



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



**Processo nº** 18471.000443/2006-13  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.827 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrentes** TELEMAR NORTE LESTE S/A.  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/03/2003 a 31/12/2004

**DILIGÊNCIA.**

Não deve prosperar o lançamento de ofício motivado por falta ou insuficiência de recolhimento, quando restar comprovada a efetivação do pagamento ou existência de saldo credor apurada em procedimento fiscal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/03/2003 a 31/12/2004

**DILIGÊNCIA.**

Não deve prosperar o lançamento de ofício motivado por falta ou insuficiência de recolhimento, quando restar comprovada a efetivação do pagamento ou existência de saldo credor apurada em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar a preliminar de nulidade e conceder provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fiscal, de acordo com o voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

**Relatório**

Para melhor retratar os fatos, utilizo o relatório da resolução n.º 3302-000.918:

Trata-se de Autos de Infração relativos à Contribuição para a Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) lavrados em razão do suposto não recolhimento de valores devidos na sistemática cumulativa e não cumulativa. A fundamentação fática do auto de infração encontrasse as fls. 82/85 — Vol. I.

Conforme constatado do Termo de Verificação Fiscal II (fls. 78/85), a fiscalização teve origem na diligência derivada do processo administrativo n.º 70768.010268/9936, relativo ao processo n.º 99.001.20159, da 17ª Vara Federal, no qual a Recorrente discute a inconstitucionalidade das alterações trazidas pela Lei IV 9.718/98 ao ordenamento jurídico.

Terminada a auditoria fiscal foram lavrados autos de infração por tributo e período, tendo-se formado um processo administrativo para a constituição dos valores vinculados ao processo judicial e outro processo (o ora analisado) para a exigência dos demais valores.

Termo de Verificação Fiscal (fls. 78/85) consignou, para o período que importa neste auto de infração que:

"(..) Após análise comparativa entre os mapas demonstrativos de bases de cálculo do PIS e da Cofins, para o período de janeiro de 1999 a dezembro de 2005 e contribuições devidas, com as páginas dos balancetes (Demonstração de Resultado) para o grupo de contas 311 e 312, para o mesmo período e as DCTF apresentadas, identificadoras das contribuições devidas, surgiram as seguintes inconsistências:

comparando-se as bases de cálculo (receitas operacionais) dos balancetes com os mapas demonstrativos, verificamos que os valores informados nos mapas demonstrativos são superiores;

comparando-se os valores devidos de contribuições (PIS e Co fins) nas DCTF com os mapas demonstrativos, verificamos que os valores informados nas DCTF são inferiores;

Para o ano calendário de 2003, a intimada tem a informar que o recolhimento em separado do PIS cumulativo e do PIS não cumulativo só ocorreu a partir da competência abr/2003, por isso para o período jan/03 a mar/03 todo o valor devido de PIS foi informado como PIS cumulativo. No período de mai/03 a set/03 ocorreu erro no preenchimento da DCTF, sendo todo o valor informado como PIS cumulativo. Para o período de out/03 a dez/2003 ocorreu erro no preenchimento da DCTF, não sendo informado todo o débito. No caso da Cofins, a intimada tem a informar que ocorreram erros no preenchimento da DCTF, não sendo informado todo o débito. Dessa forma a intimada vem solicitar a esta fiscalização a possibilidade de alterar as DCTF de modo que as diferenças apontadas possam ser sanadas;

Diante do exposto, e considerando que a empresa fiscalizada não apresenta nenhum documento ou lançamento contábil que comprove a alegação acima citada, inclusive o fato de estar sob procedimento de ofício, onde não cabe a retificação das DCTF apresentadas, providência utilizada em procedimento espontâneo, procedemos à tributação das diferenças de contribuição para o PIS e para a Cofins;

Para o ano calendário de 2004, a intimada verificou que quando do envio das bases de cálculo não foram consideradas as últimas apurações. As diferenças apontadas pela fiscalização quando do primeiro levantamento, se reduziram a diferenças que ocorreram por possibilidade de alterar as DCTF de modo que as diferenças apontadas possam ser sanadas;

Diante do exposto, e considerando que a empresa fiscalizada não apresenta nenhum documento ou lançamento contábil que comprove a alegação acima citada, inclusive o fato de estar sob procedimento de ofício, onde não cabe a retificação das DCTF apresentadas, providência utilizada em procedimento espontâneo, procedemos à tributação das diferenças de contribuição para o PIS e para a Cofins;

Considerando que a empresa fiscalizada possui liminar em mandado de segurança relativa ao processo no 99.001.20159 da 17ª Vara Federal, sobre o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, para o período de janeiro de 1999 a fevereiro de 2003, e que para esse período foram encontrados remanescentes de contribuição devida, procedemos ao lançamento da seguinte forma:

de fevereiro de 1999 até fevereiro de 2003, lançamento com exigibilidade suspensa, sem multa de ofício, cobrando apenas contribuição devida e juros de mora (lançamento com fins decadenciais);

de março de 2003 até dezembro de 2004, no caso da Cofins, e de março de 2003 a setembro de 2004, no caso do PIS, normal, ou seja, cobrado contribuição devida, multa de ofício de 75% e juros de mora." (destaquei» Inconformada, a Recorrente apresentou suas razões de impugnação às fls. 132/150, alegando, em síntese, que:

Ocorreu a nulidade absoluta das autuações fiscais ora impugnadas, devido a ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa, inclusive porque apenas consta dos autos o "Temo de Verificação Fiscal II", não constando dos autos o "Termo de Verificação Fiscal I", do qual, supõe-se, deva constar a adequada explanação dos procedimentos de conferência da documentação e dos esclarecimentos apresentados no curso da fiscalização, com a indicação dos reais motivos pelos quais os documentos não teriam sido aceitos.

Houve falha no preenchimento das declarações, mas desta falha não resultou recolhimento de tributo a menor. Ao se limitar a simples constatação das diferenças baseadas em demonstrativos equivocados cuja substituição fora requerida, a Fiscalização deixou de verificar a origem e a natureza dos respectivos montantes que, dependendo da situação, podem caracterizar recursos não tributados (isentos ou excluídos da base por lei) ou, se tributados, pelo regime cumulativo ou não-cumulativo, gerando, assim, exações de diferentes formas e valores.

No que respeita a contribuição ao PIS dos meses de maio a setembro/2003, a Recorrente informou a fiscalização que os valores devidos pelas duas sistemáticas a que estão submetidas suas receitas — cumulativa e não cumulativa — haviam sido declarados em DCTF conjuntamente, na ficha atinente à sistemática cumulativa, transparecendo com isso que o valor apurado conforme a sistemática não cumulativa não teria sido declarado e tampouco recolhido. Logo, a Recorrente informou a Fiscalização do erro, tendo sido apuração da contribuição ao PIS pelos dois sistemas, o qual demonstra que a soma do total devido pelo regime cumulativo com o total devido pelo regime não-cumulativo corresponde, exatamente, ao valor constante das fichas DCTF apresentadas. Registra a Recorrente que o total do montante devido conforme ambas as sistemáticas de apuração foi integralmente recolhido e que o Agente Fiscal desconsiderou os esclarecimentos prestados e, sob o fundamento de que havia se iniciado o procedimento de ofício, condição que impossibilitava a retificação das declarações, autuou a Recorrente concluindo que não foi realizado o recolhimento da diferença devida pelo regime não-cumulativo.

Para exemplificar a Recorrente esclarece que constou da DCTF do mês de maio/2003 (ficha de PIS-sistemática cumulativa) que o valor do débito apurado totalizava R\$10.395.011,77, não tendo sido apresentada a ficha atinente As receitas sujeitas A sistemática não cumulativa (conforme indicado pela fiscalização no "Termo Verificação fiscal II"). Já no mapa demonstrativo fornecido pela Recorrente o valor do PIS totaliza R\$ 9.035.596,14 e aquele apurado para as receitas vinculadas A sistemática não

cumulativa, R\$ 1.359.415,63 (que é justamente o que exige a autuação). Ora, a soma dos dois montantes totaliza, exatamente, o montante de R\$ 10.395.011,77. Tal raciocínio e o cálculo demonstrados para o mês de maio são igualmente aplicáveis aos meses de junho a setembro.

No que se refere ao PIS apurado pelo regime não-cumulativo dos meses de outubro a dezembro/2003, a Fiscalização decidiu exigir diferenças constatadas a partir da confrontação dos montantes de base e tributo apurados em demonstrativo elaborado e disponibilizado pela Impugnante com os valores informados em DCTF nas fichas de apuração da contribuição calculada segundo as regras da não-cumulatividade;

Em razão de constar do demonstrativo fornecido pela Recorrente à Fiscalização valores do PIS apurado pela sistemática não cumulativa superiores aos informados nas DCTF, assumiu a Fiscalização que a diferença, como deixou de ser declarada, também não teria sido paga.

Todavia, conforme atestam os DARFs anexos e as relações "compensação de pagamento indevido ou maior" ou de "outras compensações e deduções" listadas nas DCTF, os valores que a Fiscalização exige foram todos satisfeitos, motivo pelo qual essa parcela do crédito ora impugnado encontra-se extinta, nos termos do art. 156 do CTN. Importante registrar, que os valores exigidos no lançamento de ofício foram todos eles adimplidos antes do início da Fiscalização, motivo pelo qual não há que imaginar que a Impugnante esteja obrigada a recolher a multa de ofício imposta pelos AIIMS impugnados.

Para exemplificar a Recorrente esclareceu o procedimento adotado no mês de outubro/2003, em que apresentou planilha informando que teria R\$ 1.030.704,86 de PIS a recolher, apurados de acordo com as regras da sistemática não cumulativa. Já na DCTF está indicado que o valor devido seria apenas R\$ 731.427,70, sendo assim a Fiscalização imaginou que a diferença entre ambos os valores (ou seja, R\$ 299.277,16) não teria sido recolhida, razão pela qual a exigiu na autuação. No entanto, com se verifica dos documentos ora anexados, o montante exato de R\$ 1.030.704,86 foi pago na data de seu vencimento.

No que respeita As supostas diferenças da contribuição ao PIS atinentes aos meses de janeiro a setembro/2004, trata-se, apenas e tão somente, de falhas formais havidas quando do preenchimento das DCTF, sem originar, contudo, qualquer recolhimento a menor do tributo de que se cuida. A Recorrente, por entender, inicialmente, que as receitas de multas e juros cobrados em razão do inadimplemento dos usuários estariam sujeitas A sistemática de apuração não cumulativa da contribuição ao PIS, assim procedeu. Da mesma forma, no que respeita As receitas de serviços de "portas de acesso", isto é, decorrentes de funcionalidades complementares, inclusive o suporte provido para a viabilização de conexões à internet, entendeu a Recorrente, em um primeiro momento, que se sujeitariam à sistemática de apuração não cumulativa, pois não seriam propriamente decorrentes da "prestação de serviços de telecomunicações".

Quanto a receitas de multas e juros decorrentes de inadimplemento, a Recorrente formulou consulta A Secretaria da Receita Federal, a qual lhe foi respondida no sentido de que permaneceriam sujeitas a apuração conforme a sistemática cumulativa, por terem a mesma natureza das receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações.

Já no que tange As receitas de "portas de acesso", no ofício nº 113/2006, enviado em 27/04/2006 pelo Sr. Superintendente Executivo da ANATEL ao Sr. Secretário Executivo do CONFAZ, a referida agência em resposta à consulta que lhe fora formulada pelo CONFAZ, esclarece tratar-se de serviços de telecomunicação. Deste modo, tratando-se de serviços de telecomunicação conforme manifestação exarada pelo órgão competente, as receitas daí decorrentes sujeitam-se a contribuição ao PIS apurada conforme a sistemática cumulativa, nos termos do art. 8º, VIII, da Lei nº 10.637/2002;

Por estas razões, os demonstrativos apresentados pela impugnante fiscalização consideraram tais receitas como sujeitas A apuração do PIS conforme a sistemática cumulativa, por ser este o entendimento oficial vigente. Todavia, as DCTF anteriormente apresentadas haviam considerado estas mesmas receitas como sujeitas à sistemática não cumulativa, o que gerou a autuação.

No que respeita aos valores indicados no demonstrativo de "composição da diferença" como "DARF PIS cumulativo" e "DARF COFINS Cumulativo" (incorreção no período de apuração e na DCTF), a Recorrente registra que os mesmos foram recolhidos e indicados em DARF no "período de apuração" como débitos do mês de fevereiro/2004, mas que, no entanto, como se vê da planilha, dizem respeito ao PIS/COFINS devido no mês de janeiro. A Recorrente informa já ter solicitado as retificações dos documentos de arrecadação.

Quanto A Cofins de fevereiro a junho, novembro e dezembro/2004, a Fiscalização somou os valores de contribuição indicados no campo "Cofins cumulativo a pagar" da parte que trata da "base de cálculo regime cumulativo", com o subitem "DARF" da "Composição de pagamento" do trecho a respeito da "base de cálculo regime não cumulativo", ambos indicados no demonstrativo preparado e entregue A. Fiscalização pela Recorrente.

Comparou este valor com os montantes informados como "débito apurado" nas fichas das DCTF da COFINS calculada segundo as regras da cumulatividade apresentadas nos períodos (valores listados no "Termo de Verificação Fiscal II). A comparação resultou em diferença de Cofins, correspondente ao valor do pagamento feito da contribuição pelo regime não cumulativo.

De fato a totalidade da Cofins indicada na "composição do pagamento", subitem "DARF", foi integralmente recolhida, conforme verifica-se dos DARF anexos, que indicam cada um dos períodos lançados de ofício pela Fiscalização.

Em relação ao mês de julho/2004, a Recorrente registra que a diferença entre o valor que apurou em planilha e o valor declarado em DCTF tem origem na não consideração do pagamento da COFINS conforme sistemática não cumulativa do período, efetuada via DARF e em pedidos de compensações apresentados em relação a parte da Cofins conforme sistemática cumulativa, não informados na DCTF. De fato, somando-se o valor do DARF (R\$ 159.774,42) com os valores dos pleitos de compensação apresentados e não informados em DCTF (R\$ 2.300.373,26), apura-se a diferença lançada na autuação, no total de R\$ 2.460.147,68. Portanto, demonstrada a extinção do crédito tributário atinente à suposta diferença, impõe-se o cancelamento da autuação fiscal também nesta parte. Por fim, para o mês de agosto, a fiscalização examinou o valor indicado na planilha como devido a título de Cofins, sistemática cumulativa, e o constante da DCTF apresentada, apurando diferença a maior constante da planilha que não estava indicada em DCTF, lançando a diferença. Tal valor, assim como explicitado para o PIS no item "a", decorre da mudança de apuração das receitas de multa e juros de clientes em atraso e de portos de acesso da sistemática não-cumulativa para a cumulativa, sem originar recolhimento a menor, como se vê do demonstrativo de apuração das bases de Cofins para 2004. Dessa maneira, tal parcela da exação deve ser igualmente cancelada.

Após a analisar as razões apresentadas pela Recorrente, a Quarta Turma de Julgamento da Delegacia do Rio de Janeiro II (fls. 902/918 — Vol. V) proferiu o acórdão n.º 1314.801, por meio do qual entendeu por bem cancelar parcialmente o auto de infração em análise, in verbis:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Período de apuração: 31/03/2003 a 31/12/2004

NULIDADE. AMPLA DEFESA.

Uma vez perfeitamente identificado no auto de infração que foram garantidos ao autuado todos os direitos para o exercício de sua defesa, não se tem configurada qualquer afronta aos princípios da ampla defesa ou do contraditório.

DEVER DE PROVAR. BASE DE CÁLCULO INFORMADA. DESCONSIDERAÇÃO.

Somente se inviabiliza a base de cálculo informada pelo autuado, para substituí-la por um montante mais gravoso, mediante a apresentação de provas efetivas que explicitem a origem da diferença.

RECOLHIMENTO COMPROVADO.

Não deve prosperar o lançamento de ofício motivado por falta ou insuficiência de recolhimento, quando restar comprovada a efetivação do pagamento dentro do prazo legalmente previsto para o seu vencimento.

FALTA DE RECOLHIMENTO

A falta ou insuficiência de recolhimento apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). CONFISSÃO DE DÍVIDA.

As declarações de compensação (Dcomp) entregues a SRF a partir de 31/10/2003, constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 30/04/2003 a 30/09/2004

NULIDADE. AMPLA DEFESA.

Uma vez perfeitamente identificado no auto de infração que foram garantidos ao autuado todos os direitos para o exercício de sua defesa, não se tem configurada qualquer afronta aos princípios da ampla defesa ou do contraditório.

DEVER DE PROVAR. BASE DE CÁLCULO INFORMADA. DESCONSIDERAÇÃO.

Somente se inviabiliza a base de cálculo informada pelo autuado, para substituí-la por um montante mais gravoso, mediante a apresentação de provas efetivas que explicitem a origem da diferença.

RECOLHIMENTO COMPROVADO.

Não deve prosperar o lançamento de ofício motivado por falta ou insuficiência de recolhimento, quando restar comprovada a efetivação do pagamento dentro do prazo legalmente previsto para o seu vencimento.

FALTA DE RECOLHIMENTO

A falta ou insuficiência c/c recolhimento apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). CONFISSÃO DE DÍVIDA.

As declarações de compensação (Dcomp) entregues a SRF a partir de 31/10/2003, constituem-se confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente a exigência dos débitos indevidamente compensados."

Em resumo, a decisão de primeira instância administrativa concluiu que a fiscalização não logrou comprovar a ocorrência das infrações, razão pela qual devem ser consideradas como efetivas as informações apresentadas pela Recorrente, a saber:

"Em nosso caso, não há qualquer elemento apresentado pela fiscalização que nos leve a desconsiderar os valores do PIS cumulativo e não cumulativo constantes das colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do "Demonstrativo das Diferenças das Bases de Cálculo entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" 51) como verdadeiros. A simples declaração do fiscal autuante de que "a empresa fiscalizada não apresenta nenhum documento ou lançamento contábil que comprove sua alegação", confrontada com o fato de que os valores considerados como devidos do PIS não cumulativo são exatamente aqueles constantes no citado Demonstrativo, bem como nas planilhas de folhas 52/55, sem trazer aos autos elementos documentais, ou mesmo demonstrativos, que infirmem a alegação da impugnante, não nos permite atestar a inviabilidade dos valores apresentados pelo interessado no curso da ação.

Por conseguinte, a mingua de instrução primária que dê os contornos materiais que levaram a fiscalização a impugnar os valores trazidos pelo contribuinte, no curso da ação fiscal, apresenta-se sem sustentação a imposição sob exame.

Além do mais, em se tratando de atividade vinculada, a teor do art. 142 do CTN, deve o lançamento fundar-se na certeza da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, vale dizer, tal ocorrência deve restar devidamente comprovada, excetuados unicamente os casos em que autorize a lei sua presunção."

A par deste fato, a decisão administrativa de primeira instância analisou cada período especificamente apresentando suas conclusões de forma individual.

"(..)

Sendo assim, em relação aos lançamentos de PIS relativos aos períodos de 05/2003 a 09/2003, estes devem ser exonerados.

Quanto aos períodos 10/2003, 11/2003 e 12/2003, além das considerações feitas acima, tem-se, ainda, que os valores constantes da planilha de folha 51, nas colunas "DCTF CUMULATIVA" e "DCTF NÃO CUMULATIVA", ao que parece, foram retirados da DCTF apresentada em 06/04/2005, que consta como cancelada, uma vez que foi substituída pela apresentada em 17/10/2005, ou seja, antes do início do procedimento fiscal.

Tendo em vista que os valores lançados foram obtidos, justamente, pela diferença entre o valor informado na coluna "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" e a coluna "DCTF NÃO CUMULATIVA", que não espelha a realidade, uma vez que os valores corretos são aqueles constantes da DCTF apresentada em 17/10/2005 (fls. 834/840), que coincidem com os valores das colunas acima descritas, o lançamento deve ser exonerado na forma da planilha abaixo. Acrescente-se, ainda, que em relação a estes períodos haviam sido efetuados os pagamentos constantes de folhas 828/833, todos anteriores ao início do procedimento fiscal que não foram considerados pelo fiscal autuante.

Portanto, por todos estes motivos, os lançamentos de PIS relativos aos períodos 10/2003 a 12/2003, também devem ser exonerados.

Em relação ao ano de 2004, o interessado argumenta que as diferenças da contribuição atinentes aos meses de janeiro a setembro/2004, tratam-se, apenas e tão somente, de falhas formais havidas quando do preenchimento das DCTF, sem originar, contudo, qualquer recolhimento a menor do tributo de que se cuida.

Passemos a examinar primeiramente os períodos para os quais os recolhimentos encontrados no Sistema Sinal7 (fls. 828/833) são iguais ou superiores aos valores informados como devidos tanto em DCTF, quanto durante o curso da ação fiscal.

Em relação aos períodos de 02/2004, 03/2004, 06/2004, 07/2004 e 08/2004, verifica-se estar correto o impugnante, uma vez que os somatórios dos valores recolhidos do PIS cumulativo e não cumulativo relativos a tais períodos (fls. 828/833) são iguais ou superiores aos somatórios dos valores do PIS cumulativo e não cumulativo declarados em DCTF, que por sua vez, são superiores aos valores informados no curso da ação fiscal.

Portanto, tais valores devem ser exonerados integralmente. Quanto aos períodos de 01/2004, 05/2004 e 09/2004 tem-se que os somatórios dos valores recolhidos do PIS cumulativo e não cumulativo são inferiores aos valores informados como devidos no curso da ação fiscal.

Verifica-se que na DIRPJ Ano Calendário 2004, apresentada em 29/12/2005, (fls.841/853) os valores informados da contribuição para o PIS/Pasep tanto incidência cumulativa, como não cumulativa, estão em conformidade com os informados no Demonstrativo de .fl. 58, nas colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA".

Cabe registrar, ainda, o fato de que as planilhas de fls. 59/62 intituladas "Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep anocalendarário 2004" confirmam os valores informados nas colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do "Demonstrativo das Diferenças das Bases de Cálculo entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" (fl. 58).

Sendo assim, por tais motivos e pela mesma fundamentação consignada acima, no que tange ao dever de provar do fisco, tomam-se por verdadeiros os valores informados nas colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do "Demonstrativo das Diferenças das Bases de Cálculo entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" (li. 58), de forma que devem ser parcialmente exonerados os lançamentos referentes aos períodos 01/2004, 05/2004 e 09/2004, na forma da planilha abaixo.

Quanto ao mês abril/2004, uma vez que o somatório dos valores recolhidos do PIS cumulativo e não cumulativo (fls. 828 e 833) é superior ao somatório dos valores do PIS cumulativo e não cumulativo, informados no curso da ação fiscal deve ser integralmente exonerado na forma da planilha abaixo.

Passo, a examinar agora, de forma individualizada os períodos lançados, em relação à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Cofins.

Quanto ao período 03/2003 a interessada efetuou os pagamentos encontrados no Sistema Sinal7 (fls. 854, 856 e 858), em valor superior ao declarado em DCTF, sendo assim, o fiscal autuante deveria tê-los considerado ao apurar o valor a ser lançado, o que não foi feito.

Portanto, levando-se em conta tais pagamentos, e considerando-se como devido o valor da Cofins informado no curso da ação fiscal, o período 03/2003 deve ser parcialmente exonerado na forma da planilha abaixo.

Em relação aos períodos 10/2003, 11/2003 e 12/2003, da mesma forma que ocorreu com o PIS, tem-se que os valores constantes da planilha de folha 51, nas colunas "DCTF CUMULATIVA" e "DCTF NÃO CUMULATIVA", ao que parece, foram retirados da DCTF apresentada em 06/04/2005, que consta como cancelada, uma vez que foi substituída pela apresentada em 17/10/2005, ou seja, antes do início do procedimento Tendo em vista que os valores lançados foram obtidos, justamente, pela

diferença entre o valor informado na coluna "PLANILHA CUMULATIVA" e a coluna "DCTF CUMULATIVA", que não espelha a realidade, uma vez que os valores corretos são aqueles constantes da DCTF apresentada em 17/10/2005 (fls. 864/866), que coincidem com os valores da coluna "PLANILHA CUMULATIVA", o lançamento deve ser exonerado na forma da planilha abaixo.

Quanto aos períodos 07/2003, 08/2003 e 09/2003, tem-se que o próprio impugnante confirma ter cometido erros no preenchimento da fichas da DCTF, declarando a menor o que havia apurado.

Em relação a tais períodos não foram encontrados recolhimentos que pudessem infirmar o lançamento, como ocorreu com o mês 03/2003.

Ademais, há que se considerar que a responsabilidade por infrações legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, como define o art. 136 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Sendo assim, devem se mantidos integralmente os lançamentos referentes a 07/2003, 08/2003 e 09/2003, uma vez que os valores declarados em DCTF são inferiores aos informados no curso da ação fiscal pela própria impugnante.

No que diz respeito ao lançamento da Cofins relativa ao ano de 2004, a argumentação do contribuinte é de que a Fiscalização somou os valores de contribuição indicados no campo "Cofins cumulativo a pagar", da parte que trata da "base de cálculo regime cumulativo", com o subitem "DARE" da "Composição de pagamento" cio trecho a respeito da "base de calculo regime não cumulativo", ambos indicados no demonstrativo preparado e entregue à Fiscalização pela Impugnante (doc. 29). Isso feito, comparou o valor da soma com os montantes informados como "débito apurado" nas fichas das DCTF da Cofins calculada segundo as regras da cumulatividade apresentadas nos períodos (valores listados no "Termo de Verificação Fiscal II").

Prossegue afirmando que a comparação resultou em diferença de Cofins, correspondente ao valor do pagamento feito da contribuição pelo regime não cumulativo e que a totalidade da indicada na composição de pagamento" subitem "Darf", fora integralmente recolhida por ele.

Para o ano de 2004, em relação aos períodos de março, abril, maio, junho, novembro e dezembro, o somatório dos débitos da Cofins cumulativa com a Cofins não cumulativa declarados em DCTF idêntico ao valor informado como devido no curso c/a ação fiscal como Cofins cumulativa. Sendo assim, considerando-se como verdadeiros os valores informados no curso da ação fiscal, e o que o valor total informado como devido em DCTF é idêntico ao informado no curso da ação fiscal, não tendo sido efetuada, portanto, declaração a menor do total, devem ser exonerados integralmente tais períodos.

Quanto ao período de julho/2004 a impugnante argumenta que a diferença entre o valor que apurou em planilha e o valor declarado em DCTF tem origem na não consideração do pagamento da COFINS conforme sistemática não cumulativa do período, efetuada via DARF, e em pedidos de compensações apresentados em relação a parte da Cofins conforme sistemática cumulativa, não informados na DCTF.

Alega, ainda, que se for somado o valor do DARF (R\$ 159.774,42) Com os valores dos pleitos de compensação apresentados e não informados em DCTF (R\$ 2.300.373,26), apura-se a diferença lançada na autuação, no total de R\$ 2.460.147,68.

Primeiramente, em relação ao recolhimento do valor de R\$ 159.774,42 (fl. 786) no código 5856, assiste razão ao impugnante no sentido de que deveria ter sido considerado pela fiscalização quando da autuação, o que passa a ser feito neste momento.

Quanto à alegação da existência de pedidos de compensação apresentados a Secretaria da Receita Federal mas não informados em DCTF, verifica-se, de início, que as declarações de compensação que se encontram às folhas 790, 795, 797, 803, 806 e 809 foram apresentadas a SRF antes do início do procedimento fiscal.

Além disto, verificase, também, que o somatório dos valores ali declarados, respectivamente, de R\$ 75.767,15, R\$ 137.758,46, R\$ 1.247.379,77, R\$ 1.123.861,40, R\$ 951.475,00 e R\$ 394.544,51, perfaz um total de R\$ 3.930.786,29, enquanto que o valor informado na DCTF, apresentada em 20/11/2005, como crédito vinculado compensação de pagamento indevido ou a maior (fl. 884) é de R\$ 1.630.413,03. A diferença entre tais montantes é de R\$ 2.300.373,26, e tal montante, juntamente com os R\$ 159.774,42, relativo ao pagamento efetuado em 13/08/2004 (fl. 786) e não considerado pela .fiscalização equivalem, justamente, ao valor que foi lançado.

Tem-se no presente caso que, a época do lançamento, já estava em vigor a nova redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ao artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no qual foi acrescido o § 2º, nos seguintes termos:

§ 2º. A compensação declarada a Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Mas se mesmo diante do acima disposto existiam dúvidas em relação a condição de confissão de dívida que caracterizava os débitos informados em declaração de compensação, com o advento do artigo 17 da Medida Provisória (MP) nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, também de 2003, que dentre outras alterações incluiu o parágrafo 6º no art 74 da Lei 9.430/96, tais dúvidas foram completamente dissipadas, sendo confirmado que tal declaração se constitui em instrumento de confissão de dívida e daí a desnecessidade de lançamento de ofício para a exigência dos valores que tiveram a compensação solicitada. O citado parágrafo diz o seguinte, in verbis:

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Assim, considerando tais dispositivos, entende-se que as declarações de compensação formalizadas pelo contribuinte em 2004 extinguiram os débitos nele informados, sob condição resolutória da posterior verificação do procedimento por ele efetuado, pela autoridade Desta forma, apesar da efetiva ausência de declaração em DCTF para os valores de COFINS compensados, entendo incabível o lançamento relativo ao período de apuração 07/2004, em razão da extinção expressamente prevista na alteração legal acima citada, cabendo a constituição do crédito eventualmente apurado somente na hipótese de não-homologação da compensação informada, ou homologação parcial.

Por fim, em relação ao 1776S de agosto/2004, a impugnante afirma que a fiscalização lançou a diferença entre o valor indicado na coluna "PLANILHA CUMULATIVA" (fl. 58) e o constante da DCTF apresentada, mas que tal montante não poderia ser exigido, dado que a diferença, decorre da mudança de apuração das receitas de multa e juros de clientes em atraso e de portas de acesso da sistemática não-cumulativa para a cumulativa, sem originar recolhimento a menor.

Não merece acolhida tal argumentação, uma vez que em relação a tal período não foi declarado qualquer débito de Cofins não cumulativa em DCTF e o valor do débito declarado como Cofins cumulativa é inferior ao valor informado no curso da ação fiscal, pela própria impugnante. Além disto, não foram encontrados recolhimentos que pudessem infirmar o lançamento. Sendo assim, deve ser mantido integralmente o lançamento referente ao período de agosto/2004."

Pelo valor cancelado os autos foram enviados a este Egrégio Conselho por Recurso de Ofício.

Em virtude do quantum mantido nos autos, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário as fls. 921/935 — Vol. V, por meio do qual (i) reiterou suas alegações de nulidade do auto de infração, (ii) requereu a manutenção da decisão na parte em que exonerou o contribuinte e (iii) em relação aos demais valores mantidos na exigência fiscal, esclareceu a Recorrente que foram devidamente recolhidos, apresentou guias DARF.

Na resolução da qual foi retirado o relato acima restou decidido por unanimidade de votos o seguinte:

Ante o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que as autoridades administrativas analisem os documentos apresentados pela Recorrente com seus recursos (Impugnação e Voluntário) e verifiquem os pagamentos realizados.

Para tanto, deverá o Agente Fiscal elaborar planilha explicativa e demonstrativa de todos os pagamentos trazidos pela contribuinte (se por meio de DARF ou processo de compensação/Dcomp), indicando a sua localização (fls. do processo), bem como a situação atual das compensações (se deferidas/ homologadas/ não declaradas) e a existência de saldo a recolher.

Registra-se que, a autoridade administrativa deverá realizar urna segunda planilha, indicando apenas os débitos atualmente extintos, relacionando a extinção com a forma de pagamento (Guias DARF ou compensação) e o respectivo documento comprobatório.

A resposta à diligência determinada pelo CARF, foi encartada aos autos às efls 2740 e seguintes.

Devidamente intimada a recorrente apresentou sua manifestação às efls 2749 a 2756 onde afirmou que a fiscalização reconheceu a existência de pagamentos, segundo ela, anteriores à ação fiscal, demonstrados por meio de DARF's acostados aos autos.

Conforme o teor da mencionada resolução, o julgamento foi novamente convertido em diligência para que a unidade de origem procedesse à imputação dos saldos disponíveis de DARFs de Cofins. Primeiramente, esses saldos foram direcionados aos valores declarados/confessados em aberto. Em caso de saldo disponível remanescente, foi alocado aos valores lançados no AI e mantidos pela decisão de DRJ, respeitando o cabimento da denúncia espontânea, conforme decidido no REsp nº 1.149.022-SP.

Na página 3435, a unidade de origem apresentou um demonstrativo com os valores apurados após a imputação realizada com os pagamentos disponíveis de DARFs. Constatou-se um saldo credor para o mês 03/2003 e um saldo devedor para os demais meses.

Após ter sido cientificada do resultado da diligência, a Recorrente expressou sua concordância parcial com a conclusão da unidade de origem, conforme consta na petição das páginas 3.444 a 3.449.

Este é o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Os recursos de Ofício e Voluntário atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, vou analisá-los.

### **Recurso de Ofício:**

Conforme a decisão objeto de recurso, verificou-se que o valor exonerado pela DRJ excede a quantia de 50 milhões de reais, uma vez que o contribuinte comprovou o pagamento parcial dos débitos de PIS/COFINS. Contudo, ainda subsistem débitos pendentes de COFINS referentes aos seguintes períodos: 03/2003, 07 a 09/2003, 02/2004 e 08/2004.

Não identifiquei motivos para alterar a decisão recorrida na parte em que a impugnação da Recorrente foi parcialmente acolhida, cujos fundamentos adoto para negar provimento ao recurso de ofício, nomeadamente:

Início por confirmar a assertiva do impugnante, no sentido de que realmente o somatório dos débitos de PIS cumulativo e não cumulativo declarado pelo contribuinte em DCTF, para o período de 2003, é igual ao somatório dos débitos de PIS cumulativo e não cumulativo informado à fiscalização no curso da ação fiscal.

Analisando os períodos de apuração 05/2003 e 06/2003, verifica-se que os valores informados na DCTF apresentada em 08/04/2005, como PIS cumulativo (fl. 7), são idênticos ao somatório dos valores informados nas colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do "Demonstrativo das Diferenças das Bases de Cálculo entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" (fl.51); e o que foi lançado é justamente o valor informado na coluna "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do mesmo demonstrativo.

Quanto aos períodos 07/2003, 08/2003 e 09/2003 a interessada informa ter ocorrido o mesmo equívoco, e da mesma forma, verifica-se que os valores informados na DCTF apresentada na mesma data, ou seja, em 08/04/2005, como PIS cumulativo (fl. 8), são idênticos ao somatório dos valores informados nas colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do "Demonstrativo das Diferenças das Bases de Cálculo entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" (fl. 51); e o que foi lançado é justamente o valor informado na coluna "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do mesmo demonstrativo.

Cabe registrar, ainda, o fato de que as planilhas de fls. 52/56 intituladas "Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep ano-calendário 2003" confirmam as bases de cálculo informadas no "Demonstrativo das Diferenças das Bases de Cálculo entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" (fl. 51).

Máxime que na DIRPJ Ano Calendário 2003, apresentada em 16/07/2004, (fls.812/827) os valores informados da contribuição para o PIS/Pasep tanto incidência cumulativa, como não cumulativa, também, estão em conformidade com os informados no Demonstrativo de fl.51.

Pois bem, diante de tudo isto, é de se iniciar a discussão considerando alguns pontos básicos a serem sempre observados no processo fiscal de forma a garantir a exercício do direito de o contribuinte se defender da cobrança de tributo lançado. Nesse sentido, tem-se a necessária eficiência da instrução processual primária como corolário da validação da prova. A chamada ação fiscal visa à comprovação da ocorrência de determinado fato real que materializaria a hipótese tributária definida na norma como ensejadora da exigência fiscal.

Neste sentido, deve a fiscalização de forma clara e consente com a legislação de regência montar os limites da exigência em todos os seus aspectos e apresentar, quando da parte final do procedimento fiscal, todos os elementos que funcionem como prova

dos levantamentos ensejadores de determinado lançamento. É um exercício técnico e intelectual que se volta para a ocorrência do fato gerador, delineando este em todos os seus contornos (art. 142, CTN); procedimento dominado pelo princípio da legalidade.

No momento de se verificar os fatos constitutivos de seu direito de exigir determinada exação fiscal, Fazenda Pública tem o dever de provar o que vier a constituir. Até porque somente ela pode dar a fiel demonstração dos fatos que alega terem ocorrido. Neste sentido têm-se os ditames do Decreto n.º 70.235/72 — PAF, art. 9.º:

"Art. 9.º. A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada s erão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis a comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. I.º da Lei n.º 8.748/1993) "(grifei.)

Sabe-se que para o exercício desse poder/dever inquisitorial de provar, o ordenamento pátrio impõe a todos os contribuintes a força implícita que os atos da Fazenda Pública tem na origem. Esta força se reveste de caracteres especiais que permitem à autoridade fiscal usar de certas prerrogativas legais na busca da verdade relativa a um determinado evento, que de alguma forma pode ser elevado A. categoria de matéria tributável. Essas prerrogativas são manifestas nos vastos meios que tem a Administração para aferir, junto aos documentos fiscais contábeis do sujeito passivo, o conteúdo desse evento tributável.

Assim, não pode a autoridade prescindir de tomar todas as ações possíveis e previstas em leis de forma a trazer a lume o pleno do conhecimento do objeto do procedimento. Só assim se permite verificar que determinadas informações primárias trazidas à fiscalização pelo fiscalizado não refletem a verdade dos fatos.

Em nosso caso, não há qualquer elemento apresentado pela fiscalização que nos leve a desconsiderar os valores do PIS cumulativo e não cumulativo constantes das colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do "Demonstrativo das Diferenças das Bases de Calculo entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" (fl. 51) como verdadeiros. A simples declaração do fiscal autuante de que "a empresa fiscalizada não apresenta nenhum documento ou lançamento contábil que comprove sua alegação", confrontada com o fato de que os valores considerados como devidos do PIS não cumulativo são exatamente aqueles constantes no citado Demonstrativo, bem como nas planilhas de folhas 52/55, sem trazer aos autos elementos documentais, ou mesmo demonstrativos, que infirmem a alegação da impugnante, não nos permite atestar a inviabilidade dos valores apresentados pelo interessado no curso da ação.

Por conseguinte, d mingua de instrução primária que dê os contornos materiais que levaram a fiscalização a impugnar os valores trazidos pelo contribuinte, no curso da ação fiscal, apresenta-se sem sustentação a imposição sob exame.

Além do mais, em se tratando de atividade vinculada, a teor do art.142 do CTN, deve o lançamento fundar-se na certeza da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, vale dizer, tal ocorrência deve restar devidamente comprovada, excetuados unicamente os casos em que autorize a lei sua presunção.

Tal entendimento nasce diretamente da determinação contida no art. 9 0 do Decreto n.º 70.235/1972, de que "os autos de infração e as notificações de lançamento deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos e laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito", configurando, sua ausência, verdadeira inversão do ônus da prova.

Sobre o tema, no magistério de Alberto Xavier, a prova da ocorrência dos fatos e a averiguação da verdade material para a Administração Fiscal, muito mais do que um ônus se constituem em um dever jurídico, do qual ela somente estará exonerada na hipótese de existência de normas excepcionais que invertam o emus da prova, quando se tratar "das presunções legais relativas". (in "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", pp.116 e sgtes).

No mesmo sentido operam decisões emanadas do 1º Conselho de Contribuintes, a exemplo da abaixo transcrita :

- "O ônus da prova, entendido como a necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações, apenas recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária para constituição do lançamento". (1º CC/80 Câmara/ACÓRDÃO 108.06.015, em 23.02.2000).

Tanto para argumentar, fosse legal a inversão do ônus da prova, há que se admitir que, no caso em análise, implicaria ela a produção, pela contribuinte, de prova negativa do auferimento de receita bruta declarada o que, s.m.j., afigura-se impossível. Por que meios poderia a autuada, de modo cabal, comprovar não ter auferido dita receita?

Os amplos poderes investigatórios outorgados ao fisco na fase pré-processual, a teor do art. 195 do CTN, visam à satisfação do dever-poder da autoridade fiscal, de produção da prova primária para constituição do lançamento, elemento essencial d subsistência do mesmo, cuja falta não pode ser sanada na fase de julgamento do litígio.

Com relação à faculdade que detém a autoridade julgadora para determinar a coleta e juntada de novas provas ao processo, ensina o Professor Paulo Celso Bonilha que "o poder instrutório das autoridades de julgamento ... deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar em invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear ao processo." (in Da Prova no Processo Administrativo).

Sendo assim, em relação aos lançamentos de PIS relativos aos períodos de 05/2003 a 09/2003, estes devem ser exonerados.

Quanto aos períodos 10/2003, 11/2003 e 12/2003, além das considerações feitas acima, tem-se, ainda, que os valores constantes da planilha de folha 51, nas colunas "DCTF CUMULATIVA" e "DCTF NÃO CUMULATIVA", ao que parece, foram retirados da DCTF apresentada em 06/04/2005, que consta como cancelada, uma vez que foi substituída pela apresentada em 17/10/2005, ou sej a, antes do início do procedimento fiscal.

Tendo em vista que os valores lançados foram obtidos, justamente, pela diferença entre o valor informado na coluna "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" e a coluna "DCTF NÃO CUMULATIVA", que não espelha a realidade, uma vez que os valores corretos são aqueles constantes da DCTF apresentada em 17/10/2005 (fls. 834/840), que coincidem com os valores das colunas acima descritas, o lançamento deve ser exonerado na forma da planilha abaixo. Acrescente-se, ainda, que em relação a estes períodos haviam sido efetuados os pagamentos constantes de folhas 828/833, todos anteriores ao início do procedimento fiscal que não foram considerados pelo fiscal autuante.

Portanto, por todos estes motivos, os lançamentos de PIS relativos aos períodos 10/2003 a 12/2003, também devem ser exonerados.

Em relação ao ano de 2004, o interessado argumenta que as diferenças da contribuição atinentes aos meses de janeiro a setembro/2004, tratam-se, apenas e tão somente, de falhas formais havidas quando do preenchimento das DCTF, sem originar, contudo, qualquer recolhimento a menor do tributo de que se cuida.

Passemos a examinar primeiramente os períodos para os quais os recolhimentos encontrados no Sistema Sinal7 (fls. 828/833) são iguais ou superiores aos valores informados como devidos tanto em DCTF, quanto durante o curso da ação fiscal.

Em relação aos períodos de 02/2004, 03/2004, 06/2004, 07/2004 e 08/2004, verifica-se estar correto o impugnante, uma vez que os somatórios dos valores recolhidos do PIS cumulativo e não cumulativo relativos a tais períodos (fls. 828/833) são iguais ou superiores aos somatórios dos valores do PIS cumulativo e não cumulativo declarados em DCTF, que por sua vez, são superiores aos valores informados no curso da ação fiscal.

Portanto, tais valores devem ser exonerados integralmente. Quanto aos períodos de 01/2004, 05/2004 e 09/2004 tem-se que os somatórios dos valores recolhidos do PIS cumulativo e não cumulativo são inferiores aos valores informados como devidos no curso da ação fiscal.

Verifica-se que na DIRPJ Ano Calendário 2004, apresentada em 29/12/2005, (fls.841/853) os valores informados da contribuição para o PIS/Pasep tanto incidência cumulativa, como não cumulativa, estão em conformidade com os informados no Demonstrativo de fl. 58, nas colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA".

Cabe registrar, ainda, o fato de que as planilhas de fls. 59/62 intituladas "Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep ano-calendário 2004" confirmam os valores informados nas colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA NÃO CUMULATIVA" do "Demonstrativo das Diferenças das Bases a cub o entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" (fl. 58).

Sendo assim, por tais motivos e pela mesma fundamentação consignada acima, no que tange ao dever de provar do fisco, tomam-se por verdadeiros os valores informados nas colunas "PLANILHA CUMULATIVA" e "PLANILHA N AO CUMULATIVA" do "Demonstrativo das Diferenças das Bases de Cálculo entre os Valores Apurados e os Declarados em DCTF" (fl. 58), de forma que devem ser parcialmente exonerados os lançamentos referentes aos períodos 01/2004, 05/2004 e 09/2004, na forma da planilha abaixo. Quanto ao mês abril/2004, uma vez que o somatório dos valores recolhidos do PIS cumulativo e não cumulativo (fls. 828 e 833) é superior ao somatório dos valores do PIS cumulativo e não cumulativo, informados no curso da ação fiscal deve ser integralmente exonerado na forma da planilha abaixo.

Passo, a examinar agora, de forma individualizada os períodos lançados, em • relação à Contribuição para o Financiamento da Seguridade - Cofins.

Quanto ao período 03/2003 a interessada efetuou os pagamentos encontrados no Sistema Sinal7 (fls. 854, 856 e 858), em valor superior ao declarado em DCTF, sendo assim, o fiscal autuante deveria tê-los considerado ao apurar o valor a ser lançado, o que não foi feito. Portanto, levando-se em conta tais pagamentos, e considerando-se como devido o valor da Cofins informado no curso da ação fiscal, o período 03/2003 deve ser parcialmente exonerado na forma da planilha abaixo.

Em relação aos períodos 10/2003, 11/2003 e 12/2003, da mesma forma que ocorreu com o PIS, tem-se que os valores constantes da planilha de folha 51, nas colunas "DCTF CUMULATIVA" e "DCTF NÃO CUMULATIVA", ao que parece, foram retirados da DCTF apresentada em 06/04/2005, que consta como cancelada, uma vez

que foi substituída pela apresentada em 17/10/2005, ou sei a, antes do início do procedimento fiscal.

Tendo em vista que os valores lançados foram obtidos, justamente, pela diferença entre o valor informado na coluna "PLANILHA CUMULATIVA" e a coluna "DCTF CUMULATIVA", que não espelha a realidade, uma vez que os valores corretos são aqueles constantes da DCTF apresentada em 17/10/2005 (fls. 864/866), que coincidem com os valores da coluna "PLANILHA CUMULATIVA", o lançamento deve ser exonerado na forma da planilha abaixo.

Quanto aos períodos 07/2003, 08/2003 e 09/2003, tem-se que o próprio impugnante confirma ter cometido erros no preenchimento das fichas da DCTF, declarando a menor o que havia apurado.

Em relação a tais períodos não foram encontrados recolhimentos que pudessem infirmar o lançamento, como ocorreu com o mês 03/2003. Ademais, há que se considerar que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, como define o art. 136 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e a efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Sendo assim, devem ser mantidos integralmente os lançamentos referentes a 07/2003, 08/2003 e 09/2003, uma vez que os valores declarados em DCTF são inferiores aos informados no curso da ação fiscal pela própria impugnante.

No que diz respeito ao lançamento da Cofins relativa ao ano de 2004, a argumentação do contribuinte é de que a Fiscalização somou os valores de contribuição indicados no campo "Cofins cumulativo a pagar", da parte que trata da "base de cálculo regime cumulativo", com o subitem "DARF" da "Composição de pagamento" do trecho a respeito da "base de cálculo regime não cumulativo", ambos indicados no demonstrativo preparado e entregue à Fiscalização pela Impugnante (doc. 29). Isso feito, comparou o valor da soma com os montantes informados como "débito apurado" nas fichas das DCTF da Cofins calculada segundo as regras da cumulatividade apresentadas nos períodos (valores listados no "Termo de Verificação Fiscal II").

Prossegue afirmando que a comparação resultou em diferença de Cofins, correspondente ao valor do pagamento feito da contribuição pelo regime não cumulativo e que a totalidade da Cofins indicada na "composição de pagamento" subitem "Darf", fora integralmente recolhida por ele.

Para o ano de 2004, em relação aos períodos de março, abril, maio, junho, novembro e dezembro, o somatório dos débitos da Cofins cumulativa com a Cofins não cumulativa declarados em DCTF é idêntico ao valor informado como devido no curso da ação fiscal como Cofins cumulativa. Sendo assim, considerando-se como verdadeiros os valores informados no curso da ação fiscal, e o que o valor total informado como devido em DCTF é idêntico ao informado no curso da ação fiscal, não tendo sido efetuada, portanto, declaração a menor do total, devem ser exonerados integralmente tais períodos.

Quanto ao período de julho/2004 a impugnante argumenta que a diferença entre o valor que apurou em planilha e o valor declarado em DCTF tem origem na não consideração do pagamento da COFINS conforme sistemática não cumulativa do período, efetuada via DARF, e em pedidos de compensações apresentados em relação a parte da Cofins conforme sistemática cumulativa, não informados na DCTF. Alega, ainda, que se for somado o valor do DARE (R\$ 159.774,42) com os valores dos pleitos de compensação

apresentados e não informados em DCTF (R\$ 2.300.373,26), apura-se a diferença lançada na autuação, no total de R\$ 2.460.147,68.

Primeiramente, em relação ao recolhimento do valor de R\$ 159.774,42 (fl. 786) no código 5856, assiste razão ao impugnante no sentido de que deveria ter sido considerado pela fiscalização quando da autuação, o que passa a ser feito neste momento.

Quanto à alegação da existência de pedidos de compensação apresentados Secretaria da Receita Federal mas não informados em DCTF, verifica-se, de início, que as declarações de compensação que se encontram as folhas 790, 795, 797, 803, 806 e 809 foram apresentadas à SRF antes do início do procedimento fiscal.

Além disto, verifica-se, também, que o somatório dos valores ali declarados, respectivamente, de R\$ 75.767,15, R\$ 137.758,46, R\$ 1.247.379,77, R\$ 1.123.861,40, R\$ 951.475,00 e R\$ 394.544,51, perfaz um total de R\$ 3.930.786,29, enquanto que o valor informado na DCTF, apresentada em 20/11/2005, como crédito vinculado — compensação de pagamento indevido ou a maior (fl. 884) é de R\$ 1.630.413,03. A diferença entre tais montantes é de R\$ 2.300.373,26, e tal montante, juntamente com os R\$ 159.774,42, relativo ao pagamento efetuado em 13/08/2004 (fl. 786) e não considerado pela fiscalização equivalem, justamente, ao valor que foi lançado.

Tem-se no presente caso que, à época do lançamento, já estava em vigor a nova redação dada pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ao artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no qual foi acrescido o § 2º, nos seguintes termos:

§ 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Mas se mesmo diante do acima disposto existiam dúvidas em relação à condição de confissão de dívida que caracterizava os débitos informados em declaração de compensação, com o advento do artigo 17 da Medida Provisória (MP) n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, também de 2003, que dentre outras alterações incluiu o parágrafo 6º no art 74 da Lei 9.430/96, tais dúvidas foram completamente dissipadas, sendo confirmado que tal declaração se constitui em instrumento de confissão de dívida e daí a desnecessidade de lançamento de ofício para a exigência dos valores que tiveram a compensação solicitada. O citado parágrafo diz o seguinte, in verbis:

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Assim, considerando tais dispositivos, entende-se que as declarações de compensação formalizadas pelo contribuinte em 2004 extinguíram os débitos nele informados, sob condição resolutória da posterior verificação do procedimento por ele efetuado, pela autoridade fiscal. Desta forma, apesar da efetiva ausência de declaração em DCTF para os valores de COFINS compensados, entendo incabível o lançamento relativo ao período de apuração 07/2004, em razão da extinção expressamente prevista na alteração legal acima citada, cabendo a constituição do crédito eventualmente apurado somente na hipótese de não-homologação da compensação informada, ou homologação parcial.

Por fim, em relação ao mês de agosto/2004, a impugnante afirma que a fiscalização lançou a diferença entre o valor indicado na coluna "PLANILHA CUMULATIVA" (fl. 58) e o constante da DCTF apresentada, mas que tal montante não poderia ser exigido, dado que a diferença, decorre da mudança de apuração das receitas de multa e juros de clientes em atraso e de portas de acesso da sistemática não-cumulativa para a cumulativa, sem originar recolhimento a menor.

Não merece acolhida tal argumentação, uma vez que em relação a tal período não foi declarado qualquer débito de Cofins não cumulativa em DCTF e o valor do débito

declarado como Cofins cumulativa é inferior ao valor informado no curso da ação fiscal, pela própria impugnante.

Além disto, não foram encontrados recolhimentos que pudessem infirmar o lançamento. Sendo assim, deve ser mantido integralmente o lançamento referente ao período de agosto/2004.

Nestes termos, nega-se provimento ao recurso de ofício.

### **Recurso Voluntário:**

#### **I – Preliminar**

A recorrente, ao contestar a decisão de primeiro grau, apresenta alegações relacionadas à nulidade das autuações devido à ausência de motivação e ao consequente cerceamento de defesa. Além disso, no mérito, sustenta a insubsistência da autuação, alegando ter comprovado a improcedência das exações. Argumenta que, embora tenha cometido erros formais no preenchimento das DCTF's, as diferenças lançadas de ofício foram quitadas ou compensadas com outros créditos tributários da recorrente.

Quanto à preliminar de nulidade, entendo que a recorrente não possui razão. Esclareço que, no auto de infração presente no processo em questão, não identifiquei qualquer irregularidade que pudesse torná-lo nulo. Conforme estabelece o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93:

Art. 59 São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; Todos os atos praticados no presente processo foram executados por pessoa competente e sem preterição do direito de defesa.

Cumprir verificar que foram observados os requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Art. 10, inc. III e IV do Decreto 70.235/72:

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

(...).

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Verifica-se que estão devidamente descritos os fatos apurados pela autoridade, a fundamentação legal, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos que motivaram a autuação. Isso permite ao contribuinte conhecer todos os elementos que compõem a ação fiscal, proporcionando-lhe os meios necessários para expressar suas razões de defesa de forma livre e plena. A sequência de atos processuais demonstra que não existe o alegado "Termo de Verificação Fiscal I", sendo que o "Termo de Verificação Fiscal II" foi suficiente para esclarecer e descrever todo o procedimento investigativo que levou à emissão dos autos de infração.

A decisão proferida pela autoridade competente, a quo, está devidamente fundamentada e aborda todas as razões de defesa apresentadas pelo contribuinte em sua impugnação. Não houve preterição do direito de defesa, como fica evidenciado pelo fato de que o contribuinte, em seu recurso voluntário, demonstrou pleno entendimento do teor da decisão.

Assim, rejeito as alegações de nulidade feitas pela recorrente.

## II - Mérito

Como mencionado anteriormente, do total do lançamento fiscal efetuado para a cobrança das contribuições, subsistem débitos parciais de COFINS relativos aos meses de 03/2003, 07 a 09/2003, 02/2004 e 08/2004. Isso se deve a erros no preenchimento das fichas da DCTF, nas quais a recorrente declarou um valor inferior ao que havia apurado. Além disso, não foram identificados recolhimentos que pudessem invalidar o lançamento.

No âmbito do recurso, a Recorrente contestou os fundamentos utilizados pela DRJ para a manutenção parcial dos débitos de COFINS. Ela apresentou documentos adicionais para respaldar seu direito ao cancelamento do Auto de Infração com base no pagamento integral dos valores lançados. Isso motivou a conversão do julgamento em diligência a fim de verificar a veracidade de suas alegações. Na conclusão da diligência, a unidade de origem confirmou a existência de saldos não utilizados pela Recorrente para quitar os débitos exigidos, a saber:

Por último, o contribuinte apresentou diversos comprovantes de pagamento (realizados antes da abertura da ação fiscal), sendo que em sua maioria, eles já estavam alocados nos valores declarados nas respectivas DCTF's, conforme demonstrado na planilha "Valores Declarados nas DCTF's". Porém, além desses comprovantes, o contribuinte apresentou outros que não estavam alocados às DCTF's, e se encontram detalhados na planilha "Darf's Apresentados pelo Contribuinte". Todos esses pagamentos referem-se a Cofins (cód. 2172) e seus valores que se encontram com saldo disponível (sem alocação) estão informados na planilha a seguir, inclusive com a localização desses pagamentos dentro do processo:

PA Débito	Código Tributo	Data Vencimento	Data Arrecadação	Valor Total DARF	Saldo (sem alocação)	Localização no Processo (Fls.)
03/03	2172	15/04/03	15/04/03	27.389.979,82	24.216.933,70	242
03/03	2172	15/04/03	31/10/03	327.669,58	327.669,58	243
07/03	2172	15/08/03	31/10/03	694.110,13	694.110,13	251
07/03	2172	15/08/03	31/10/03	16.506.104,88	16.503.715,03	250
07/03	2172	15/08/03	30/12/03	530.472,07	530.472,07	252
08/03	2172	15/09/03	31/10/03	16.732.547,25	15.819.924,20	277
09/03	2172	15/10/03	15/10/03	1.819.310,58	202.224,30	404
09/03	2172	15/10/03	31/10/03	850.977,30	850.977,30	406
09/03	2172	15/10/03	31/10/03	10.198.363,99	10.198.363,99	405
09/03	2172	15/10/03	05/11/03	540,49	540,49	1128
09/03	2172	15/10/03	05/11/03	19.258,62	19.258,62	1127
09/03	2172	15/10/03	03/12/03	27.643,57	27.643,57	1126

Como se vê, em que pese não alocados, a conclusão é de que existem créditos em favor da recorrente, ressalta-se, recolhidos em momento anterior ao início da ação fiscal que ensejou a autuação guerreada, sendo portanto inegável o direito à compensação pleiteada pela contribuinte.

Além do desfecho da mencionada diligência, o processo foi novamente convertido em diligência com o propósito de realizar a imputação dos saldos disponíveis, sem efetuar alocações específicas, levando em consideração o instituto da denúncia espontânea, conforme estabelecido na decisão proferida no Resp 1.149.022/SP. A unidade de origem forneceu as seguintes informações:

1. Trata o presente processo de Auto de Infração da Cofins que se encontra em fase recursal no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cujo julgamento foi convertido em pedido de diligência para que autoridade fiscal realize a imputação dos saldos disponíveis de DARFs, conforme discriminado na Resolução nº 3302000.918 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de fls 2858/2875.

2. Assim, com base nos documentos de fls 3429/3433, é possível verificar os pagamentos disponíveis no Sicalc-RFB, às fls 3430, o créditos tributários em aberto, às fls 3429, e o Demonstrativo de Vinculação, de fls 3431/3433, contendo a vinculação dos pagamentos disponíveis a título de Cofins, sob o código de receita 2172, aos débitos em aberto, sob o código de receita 2960, no período abrangido pela fiscalização. Ao final desta vinculação, restaram os saldos apresentados na tabela a seguir.

Período de Apuração	Código do Tributo	Saldo Disponível/Pagamentos cadastrados <sup>1</sup>	Créditos Tributários em aberto no PAF (código de receita 2960) <sup>2</sup>	Saldo (Disponível/Devedor) <sup>3</sup>
03/2003	2172	24.216.933,70	1.082.632,18	23.134.301,52
07/2003	2172	17.456.335,5	17.246.170,88	(3.371.912,15)
08/2003	2172	14.408.254,13	17.964.575,19	(5.562.912,15)
09/2003	2172	10.448.030,97	12.911.381,14	(2.960.591,96)
02/2004	-	0,00	788.876,88	(788.876,88)
08/2004	-	0,00	543.303,66	(543.303,66)

**Observação: (1) ver documento de fls 3430; (2) ver documento de fls 3429; (3) os saldos devedores estão entre parênteses. Os valores estão expressos em Reais (R\$). O saldo na 5ª coluna corresponde ao apurado no documento fls 3431/3433.**

3. Tendo em vista o cumprimento do disposto na Resolução nº 3302000.918, remeto o presente processo à equipe CONTOF/ECO/DEVAT07 para ciência do contribuinte e aguardo do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação. Após, proceder ao retorno dos autos à Terceira Seção de Julgamento do CARF, para continuidade da análise recursal.

Em de manifestação, a Recorrente contesta especificamente os meses de 07 a 09 de 2003, nos seguintes termos:

Quanto aos pagamentos realizados, via DARFs, a Resolução verificou que diversos deles estavam alocados a débitos vinculados a DCTFs, conforme demonstrado na planilha “Valores Declarados nas DCTFs”. Não obstante, a Resolução verificou também a existência de saldo disponível para COFINS nos períodos de março/03 e julho/03 a setembro/03.

Ou seja, atestou-se a existência de valores recolhidos por meio de DARF's que não possuem alocação a débitos em DCTF's (que, adiante-se, correspondem aos montantes lançados de ofício para tais períodos). Tais valores são apresentados na planilha “DARFs apresentadas pelo contribuinte”, apta a confirmar substancialmente as alegações da contribuinte nesse tocante (doc. j)3.

Esse o resultado da diligência:

(...)

Considerando que há determinadas particularidades atinentes a cada período de apuração, manifesta-se a contribuinte acerca da conclusão da diligência no tocante aos

saldos existentes de COFINS para o ano-base de 2003, utilizando-se, comparativamente, excertos da planilha anexada na manifestação de 07/10/2014:

**Julho/03:** Na planilha apresentada na Resolução, verificou-se que, para o período de apuração de julho/03, há três DARFs (doc. 06 e fls 250, 251 e 252 deste processo); (i) o primeiro, no montante de R\$ 694.110,13, arrecadado em 31.10.2003 (data de vencimento em 15.08.2003), não teria qualquer alocação, (ii) o segundo, no montante de R\$ 16.506.104,88, arrecadado em 31/10/03 (data de vencimento em 15.08.2003), teria saldo disponível (não alocado) de R\$ 16.503.715,03, sendo alocado pela diligência, supostamente, o montante de R\$ 2.389,85, sem qualquer justificativa, e (iii) o terceiro, no montante de R\$ 530.472,07, arrecadado em 30.12.2003 (data de vencimento em 15.08.2003), não teria qualquer alocação.

A fim de demonstrar a boa-fé da contribuinte, informa-se que deveriam ser desconsiderados (i) do primeiro DARF, o valor de R\$ 18.116,41, referente aos juros de mora; (ii) do segundo DARF, o valor de R\$ 430.812,53, referente aos juros de mora; e (iii) do terceiro DARF, o valor de R\$ 28.416,35, referente aos juros de mora. Não obstante, deve-se adicionar ao (ii) segundo DARF, o valor de R\$ 2.389,85, referente a suposta alocação não justificada (tampouco explicitada) realizada pela diligência. Feito isso, verificar-se-á que o valor total recolhido remonta a R\$ 17.253.341,79, compreendendo não só o valor lançado de ofício (R\$ 17.246.171,18), mas extravasando-o. Analiticamente temos:

(...)

**Agosto/03:** Na planilha apresentada na Resolução, verificou-se que, para o período de apuração de agosto/03, há dois DARFs (doc. 07 e fls. 277 deste processo); (i) o primeiro, no montante de R\$ 1.411.669,76, arrecadado em 31.10.2003 (data de vencimento em 15.09.2003), teria saldo disponível (não alocado) de R\$ 0,00, tendo alocado R\$ 1.397.693,18 em compensações realizadas e R\$ 13.976,58 em juros; e (ii) o segundo, no montante de R\$ 16.732.547,25, arrecadado em 31.10.03 (data de vencimento em 15.09.2003), teria saldo disponível (não alocado) de R\$ 15.819.924,20, tendo alocado R\$ 303.690,52 em suposta multa, R\$ 6.029,03 em juros, e R\$ 602.903,50 em compensação.

Com relação especificamente ao (ii) segundo DARF, verifica-se que: (a) houve imputação de multa indevida, vez que, a despeito de o pagamento ter sido intempestivo, foi espontaneamente denunciado (isto é, foi recolhido antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, inobstante ter havido erro formal na declaração deste pagamento); e (b) os juros foram equivocadamente considerados a menor, vez que foram recolhidos no valor de R\$ 165.664,67.

Portanto, de rigor que se conclua, com relação ao (ii) segundo DARF, pelo afastamento da suposta multa imputada, e pela contabilização dos juros recolhidos.

Feito isso, verificar-se-á que o valor principal recolhido (excluindo-se os juros) pela contribuinte remonta a R\$ 17.964.575,76. Após, devem ser excluídos deste os valores utilizados para compensação (que totalizam R\$ 2.000.596,68), resultando no montante de saldo disponível de R\$ 15.963.979,08, que, assim, deve ser excluído do valor lançado de ofício para o período (vez que, como visto, já foi recolhido).

Analiticamente temos:

(...)

**Setembro/03:** Na planilha apresentada na Resolução, verificou-se que, para o período de apuração de setembro/03, há seis DARFs (doc. 08 e fls. 404, 405, 406, 1128, 1127 e 1126 deste processo); (i) o primeiro, no montante de R\$ 1.819.310,58, arrecadado em 15.10.2003 (data de vencimento em 15.10.2003), teria saldo disponível (não alocado) de R\$ 202.224,30, tendo alocado R\$ 1.617.136,28 em compensações realizadas; (ii) o segundo, no montante de R\$ 850.977,30, arrecadado em 31.10.2003 (data de vencimento em 15.10.2003), não teria qualquer alocação; (iii) o terceiro, no montante de R\$ 10.198.363,99, arrecadado em 31.10.2003 (data de vencimento em 15.10.2003), não teria qualquer alocação; (iv) o quarto, no montante de R\$ 540,49, arrecadado em 05.11.2003 (data de vencimento em 15.10.2003), não teria qualquer alocação; (v) o quinto, no montante de R\$ 19.258,62, arrecadado em 05.11.2003 (data de vencimento em 15.10.2003), não teria qualquer alocação; e (vi) o sexto, no montante de R\$ 27.643,57, arrecadado em 03.12.2003, não teria qualquer alocação.

Há um ligeiro desacerto com relação ao recolhimento dos DARFs, uma vez que: (iv) do quarto DARF deve ser excluído o montante de R\$ 5,35, referente a juros; (v) do quinto DARF deve ser excluído o montante de R\$ 190,68, referente a juros; e (vi) do sexto DARF deve ser excluído o montante de R\$ 4.317,62, referente a juros.

Assim, tem-se que o valor recolhido, subtraído dos respectivos juros (R\$ 4.513,65) e compensações posteriormente efetuadas (R\$ 1.617.136,28), remonta a R\$ 11.289.930,97, próximo ao valor lançado de ofício (R\$ 12.911.381,14), o que, por decorrência lógica, permite concluir que o valor de principal recolhido para o período de setembro está quase que integralmente compreendido no valor lançado de ofício, sendo de rigor que sejam excluídos do lançamento:

(...)

Analisando o “Demonstrativo de pagamentos cadastrados” (fl. 3430), nota-se que o Auditor Fiscal deixou de considerar dois DARF’s que juntos totalizam R\$ 1.545.087,43: (i) o primeiro, no montante de R\$ 694.110,13, arrecadado em 31.10.2003 (data de vencimento em 15.08.2003), sem qualquer alocação (fl. 251 deste processo).; (ii) o segundo, no montante de R\$ 850.977,30, arrecadado em 31.10.2003 (data de vencimento em 15.10.2003), sem qualquer alocação (fl. 406 deste processo).

Apesar disso, se considerado todo o período fiscalizado, verifica-se que a Requerente recolheu tributo a maior do que o devido, visto que o valor do saldo credor (R\$ 23.134.301,52) é superior ao somatório dos supostos saldos devedores (R\$ 13.227.596,80) e, sendo considerado os dois DARF’s ainda não alocados, haverá um saldo credor ainda maior.

Pois bem. No mês de julho de 2003, a Recorrente contesta dois aspectos. O primeiro está relacionado à alocação, especificamente à quantia de R\$ 2.389,85, retirada da guia de pagamento de R\$ 16.506.104,88, o que resultaria na redução do saldo para R\$ 16.503.715,03. No entanto, de acordo com os extratos fornecidos pela fiscalização (fls. 3381), esse valor foi utilizado para quitar outros débitos, como pode ser visto a seguir:

**Valores do Documento:**

<b>Receitas</b>	
2172	16.075.292,35
4466	430.812,53
<b>Valor Total</b>	<b>16.506.104,88</b>

<b>Utilização/Saldo</b>	
<b>Valor Indisponível</b>	<b>2.389,85</b>
<b>Saldo</b>	<b>16.503.715,03</b>

Nesse ponto, é importante ressaltar que o termo "valor indisponível" indica que o sistema da Receita Federal identificou que esse valor foi utilizado para outros fins. O mesmo critério é aplicado aos saldos em aberto, onde o sistema identifica que o pagamento não foi alocado para outra finalidade. Portanto, dado que a Recorrente não conseguiu comprovar que esse valor não foi utilizado, é apropriado rejeitar suas alegações.

No segundo ponto, refere-se ao fato de que o Auditor Fiscal não considerou o montante de R\$ 694.110,13, arrecadado em 31.10.2003 (com vencimento em 15.08.2003), sem qualquer alocação (fl. 251 deste processo), como um redutor do débito remanescente apurado. Ao analisar o extrato de fls. 3431, observa-se que os montantes de R\$ 16.503.715,03 e R\$ 530.472,77 foram considerados para abater o montante lançado, deixando de fora o montante de R\$ 694.110,13. Portanto, para o mês de julho, deve ser subtraído do saldo remanescente o valor de R\$ 694.110,13.

No que diz respeito ao mês de agosto, a Recorrente alega que houve uma imputação de multa indevida, uma vez que, apesar do pagamento ter sido intempestivo, foi espontaneamente denunciado (ou seja, foi recolhido antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, apesar de ter havido um erro formal na declaração deste pagamento). Além disso, os juros foram equivocadamente considerados como menores, uma vez que foram recolhidos no valor de R\$ 165.664,67.

Com relação ao instituto da denúncia espontânea, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial no nº 1.149.022/SP, realizado sob o regime do recurso repetitivo, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (antigo CPC), firmou o seguinte entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008)

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ; Resp 1.149.022; Relator: Ministro Luiz Fux; Data do julgamento: 09.06.2010)

Do que se infere da decisão acima mencionada, é que o benefício da denúncia espontânea será aplicado aos casos em que não houver declaração do débito e, quando o contribuinte realizar o pagamento antes de qualquer procedimento fiscal. Desta forma, quando do lançamento, devemos observar o seguinte:

- i) Se a DCTF é anterior ao pagamento, não cabe denúncia espontânea;
- ii) Se a DCTF é posterior ao pagamento, cabe denúncia espontânea;
- iii) Se o pagamento pode ser imputado ao valor lançado, cabe denúncia espontânea.

Com base nas alegações da Recorrente, podemos inferir que o débito havia sido declarado e foi posteriormente pago, mas antes de qualquer procedimento fiscal. Nesse caso, de acordo com o que foi decidido pelo STJ, o débito está sujeito à imposição de multa e encargos moratórios.

Para o mês de setembro, a Recorrente pleiteia a exclusão de juros de alguns DARFs, no entanto, não justifica os motivos pelos quais os juros deveriam ser excluídos. Nesse ponto, suas pretensões são rejeitadas. No entanto, deve ser acolhido o pedido de redução do saldo remanescente no montante de R\$ 850.977,30, arrecadado em 31.10.2003 (com vencimento em 15.10.2003), sem qualquer alocação (fl. 406 deste processo), uma vez que o Auditor Fiscal

também não o considerou. Portanto, para o mês de setembro, deve ser subtraído do saldo remanescente o valor de R\$ 850.977,30.

Além disso, a fiscalização referente ao mês de março de 2003 reconheceu um saldo credor não alocado de R\$ 23.134.301,52, valor superior ao somatório dos saldos devedores que totalizam R\$ 13.227.596,80, sem considerar as reduções dos DARFs no montante de R\$ 694.110,13 e R\$ 850.977,30, que devem ser realizadas pela fiscalização.

Portanto, considerando a existência de saldo credor suficiente para o pagamento dos débitos lançados, o Auto de Infração deve ser cancelado.

Diante do exposto, meu voto é pela negação do provimento ao recurso de ofício, rejeição da preliminar de nulidade e concessão do provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.