuízo não pode ser considerada materialidade do PIS e da COFINS.

33. O Termo de Diligência aponta também as seguintes rubricas como tributáveis:

35. Sobre este ponto, o Contribuinte destaca que o Termo de Diligência errou ao apontar para o período de apuração março de 2003 o valor de R\$ 4.160.144,36 (7.1.8.00.00-2 — Rendas de Participação). Visto que, conforme balancete já acostado aos autos, o valor correto é negativo em R\$ - 913.961,15. Devendo, portanto, o presente Termo de Diligência ser corrigido no quanto retro indicado.

36. Por fim, cabe ao Contribuinte discordar dos valores tributados outrora registrados nas contas 7.17.99.00.24-2 — Taxa participação exterior VISA e 7.17.99.00.23-2 — Taxa participação exterior MASTER.

37. Posto que os valores apontados referem-se a receitas advindas da contraprestação de serviços destinados ao exterior, cuja exclusão da base de cálculo da COFINS determinada pelo

*artigo 46 da IN SRF 247/02 4 e cuja matriz legal é o artigo 149, I, da CF/885 .*

*38. Deste modo, tal como os demais pontos autuados, o presente também não deve prosperar, haja vista o claro desrespeito à legislação atinente perpetrado pela Fiscalização.*

*39. Do todo o exposto, resta evidente que, apesar de o Termo de Diligência apresentar quais foram as importâncias autuadas e os períodos de apuração, o lançamento em questão a toda evidência deve ser declarado insubsistente por patente falta de juridicidade e porque contraria as provas carreadas aos autos”.*

Extraí-se, assim, que celeuma gira em torno de: 1) Ajuste Positivo ao Valor de Mercado - Subtítulo 7.1.5.90.10-9 —Títulos para Negociação; 2) Glosa das Exclusões de Valores com Reversões de Provisões; 3) Glosa das Exclusões com Variação Monetária Ativa sobre Depósitos Judiciais - Cosif 7.1.9.99.00-9 e 7.1.9.00.00-5; 4) Tributação das Importâncias Registradas nas rubricas 7.1.9.99.00.09-2 — Result. Empr. Incorp e 7.3.9.99.00.00-6 — Recuperação Perdas; 5) Incidência sobre Rendas de Participação período de apuração março de 2003, valor incluído à R\$ 4.160.144,36 (7.1.8.00.00-2 — Valor negativo em R\$ - 913.961,15; 6) Discordância dos valores tributados outrora registrados nas contas 7.17.99.00.24-2 — Taxa Participação Exterior - VISA e 7.17.99.00.23-2 — Taxa Participação Exterior – MÁSTER ( referente a receitas advindas da contraprestação de serviços destinados ao exterior)

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho - Relator.

O recurso é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, assim sendo, tomo conhecimento.

Inicialmente cabe examinar a sustentação de nulidade do lançamento. Preliminar de Nulidade do auto de infração.

O inconformismo demonstrado não deve prosperar por total ausência de fundamento capaz de sustentar a tese. Acolher a sustentação de que a motivação descrita no auto de infração configura cerceamento do direito de defesa e do contraditório, bem como, o princípio da necessidade de investigação da verdade material é afastar todo e qualquer parâmetro de controle do ato administrativo, por mais que me debruce sobre a alegação, não vislumbro vício capaz de justificar nulidade pretendida.

A motivação consignada no auto de infração é o suficiente para justificar o lançamento, assim como, análises dos documentos se revelam o bastante, vez que as exclusões e deduções foram efetivadas em conformidade com a documentação apresentada, não há como impingir ao agente fiscal raciocínio idêntico ao do interprete.

Além do que, exauriu o seu exame ao confrontar os elementos das planilhas fornecidas pela Interessada e os balancetes colocados à disposição da fiscalização. Tanto é verdade que a recorrente ao elaborar sua impugnação discorre sobre contas contábeis.

De modo que, é de ser rejeitar a preliminar de nulidade suscitada sob os argumentos de motivação inadequada e ausência de investigação da verdade material.

No mérito.

Ao compulsar os autos constatei que o lançamento decorre de interpretação dos fatos e atos registrados na contabilidade. É de conhecimento comum que o cenário contábil é uma ciência nitidamente social quanto às suas finalidades, no entanto, como metodologia de mensuração, abarca tanto o social quanto o quantitativo.

Neste raciocínio estaríamos diante do princípio da oportunidade a abarcar dois aspectos distintos, a integridade e a tempestividade. Como se sabe a integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência. A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, sem tal registro no momento da ocorrência restaram incompletos os registros sobre o patrimônio.

É desses acréscimos patrimoniais, receita sem uma efetiva entrada de ingresso pecuniário, que trata esses autos. Cabe a esse Colegiado decidir se a valorização ou atualização dos ativos a preço de mercado importa em receita passível da incidência da contribuição para a COFINS e o PIS.

A doutrina ao longo do tempo vem construindo os conceitos, ainda, não pacificados.

O insigne professor Orlando Gomes, Introdução ao estudo do direito civil, 13ª ed. Rio de Janeiro, forense, 1996, p. 210, ensina que o patrimônio compreende:

“Todas as relações jurídicas de conteúdo econômico das quais participe a pessoa ativa ou passivamente”.

Outros renomados autores definem como “o conjunto de relações jurídicas ativas e passivas (direitos e obrigações) avaliáveis em dinheiro de que uma pessoa é titular”.

Segundo os ensinamentos do professor José Artur Lima Gonçalves:

*“Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direito ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito”.*

Segundo a interpretação de José Minatel, receita é o conteúdo material qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferindo instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos. (Minatel, José Antonio, O conceito de receita..., Op. Cit. P. 536).

Nessa esteira é o oportuno trazer à baila o entendimento de Edmar Oliveira Andrade Filho, para quem, somente a receita efetivamente percebida poderia ser considerada auferida:

*“O valor tributável deve corresponder ao montante das receitas auferidas. O adjetivo auferido traduz idéia de algo que é percebido, ou seja, que é transformado em dinheiro ou bem econômico equivalente, vale dizer, imediatamente conversível em dinheiro. Receita auferida é, portanto, um acréscimo patrimonial juridicamente qualificado; é aquele em que a prestação já está satisfeita. {...} Nem decorrência, para fins de incidência às contribuições ao PIS/PASEP e a Cofins, não basta que a pessoa jurídica tenha receita; é imprescindível que aufera os efeitos do negócio jurídico que lhe deu causa. Um dos efeitos das obrigações em geral é o pagamento; para a caracterização da receita auferida é necessário que ocorra o pagamento em dinheiro ou bem com função imediatas equivalentes”. (Andrade Filho, Edmar Oliveira, Imposto de Renda das empresas, São Paulo, Atlas, 2004, p. 510).*

O regime de reconhecimento da receita para efeitos da tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, disposto no art. 251 do RIR/99, com base no lucro real deve manter escrituração com observâncias das leis comerciais e fiscais, enquanto o art. 274 do mesmo diploma legal dispõe que o lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76, o § 1º do art. 187 da referida lei, por sua vez, dispõe o seguinte:

*“§ 1º Na determinação do resultado de exercício serão computados”:*

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”.*

Como se vê, a legislação do imposto de renda adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas. Portanto, diferente, impõe a existência de disposição legal expressa em sentido contrário, senão, as receitas, os rendimentos e ganhos terão que ser reconhecidos pelo regime de competência, isto é, independente de recebimento em dinheiro.

Historicamente o parágrafo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, dispunha que nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta na determinação da base de cálculo de PIS COFINS o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês, o que implica no pagamento das contribuições sobre um ganho não concretizado.

Com advento da Lei nº 11.051, de 2004, dispôs em seu art. 32 que para efeito de determinação da base de cálculo do PIS e COFINS, bem como do IRPJ e da CSLL, os resultados positivos e negativos apurados nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive sujeitos a ajustes de posições passaram a serem reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.

Finalmente, dispõe o art. 35 da Lei nº 10.637/2002:

*“Art. 35. A receita decorrente da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de **hedge**, registrada pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados - Susep e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros em decorrência da valoração a preço de mercado no que exceder ao rendimento produzido até a referida data somente será computada na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o PIS/Pasep quando da alienação dos respectivos ativos”.*

Cabe examinar a luz das posições doutrinárias e de ordem legal a incidência das contribuições para o PIS e a Cofins ao caso concreto.

1. Aduz o contribuinte que a valorização do ativo decorre de necessidade que esse expresse o valor real do mercado mobiliário, para tanto, impõe que se faça em determinado momento, independentemente de sua negociação no mercado.

As exclusões efetivadas pela contribuinte foram interpretadas pela fiscalização como indevidas, motivo pelo qual foram desconsideradas e passaram a compor a base de cálculo.

A descrição sucinta da motivação do lançamento não informa que os ativos tenham sido comercializados, apenas se extrai das informações da diligência que os valores contabilizados a título de receitas em determinadas contas.

Inexistindo controvérsia de que o valor contabilizado a título de receita não é proveniente de alienação dos títulos, impõe acolher o argumento de que se refere à valoração a preço de mercado. Os títulos para negociação contabilizados em conta do Ativo representam um produto a ser negociado, inexistindo prova de operação de venda, o ajuste a preço de mercado mesmo que represente uma receita deve ser reconhecido em momento oportuno, isto é, quando efetivamente ocorrer o recebimento em moeda ou de outro modo que importe em liquidação da operação.

A luz do que dispõe o art. 35 da Lei nº 10.637/2002, o legislador ordinário postergou o momento do reconhecimento da avaliação de títulos e valores mobiliários quando da efetiva comercialização. Não bastasse a Lei nº 11.051, de 2004, também dispõe no mesmo sentido, conforme normatiza o art. 32, para efeito de determinação da base de cálculo do PIS e COFINS, bem como do IRPJ e da CSLL, os resultados positivos e negativos apurados nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive sujeitos a ajustes de posições passaram a serem reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.

Em sendo assim, os ajustes positivos ao valor de mercado contabilizados em conta contábil titularizada “Título para Negociação” deve ser afastado da base de cálculo na determinação da apuração da contribuição diante da existência de legislação específica que reconhece que esses ajustes são considerados receitas auferidas somente quando de sua comercialização.

A fiscalização também fez incluir à base de cálculo da Cofins os valores relativos a “Glosa das Exclusões de Valores com Reversões de Provisões”. No entender do Fisco as reversões de provisões configuram receita, e, sendo assim, deve compor a base de cálculo.

Provisão como se sabe significa reserva de determinada importância para atender a uma eventualidade. Mormente a contra-partida de sua contabilização implica em custo ou despesa. Sendo assim, a reversão jamais será considerada receita auferida.

É de conhecimento comum que a reversão é o ato ou efeito de reverter uma situação, isto é, o regresso ao estado ou o tipo primitivo.

Em resumo a meu sentir a provisão e a reversão são em sua essência ajustes técnico ou contábil com objetivo de fazer refletir a exatidão da situação patrimonial e financeira das empresas.

Tanto é verdade que no caso das Instituições Financeiras em relação à constituição de provisão mensal para férias, 13º salário, licenças-prêmio e demais encargos conhecidos ou calculáveis por determinação da Carta-Circular nº 2.294, de 30.06.92, devem incluir os valores decorrente de aumento salarial futuro previsto em Lei e na política interna da instituição.

De modo que, seguindo determinação do Banco Central as empresas contabilizam essa provisão como despesas ou custo, no entanto, para os efeitos fiscais deve se nortear pelas normatizações oriundas da Receita Federal.

Normatizando esse tipo de provisão a Receita Federal expediu o PN nº 7/80 que definiu a constituição da provisão para férias dos empregados. A Portaria nº 609, de 27.07.79, por outro lado, dispõe que a interpretação da legislação tributária promovida pela Receita Federal, por meio de atos normativos expedido por suas coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.

Como se vê em regra a provisão é uma despesas ou custo, portanto, sua reversão não pode configurar receita a fazer incidir contribuição de que trata esse caderno processual.

Razão pela qual acolho os argumentos sustentados pela recorrente para afastar à inclusão dos valores referentes à reversão de provisão da base de cálculo.

## 2. Glosa das Exclusões com Variação Monetária Ativa sobre Depósitos Judiciais - Cosif 7.1.9.99.00-9 e 7.1.9.00.00-5;

Assiste razão a recorrente quanto ao inconformismo relativo a inclusão dos valores referentes à variação monetária ativa incidente sobre os depósitos judiciais.

A precedente do antigo Primeiro Conselho de Contribuinte que decidiu pelo Acórdão nº 101-93.103/00, publicado no DOU de 18.10.00, que o fato gerador dá-se no momento da disponibilidade jurídica, não podendo ser entendido o trânsito em julgado, mas sim a efetiva liquidação.

Não há dúvida de que essa regra vale para as ações judiciais de restituição ou compensação de tributos, pois o trânsito julgado não obriga o contribuinte a reconhecer de pronto a receita em razão de que enquanto não houver a possibilidade de efetiva liquidação não há disponibilidade jurídica.

Tenho como certo que a inclusão dos valores a base de cálculo deve operar-se no momento da efetiva realização do direito, no caso concreto, no momento que o depósito judicial, principal e seus acréscimos forem disponibilizados para o depositante, até lá o reconhecimento dos acréscimos (juros) mês a mês não implica em receita auferida.

Embora discordando das Soluções de Consultas nºs 209 e 210 publicadas no Dou de 12.03.2002, em razão de que disciplinam que o crédito contra a União deve ser reconhecido quando do trânsito em julgado da sentença não se coadunar com o meu pensamento, no entanto, servem para ilustrar no caso vertente, que o momento do reconhecimento da hipótese de incidência da contribuição dá-se diferentemente do entendimento da fiscalização, que fez incidir sobre os valores contabilizados mês a mês, independentemente do trânsito em julgado, no caso sob examine, da contabilização dos acréscimos financeiros.

Diz as Soluções de Consultas nºs 209 e 210:

*“A pessoa jurídica que obtenha o reconhecimento, em seu favor, de créditos contra a União, mediante sentença judicial transitada em julgado, deve escriturá-los conforme o regime de competência. Esses créditos constituem hipótese de incidência dos tributos federais sobre a receita ou lucro no momento do trânsito em julgado da sentença judicial, devendo ser considerados ganhos, para efeito de tributação, no período de apuração correspondente de cada um dos tributos de que sejam fato gerador”.*

De modo que, impõe corrigir o procedimento fiscal e afastar da base de cálculo os valores referentes variação monetária ativa sobre depósitos judiciais contabilizados nas contas acima mencionadas.

3. Tributação das Importâncias Registradas nas rubricas 7.1.9.99.00.09-2 — Resultado de Empresa Incorporada – conta - 7.3.9.99.00.00-6 — Recuperação Perdas.

A impugnação de fls. 290/315 não tratou de incidência sobre as importâncias contabilizadas nas rubricas 7.1.9.99.00.09-2 — Resultado de Empresa Incorporada – conta - 7.3.9.99.00.00-6, bem como, Incidência sobre Rendas de Participação, período de apuração março de 2003, valor incluído à R\$ 4.160.144,36 (7.1.8.00.00-2 — Valor negativo em R\$ - 913.961,15).

Examinando a peça impugnatória constata-se que o assunto ali tratado se limitou a: “Improcedência de Glosa de Exclusão de Receita registrado conta 7.1.5.90.00-6 – TVM – AJUSTE POSITIVO AO VALOR DE MERCADO – subtítulo 7.1.5.90.10-9 – TITULO PARA NEGOCIAÇÃO”; Improcedência de Glosa de Despesas Registrada em conta nº 8.1.5.80.10.9 – TVM AJUSTE NEGATIVO AO VALOR DE MERCADO “”; Improcedência de Glosa s/ Exclusão das Reversões de Provisão Operacionais Registradas na Conta Cosif nº 7.1.9.90.008 – Reversão de Provisões Operacionais – subtítulo 7.1.9.90.99.8 – OUTRAS “”; Improcedência de Glosa s/Exclusão das Receitas de Lucro na Alienação de Bens do Ativo Imobilizado Registrado em conta Cosif nº 7.3.1.00.009 – subtítulo 7.3.1.50.004 –

LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES e BENS “, e, - Da Improcedência da Glosa da Exclusão das Receitas Decorrentes da Prestação de Serviço no Exterior Registradas na Conta Cosif nº 7.1.9.99.00-9 – Subtítulos Nº. 7.1.9.00.24-2 e 7.1.9.00.23-2. — TAXA DE PARTICIPAÇÃO”. EXTERIOR VISA e TAXA DE PARTICIPAÇÃO EXTERIOR MASTER.

No entanto, ao examinar o voto da decisão de piso, fls. 810/870, o julgador enfrentou o assunto, daí a meu ver viabilizou o conhecimento e deliberação dessa matéria a esse Colegiado diante da irresignação demonstrada no recurso voluntário, de modo que passo a examinar.

Resultado de Empresa Incorporada – conta - 7.3.9.99.00.00-6 — Recuperação Perdas.

O julgador de piso examinou o assunto e ao decidir assim fundamentou:

*“Em decorrência da supressão da conta contábil 7199900092 - **Result empr incorp, o saldo da conta 7.0.0.00.00-9 - Contas de Resultado Credoras no balancete apresentado na impugnação foi de R\$ 115.469.798,20 e não de R\$ 117.533.972,03, como constou do primeiro balancete e do demonstrativo da fiscalização. No entanto, ao analisarmos o balancete anexado na impugnação relativo ao mês de maio de 2003, verificamos que consta na conta 7.0.0.00.00-9 o saldo anterior de R\$ 117.533.972,03 (fls. 395).***

*Como a contribuinte não apresentou nenhuma justificativa para a supressão da conta contábil 7199900092 - Result empr incorp, e no próprio balancete anexado na impugnação, o saldo anterior relativo ao mês de abril é de R\$ 117.533.972,03, não há como referendar o demonstrativo da contribuinte (fls. 301), que suprimiu o valor de R\$ 3.837.321,84 da conta Cosif 7.1.9.00.00-5 — Outras receitas operacionais”.*

Inexiste dúvida de que ocorreu o exame da matéria. Infere-se do voto que a motivação restringe-se ao fato da inexistência de justificativa para a supressão da conta contábil, suprimiu o valor de R\$ 3.837.321,84 da conta Cosif 7.1.9.00.00-5 — Outras receitas operacionais.

Como é de conhecimento comum a contabilidade faz prova a favor do contribuinte, cabe a autoridade fiscal diligenciar no sentido de apurar a verdade real. Compete ao titular do procedimento fiscal produzir as provas suficientes para esclarecer e imputar o ilícito tributário.

Os planos de conta contábil das instituições financeiras seguem rigorosamente o plano determinado pelo Banco Central, atualizando-o em conformidade com as Resoluções baixadas. Ademais, a contabilidade é uma ciência exata, qualquer valor suprimido importa em diferença no Ativo ou no Passivo, mesmo tratando de conta de resultado (despesas e receitas).

Portanto, é inaceitável que se lance ao argumento do suposto sumiço do saldo da conta contábil, transferindo o ônus da prova ao contribuinte.

Além do que, reconhecido pelo julgamento de piso que essa conta registra o Resultado de empreendimento incorporado, não vejo como manter o lançamento por não se tratar de receita sujeita a incidência das contribuições para o PIS e a Cofins.

4. O outro ponto se refere à Incidência sobre Rendas de Participação, período de apuração março de 2003, valor incluído R\$ 4.160.144,36 (7.1.8.00.00-2 — Valor negativo em R\$ - 913.961,15).

O demonstrativo elaborado pelo Contribuinte consta que o valor de R\$ 4.160.144,36 é receita e faz parte da base de cálculo. No entanto, a Fiscalização com base nos balancetes informa que o valor correto é de R\$ 5.074.105,51, gerando uma diferença de R\$ 913.961,15.

Aduz em suas razões recursais que além da diferença acima apontada foi incluída à base de cálculo o valor de R\$ 4.160.144,65. Neste caso tenho que não assiste razão a Recorrente.

Extraí-se do demonstrativo tratar-se de receita, se o balancete aponta receita maior daquela informada nos demonstrativos elaborados pelo contribuinte, impõe a fiscalização incluir a diferença apurada, o que pode ser feito simplesmente pelo valor encontrado e não declarado, assim como, pelo total, no caso examinado fez incluir à base de cálculo a diferença. Nesse ponto com razão a fiscalização, motivo pelo qual mantenho o lançamento.

Deixo de acolher os argumentos de que o valor apurado, isto é, o valor de R\$ 913.961,15 encontrados é negativo, daí não poder compor a base de cálculo.

5. Receitas de Lucro na Alienação de Bens do Ativo Imobilizado Registrado em conta Cosif nº 7.3.1.00.009 – subtítulo 7.3.1.50.004 – LUCROS NA ALIENAÇÃO DE VALORES e BENS.

Consta da decisão hostilizada:

*“Por fim, verificamos que há valores registrados na conta Cosif nº 7.3.1.00.009 — Subtítulo no 7.3.1.50.00-4 — Lucros na alienação de valores e bens — bens não de uso próprio, no montante de R\$ 55.400,00 (fls. 725).*

*De fato, a lei permite a exclusão da receita da venda de bens do ativo permanente. No entanto, ao analisarmos o balancete anexado pela contribuinte (fls. 725),*

*constatamos que a receita não operacional de R\$ 55.400,00 não foi contabilizada como lucro na venda de bens do ativo permanente (subtítulo 7315000001), mas sim no subtítulo 7315000006 — BNDU PRÓPRIO. Não é possível identificarmos perfeitamente a natureza da receita escriturada a título de “BNDU próprio”, sendo certo que tal receita não foi escriturada como venda de bens de ativo permanente”.*

Importa ressaltar que a decisão de piso afastou as incidências relativas as receitas decorrentes de venda de bens do ativo permanente com arrimo no inciso IV, do art. 3º da Lei nº 9.818/98, especificamente, referentes aos meses de janeiro de junho de 2004.

Entretanto, em outros meses, março de 2004, consta-se à incidência da contribuição, portanto, pelos mesmos fundamentos da decisão recorrida reconheço o direito do contribuinte excluir da base de cálculo todos os valores contabilizados a esse título, conta Cosif nº 7.3.1.00.00-9 — Subtítulo no 7.3.1.50.00-4 — Lucros na alienação de valores e bens.

6. Discordância dos valores tributados registrados nas contas 7.17.99.00.24-2 Taxa Participação Exterior - VISA e 7.17.99.00.23-2 — Taxa Participação Exterior – MÁSTER (referente a receitas advindas da contraprestação de serviços destinados ao exterior).

Restou demonstrado que a taxa de participação no exterior se refere comissão paga pelo cartão de crédito no exterior (a Recorrente recebe um "fee" (comissão) decorrente de tarifa de participação cobrada pelas bandeiras Visa e Mastercard dos estabelecimentos credenciados localizados no exterior, quando da utilização dos cartões de crédito da Recorrente pelos seus clientes).

A prestação de serviço no exterior recebe o mesmo tratamento dispensado a exportação e encontra albergada pela regra de isenção do art. 6º, I, da Lei Federal nº 10.833/2003.

*“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações: (...) – exportação de mercadorias para o exterior”.*

Ao interpretar norma do art. 6º da Lei 10.883/2003, impõe fazê-la de modo extensivo, não restritivo como se dá pela Receita Federal, em consonância com regra do art. 149, § 2º, I, da Carta Política de 1988, Emenda Constitucional nº 33/2001, que ao tratar da matéria dispensou conceito mais abrangente em relação às receitas decorrentes de exportação.

Com razão a recorrente quando afirma que a fiscalização se equivocou ao fundamentar a glosa no art. 46 da IN SRF nº 247/2002, vez que a referida norma estabelece:

*“Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas”:*

*(...)III - dos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”;*

Assim, acolho as razões aduzidas para afastar da base de cálculo as receitas provenientes da prestação de serviços do exterior.

Diante do exposto, conheço do recurso e voto no sentido dar provimento parcial ao recurso para afastar da base de cálculo:

1. à inclusão dos valores referentes à reversão de provisão da base de cálculo;
2. lucro na alienação de imóveis;
3. da base de cálculo os valores referentes variação monetária ativa sobre depósitos judiciais contabilizados nas contas especificados neste voto;

4. manter a exclusão da base de cálculo dos valores referente a Resultado de empreendimento incorporado;

5. da base de cálculo todos os valores contabilizados a esse título, conta Cosif nº 7.3.1.00.00-9 — Subtítulo no 7.3.1.50.00-4 — Lucros na alienação de valores e bens

6. para afastar da base de cálculo as receitas provenientes da prestação de serviços no exterior.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator designado.

No que tange à preliminar de nulidade do auto de infração, ao contrário do que entendeu o ilustre Relator, a mera contraposição de planilhas por parte da fiscalização sem a indicação das razões pelas quais as exclusões procedidas pelo contribuinte foram indevidas, configura sim defeito na motivação e acarreta o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que são nulos os atos praticados por agente incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

Segundo o dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, “cerceamento” significa o ato ou o efeito de cercear. E “cercear” significa restringir, coartar. Assim, para que a regra do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 incida sobre determinada situação de fato não é preciso que ocorra a supressão do direito de defesa do contribuinte, basta que exista uma restrição a esse direito. Se o ato administrativo praticado pelo Fisco diminuir ou reduzir a oportunidade de defesa, já será passível de ser anulado com base no artigo 59 do PAF.

Por outro lado, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 exige, nos seus incisos III e IV, que o auto de infração contenha obrigatoriamente a descrição do fato jurígeno do direito do Fisco e a disposição legal infringida pelo contribuinte.

No termo de verificação o Auditor-Fiscal motivou o auto de infração da seguinte forma (ver folhas 191 a 193):

### “DOS FATOS

O § 5º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 dispõe que na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS.

A contribuição para a COFINS é calculada sobre o faturamento, conforme determina a Lei 9.718 de 1998 e Medida Provisória 2158 de 2001.

As instituições financeiras deverão apurar a COFINS de acordo com a planilha de cálculo constante do Anexo Único da IN SRF nº 37/1999, e Anexo I da IN SRF nº 247/2002.

Intimada, a empresa apresentou demonstrativo da base de cálculo da COFINS para o período de 02/1999 a 12/2004, juntamente com as cópias dos balancetes mensais.

Em análise a documentação apresentada, verificamos que não há divergências de valores, entre as bases de cálculo da COFINS, para o período de 02/1999 a 12/2002.

Entretanto, para o período a partir de 01/2003 a 12/2004, há divergências de valores entre a planilha de base de cálculo e os balancetes mensais da instituição financeira fiscalizada, assim como, há exclusão e dedução indevidas, de acordo com a IN SRF 247/2002 na apuração da base de cálculo apresentadas pelo contribuinte. Dessa forma, foram elaboradas novas planilhas de cálculo para a COFINS (anexas a este Termo), conforme Anexo I da IN SRF nº 247/2002.

#### • DA ANÁLISE DOS FATOS

A partir de 01/02/1999, a base de cálculo da contribuição para a COFINS das pessoas jurídicas com fins lucrativos é determinada pela Lei nº 9.718/1998.

A Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, em seus artigos 2º e 3º assim estabelecem:

"2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

**Art. 3º** O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

...

O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 regulamenta a COFINS, para o período fiscalizado de 01/2003 a 12/2004, e assim dispõe em seu artigo 1º:

" Art. 1º A Contribuição para o PIS/PASEP (PIS/PASEP), instituída pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão cobradas e fiscalizadas de conformidade com o disposto neste Decreto."

A IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e a IN SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003 estabelecem a base de cálculo, com as exclusões e deduções permitidas da receita bruta.

#### • DA BASE DE CÁLCULO

Assim sendo, tendo o contribuinte apresentado demonstrativo de base de cálculo da COFINS, porém composto com algumas divergências de valores conforme acima já

descritos, foram elaboradas novas planilhas, conforme folhas anexas, e que abaixo reproduziremos:

(Segue uma tabela comparando os valores apurados pelo contribuinte e pela fiscalização)

Desse modo, então, estão sendo lançadas de ofício as diferenças da COFINS acima descritas.

Esta fiscalização se ateve somente aos fatos acima descritos, ressaltando da Fazenda Nacional de proceder novos exames acerca da COFINS em questão, no caso em que novos fatos ocorram que os justifiquem.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente termo em 03(três) vias de igual forma e teor, ficando uma via, em poder do contribuinte.”

Esse texto da fiscalização não atendeu aos requisitos dos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, pois a fiscalização não apontou os motivos das divergências apuradas, não indicou quais foram as exclusões e deduções indevidas e nem o motivo pelo qual foram indevidas. Também não foram indicados os dispositivos legais que desautorizam as deduções utilizadas pelo contribuinte. A fundamentação deste auto de infração se resumiu a uma comparação entre as planilhas do contribuinte e as do Fisco, sem nenhuma justificativa jurídica para a exigência dos valores que a fiscalização considerou devidos.

A fiscalização tinha o ônus processual (art. 10, III e IV do PAF) de indicar as divergências e o dispositivo legal que o contribuinte violou ao efetuar a exclusão ou a dedução. E isso é assim porque o lançamento é ato administrativo vinculado, que exige motivação para que se possa efetuar o controle de sua legalidade (art. 142 do CTN).

Leciona Hely Lopes Meirelles:

“(…) A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. Mesmo os atos discricionários, se forem motivados, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e se sujeitam ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. Havendo desconformidade entre os motivos e a realidade o ato é inválido. (...)” ( *in*: Curso de Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 25 ed., pp. 186/187).

Na tentativa de complementar a fundamentação do lançamento, o Relator originário propôs a realização de uma diligência, que foi aprovada por maioria de votos. Na ocasião ficou vencido apenas o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, que já vislumbrava a nulidade do auto de infração.

De minha parte, na época, votei a favor da diligência porque tendo o Relator compulsado o processo, ele estava em melhor condição de avaliar se a providência seria capaz de trazer subsídios ao julgamento do recurso.

Somente com o pedido de vista da Conselheira Liduína Maria Alves Macambira na sessão do mês de abril de 2012, quando também examinei o processo, é que meu convencimento se formou no sentido da nulidade do auto de infração e da desnecessidade da diligência.

Pois bem, realizada a diligência, o processo voltou praticamente na mesma situação, pois o termo de diligência (fls. 1286 a 1296) se limitou a tabular as diferenças por rubrica, sem indicar a razão jurídica das glosas efetuadas. A fiscalização não diz porque o contribuinte não pode fazer as exclusões e as deduções da base de cálculo e também não diz por que tais deduções e exclusões devem ser incluídas.

Toda fundamentação do voto do Relator está calcada em elementos trazidos pelo contribuinte, que tentou “adivinhar” qual seria a irregularidade por ele cometida. O termo é exatamente esse: “adivinhar”.

Tratando-se de ato administrativo vinculado, o lançamento tributário reclama não só a indicação dos fatos jurígenos de rendem ensejo ao seu cometimento, mas também dos dispositivos legais que lhe dão lastro, o que sem sombra de dúvidas não foi observado pelo auto de infração albergado neste processo.

Com essas considerações, divirjo o ilustre Relator para votar no sentido de que o auto de infração seja anulado por vício na motivação (violação do art. 10, III e IV do PAF), defeito que inegavelmente cerceou o direito de defesa do contribuinte.

Antonio Carlos Atulim