



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 19515.005747/2009-29  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-003.471 – 3ª Turma  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2016  
**Matéria** PIS/Cofins Não-Cumulativos - Método de apuração da base de cálculo  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA-DE-AÇÚCAR, AÇÚCAR E  
 ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

**AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS.**

O art. 142 do CTN determina as etapas a serem seguidas para a promoção do lançamento, mas não determina a metodologia que deve ser empregada para execução de tal procedimento.

Assim, nada há de equivocado em promover o lançamento levando-se em consideração os valores dos débitos tributários escriturados na contabilidade, em cotejo com o que foi declarado em DCTF.

Outrossim, não há que se falar em insuficiência de fundamentação ou descrição quando o auto descreve a acusação (pagamento inferior ao devido) e aponta a origem da sua convicção (escrituração do contribuinte em comparação com as DCTF).

**FALHA NA APURAÇÃO DO QUANTUM. CONSEQUÊNCIAS.**

As falhas na apuração da contribuição, por si só, não representam falha de motivação e, como tal devem ser saneadas mediante ajuste.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. VALOR A RECOLHER.**

Diferentemente do Imposto sobre Produtos Industrializados, onde o valor a recolher é o saldo negativo da conta gráfica, o quantum da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo é apurado a partir do faturamento. Esse valor, com efeito, poderá ser deduzido a partir de créditos apurados pelo contribuinte.

Não compete ao Fisco, portanto, analisar os dispêndios no intuito de apurar se os créditos passíveis de aproveitamento superam os informados no DACON, já aproveitados pelo Contribuinte.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, conhecer do recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez, López, que não conheciam; e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial para afastar a nulidade e determinar o retorno dos autos ao colegiado recorrido para exame das demais questões trazidas no recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez, López, que negavam provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do qual se busca a reforma do Acórdão 3403-001.821, de 25/10/2012, assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano- calendário: 2005, 2006, 2007*

*PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. PROCEDIMENTO DE APURAÇÃO. DEFICIÊNCIA DA MOTIVAÇÃO. ADOÇÃO DE RUBRICA CONTÁBIL SEM DIFERENCIAÇÃO ENTRE OS REGIMES CUMULATIVO E NÃO-CUMULATIVO E SEM COMPROMETIMENTO COM O APROVEITAMENTO CONCRETO DOS CRÉDITOS PELO CONTRIBUINTE. NULIDADE.*

*A apuração de PIS/Cofins pela diferença entre o valor escriturado e o valor declarado consiste em apurar por meio da escrituração fiscal os valores que compõem a receita bruta ou faturamento, depois deduzindo os créditos gerados com fundamento no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.883/03, verificando como o contribuinte exerceu concretamente tal possibilidade, para assim determinar-se de maneira circunstanciada e racional o valor devido destas contribuições.*

*Nem o auto de infração, nem o termo de fiscalização e as planilhas que o integram, apresentam de maneira circunstanciada o procedimento que teria sido adotado pela Fiscalização.*

*É inconsistente apurar o valor devido das contribuições tomando exclusivamente o encontro dos valores positivos e negativos apontados na rubrica contábil intitulada de PIS/Cofins, visto que mistura valores pertinentes aos regimes cumulativo e não-cumulativo, e também porque não verifica concretamente o controle e aproveitamento dos créditos realizado pelo contribuinte, negligenciando a possibilidade de o contribuinte poder ou não aproveitar os créditos, podendo aproveitá-lo em períodos subseqüentes, tal como é facultado pela Lei.*

*Recurso provido.*

Trata-se de autos de infração do PIS e da Cofins, apurados a partir da comparação entre os débitos declarados em DCTF e os valores lançados na escrituração que, na opinião do Fisco, representariam os saldos das contas destinadas à apuração das contribuições litigiosas.

Ditas diferenças, identificadas em procedimento de "verificações obrigatórias", foram levantadas a partir de planilhas eletrônicas fornecidas pelo sujeito passivo, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal às fls. 324/326.

As razões de impugnação foram descritas com precisão pelo relatório que embasa o acórdão de 1ª instância, que passo a transcrever:

*- Diante do artigo 142 do CTN, artigo 59, II, do Decreto 70.235/1972 e artigo 37, caput, da CF, é correto concluir que os agentes fiscais estão obrigados a examinar os documentos fornecidos pelo contribuinte para, a partir deles, motivar o ato que expedirão, quer ele resulte em exigência fiscal quer no encerramento da fiscalização sem a constituição do crédito tributário.*

*- A fiscalização limitou-se a constatar as alegadas diferenças, não obstante elas possam ter por origem inúmeras hipóteses diversas do mero não recolhimento de tributo.*

*- Os números constantes das autuações não refletem os valores devidos, sendo que a impugnante, mesmo após diversas tentativas, não conseguiu refazer os mesmos cálculos feitos pela fiscalização, justificando a declaração de improcedência das exações por ausência de motivação que lhes sirvam de fundamento.*

*- Caso a impugnante tivesse sido intimada, ela teria prestado informações que revelariam o desacerto nos números da fiscalização.*

*- A fundamentação da exação em cálculos dissociados dos dados contábeis e fiscais do contribuinte fulmina de nulidade as*

*autuações fiscais em questão, pelos manifestos vícios de motivação e de cerceamento do direito de defesa da impugnante.*

*- No caso, afastou-se a fiscalização do seu dever de buscar a verdade material, como decorre do artigo 142 do CTN, antes referido, bem como do artigo 10, III, do Decreto 70.235/1972, segundo o qual o auto de infração deve contemplar obrigatoriamente a descrição do fato ocorrido.*

*- Ao contrário do demonstrado nas planilhas elaboradas pelo fisco, a impugnante não realizou certos registros e posteriormente os alterou. Não há qualquer retificação na contabilidade da interessada, no que concerne à apuração do PIS e da COFINS, fato que demonstra o equívoco no trabalho fiscal.*

*- A fim de demonstrar o acerto de seus registros contábeis e a correspondência desses valores com as informações constantes de suas declarações fiscais, a impugnante apresenta planilhas com o histórico das apurações dessas contribuições nos períodos em que foram feitas exigências de ofício.*

*- No levantamento fiscal, nem ao menos os valores declarados pela empresa foram corretamente transportados para as tabelas fiscais, como o valor do PIS do mês de maio/2005, em que consta a quantia de R\$ 866.706,30, quando o valor declarado foi de R\$ 890.100,58. Já no mês de dezembro de 2007, não foi indicado qualquer valor declarado a título de COFINS. Entretanto, a análise da ficha da DCTF revela que o montante declarado como devido foi de R\$ 6.392.648,19.*

*- Por outro lado, é possível observar que em alguns meses houve apenas exigências do PIS e em outros da COFINS, o que é estranho, na medida que ambas contribuições recaem, essencialmente, sobre a mesma base de cálculo.*

*- A Administração somente poderá impor a exigência de tributos fundada na alegação de ausência de recolhimentos, se demonstrar que as informações e documentos apresentados não contemplam erros ou omissões. Interpretação em sentido contrário conduz à inobservância das prescrições de que dão fundamento os artigos 845, § 1º, 923 e 924 do RIR/1999.*

A exigência foi parcialmente mantida, sob os fundamentos que podem ser resumidos na ementa do aresto:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

*PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Somente há que se falar em nulidade do auto de infração se o ato for praticado por agente incompetente. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando*

*resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

**MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA DE DEFINIÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

*Insustentável a alegação de falta de definição quanto ao motivo da autuação quando o auto de infração e o termo de verificação fiscal descrevem os atos praticados pela autuada que afrontam a legislação tributária e os dispositivos legais que tipificam a irregularidade que motivou a acusação fiscal.*

**INTIMAÇÃO PRÉVIA.**

*Se a fiscalização dispõe dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do lançamento, não há a necessidade de prévia intimação à contribuinte. A oportunidade para que o sujeito passivo manifeste suas contra-razões à exigência é por ocasião da apresentação da impugnação.*

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

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

**LEVANTAMENTO FISCAL. REGISTROS CONTÁBEIS. ALEGAÇÃO DE INCONSISTÊNCIAS.**

*Os dados contábeis utilizados pela fiscalização foram extraídos de arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, nos termos da IN SRF 86/2001. A alegação de que o levantamento fiscal estaria em dissonância com escrituração somente poderia ser acatada mediante provas concretas.*

**LEVANTAMENTO FISCAL. VALOR DECLARADO NÃO COMPUTADO.**

*Constatado erro no levantamento fiscal, que deixou de considerar o valor declarado em um dos períodos fiscalizados. Cancela-se a exigência correspondente.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

**LEVANTAMENTO FISCAL. REGISTROS CONTÁBEIS. ALEGAÇÃO DE INCONSISTÊNCIAS.**

*Os dados contábeis utilizados pela fiscalização foram extraídos de arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, nos termos da IN SRF 86/2001. A alegação de que o levantamento fiscal estaria em dissonância com escrituração somente poderia ser acatada mediante provas concretas.*

**LEVANTAMENTO FISCAL. VALOR DECLARADO NÃO COMPUTADO.**

*Constatado erro no levantamento fiscal, que deixou de considerar o valor declarado em um dos períodos fiscalizados. Cancela-se a exigência correspondente.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Como é possível verificar, foi confirmada imprecisão na apuração da Cofins do mês 12/2007 e reduzido o valor da exigência fiscal, conforme descrito no seguinte excerto do voto-condutor:

*Todavia, há de dar razão à contribuinte, quanto ao mês de dezembro de 2007, porquanto nenhum valor foi indicado na planilha de fl. 320 como COFINS declarada no mês, embora na DCTF a empresa tivesse informado as importâncias de R\$ 5.134.589,27 (2172 – COFINS cumulativa) e R\$ 1.258.058,92 (5856 - COFINS não cumulativa), num total de R\$ 6.392.648,19 (fls. 424/427 e 431/432).*

Considerando que o valor exonerado era inferior ao limite de alçada, não foi interposto recurso de ofício.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte reitera suas alegações acerca da nulidade do procedimento fiscal, por violação ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e passa a contestar as conclusões do órgão julgador de primeira instância acerca da liquidez, conforme exposto no seguinte excerto do recurso voluntário, já transcrito pela instância *a quo*:

*Para ilustrar seu raciocínio, a DRJ afirma que os valores tributáveis de COFINS em maio/05 totalizam R\$ 22.221.079,18 (lançamentos a débito), ao passo que as importâncias redutoras da obrigação fiscal totalizariam R\$ 15.825.979,24. Assim, a diferença R\$ 6.395.099,94, na sua visão, deveria ser paga. Contudo, como somente se verificou o recolhimento de R\$ 4.040.494,59, o valor faltante R\$ 2.354.605,35 foi lançado de ofício.*

*O raciocínio exposto, no entanto, não pode prevalecer.*

*De fato, é improcedente a afirmação feita pela DRJ, de que a coluna "Contab." registra os valores passíveis de tributação a título de PIS/COFINS (lançamentos a débito), enquanto a coluna "Retif. Contab." registra os valores que reduzem a base de cálculo das exações (lançamentos a crédito).*

*A fim de demonstrar os equívocos cometidos pela Fiscalização e reafirmados pela DRJ, a Recorrente apresenta mais uma vez as planilhas com as apurações de PIS/COFINS e, juntamente com elas, as fichas dos seus arquivos magnéticos registrados nos termos da IN 86/01 com os "valores passíveis de tributação pelo PIS/COFINS" (lançamentos a débito) e os "valores passíveis de redução do PIS/COFINS" (lançamentos a crédito). Assim, por meio dos arquivos magnéticos e das planilhas que os sintetizam,*

*é possível identificar os erros nos cálculos da Fiscalização e o acerto nas informações da Recorrente.*

*A fim de demonstrar a veracidade de suas informações e o desacerto nos dados colhidos pela Fiscalização e utilizados na fundamentação das exações em análise, a Recorrente descreve abaixo a apuração da própria COFINS de maio/05, citada na decisão DRJ.*

*Segundo se vê dos arquivos magnéticos da Recorrente — os mesmos que foram entregues à Fiscalização antes da autuação— as operações passíveis de tributação a título de COFINS no período citado (lançamentos a débito) totalizam R\$ 13.160.621,15 (e não R\$ 22.221.079,18, como consta do auto de infração). Já as importâncias passíveis de reduzirem a contribuição devida (lançamentos a crédito) atingem o total de R\$ 8.699.779,87 (e não R\$ 15.825.979,24, tal como se lê no auto de infração). Apenas a diferença R\$ 4.460.841,28 qualifique-se como devida.*

*A partir daí são feitos ajustes decorrentes da exclusão dos créditos e recolhimentos de abril/05, pois, embora tenham sido registrados na conta contábil em maio, eles se referem à apuração e pagamento da competência abril/05, sem que se possa influir na apuração do devido e pago em maio/05. Com isso, chega-se ao total de R\$ 8.425.823,60. Desta importância, são descontados os créditos do próprio mês de maio de 2005 e as demais exclusões porventura cabíveis (no caso houve a exclusão de R\$ 998,64 de nota cancelada), o que, segundo exposto, totaliza R\$ 4.040.494,59, montante pago e declarado como recolhido em DCTF, sendo R\$ 3.564.227,34, a título de COFINS cumulativa, e R\$ 476.267,25, a título de COFINS não-cumulativa.*

Em outro trecho, frisa a contribuinte:

*“A demonstração probatória apresentada é a única possível de ser feita pela Recorrente. Isso porque, como antes indicado, a cooperativa procurou executar uma série de exercícios numéricos a fim de descobrir o caminho percorrido pela Fiscalização na determinação das exigências. No entanto, nenhum dos cálculos realizados resultou nos números das tabelas de “Cotejo das Informações Contábil-Fiscais”.*

*Assim, o único meio encontrado para comprovar o equívoco dos autos de infração, foi apresentar de forma impressa os arquivos magnéticos contábeis e fiscais com os registros dos dados que a Fiscalização afirma ter examinado, destacando que o material mencionado aponta valores distintos daqueles expostos nos atos de lançamento”*

Como é possível concluir a partir da leitura da ementa, o Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário e afastou a integralidade da exigência fiscal, sob o argumento de que a apuração do *quantum* não poderia ser realizada segundo a metodologia empregada

pelo Fisco, bem assim que teriam sido identificadas falhas na liquidação do *quantum*, embora não quantifique tais falhas ou identifique sua origem.

Regulamente intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração, mas tais embargos foram rejeitados pelo Acórdão nº 3403-00.2.505, por meio do qual se concluiu que, diante dos erros de procedimento e motivação perpetrados, o lançamento padeceria de vícios substanciais, razão pela qual caberia decretar sua nulidade por vício material.

Sobreveio recurso especial, por meio do qual a Fazenda Nacional defende, em síntese, que não teriam se verificado as alegadas falhas procedimentais capazes de decretar a insubsistência do lançamento e que os erros de apuração não conduziram à insubsistência do lançamento. Uma vez que se assumira como corretas as alegações do Contribuinte, caberia determinar o retorno dos autos ao órgão preparador no intuito de adequar o *quantum* às premissas assumidas no aresto.

No intuito de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial, cita a integralidade da ementa dos acórdãos 2401-00.434 e 103-20451.

O recurso teve prosseguimento nos termos do Despacho nº 3400-000.261, às fls. 758/761.

Em suas contrarrazões, a contribuinte aduz, inicialmente, que os acórdãos apontados como paradigma não se prestariam a demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, em face da ausência de identidade fática.

Sinteticamente, segundo aponta, os paradigmas enfrentaram discussões acerca de meras questões de aritmética, ao passo que, no presente processo, decidiu-se pela insubsistência da autuação em razão de impossibilidade de identificação dos critérios utilizados para a lavratura do Auto de Infração. Isto é, naqueles teria sido debatida a retificação de cálculo, ao passo que neste, a inexistência de explicação e motivação coerente que justificassem as exigências fiscais.

Passando ao mérito de suas contrarrazões, a contribuinte, fundamentalmente, reitera os fundamentos manejados desde a instauração do litígio, acrescentando, excertos do próprio acórdão recorrido que respaldariam suas alegações.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O especial fazendário é tempestivo e, ao contrário do alegado nas contrarrazões do Sujeito Passivo, o recurso veio arrimado em paradigmas que demonstram o dissídio jurisprudencial.

Analisando sob o prisma dos fundamentos da autuação, é possível verificar que a decisão de declarar o auto de infração insubsistente está alicerçada em três premissas: a) o lançamento das contribuições litigiosas sempre dependeria da apuração da receita; b)

tratando-se de contribuições sujeitas ao regime não-cumulativo, caberia ao Fisco, antes de formalizar a exigência fiscal, promover um levantamento dos créditos que poderiam ser utilizados para reduzir o débito; e c) a contribuinte submete-se aos regimes cumulativo e não-cumulativo e a forma pela qual o Fisco empreendeu suas verificações negligenciara a separação entre as receitas sujeitas a cada um dos regimes.

Há, ainda, conclusão de falta de liquidez, em razão da discrepância entre os valores levantados pelo Fisco e os declarados em DCTF, apurados pela contribuinte a partir de tal escrita. Essa questão, entretanto, assumiu papel secundário, tanto que o voto-condutor sequer explicita qual seria essa discrepância ou procura estabelecer sua origem. Ou seja, parte do pressuposto de que se estaria diante de falha de motivação, questão antecedente à liquidação.

Assim, tal e qual ocorrera nas demais questões antecedentes, o acórdão entendeu que a incerteza quanto à liquidez representaria falha na motivação e, como tal, determinaria a insubsistência por vício material.

Todas as questões, portanto, apontam para um mesmo problema: as falhas na apuração do valor devido, seja porque teria sido promovido o arbitramento a partir de uma base de cálculo equivocada (caso do acórdão 2401-00.434), seja porque teria sido promovida a recomposição do lançamento a partir da reanálise da escrita contábil, determinada pelo órgão julgador (caso do Acórdão 103-20.452). Por ser representativo, transcrevo o seguinte excerto do voto-condutor deste último, que inclusive ratificou o raciocínio no sentido de que eventual dúvida deveria ser suprida por meio da realização de diligência:

*A autoridade julgadora de primeira instância acatou as conclusões da diligência e, à vista das alegações apresentadas no aditivo à impugnação de fls. 86/87, comprovada pelos lançamentos do Livro Razão, bem como, dos documentos anexados pela contribuinte, concluiu por incluir entre os recursos disponíveis em fevereiro de 1994 a quantia de CR\$ 23.504.146,33 relativa a aplicações financeiras efetuadas no Banco Itati e resgatadas no correr do mês, conforme lançamento de fls. 96 do Razão (fls. 122 e 190), o que resultou na anulação do excesso de dispêndios apurado pelos Auditores-Fiscais diligenciantes. Acatou ainda a inclusão no saldo de Contas a Receber no Início do Mês de setembro o saldo da conta Cliente-F. Marinho Confecções Ltda., no valor de R\$ 5.134,20, tendo em vista a comprovação de que esta conta manteve-se sem movimentação desde o fim de julho de 1994.*

*Os documentos e a escrituração anexados pelo contribuinte em sua defesa, bem como, a diligência realizada por solicitação da autoridade julgadora comprovam a ocorrência de erros na apuração de excesso de dispêndios que embasa imputação de omissão de receitas.*

A diferença entre os arestos, portanto, é que o acórdão recorrido concluiu que os vícios na análise da escrita atingiriam a motivação e os paradigmas, em sentido diverso, assentaram que estar-se-ia diante de uma falha na quantificação, que poderia ser saneada mediante ajustes.

Desta feita, decidir acerca do efeito das falhas apontadas, implica interpretar os ditames do art. 142 do CTN e 10, III do Decreto nº 70.235, de 1972 e, conseqüentemente, faz parte da matéria recursal (e não de mero juízo de admissibilidade). Como tal, deve ser enfrentada.

Diferentemente do que defendeu a contribuinte, portanto, não se demonstra relevante para a solução do litígio, a natureza (ou profundidade, nas palavras da contribuinte), das alegadas falhas na determinação da matéria tributável. O acórdão recorrido deu a tais falhas determinado tratamento e os paradigmas, tratamento diverso.

Diante do exposto, conheço do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Vencida a questão do conhecimento, passa-se, de imediato, ao mérito do recurso.

Em primeiro lugar, não vejo como considerar que o levantamento fiscal teria violado o art. 142 do CTN em razão de que, ao invés de promover o levantamento da receita, teria apurado o quantum diretamente a partir da escrituração dos valores devidos pela contribuinte. Confira-se sua redação:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.***

Como é possível perceber, o dispositivo legal, em momento algum, determina a metodologia que o Fisco deve empreender para o cumprimento de seu desiderato.

Se, como é o caso, todas as informações necessárias encontravam-se disponíveis nas contas utilizadas para escrituração da contribuição a recolher, evidentemente não há que se falar em insubsistência. Ora, se o débito estava escriturado pela própria contribuinte, não vejo como considerar que não teria ocorrido o fato gerador, que a matéria tributária não se encontrasse determinada ou ainda que o tributo devido não tivesse sido calculado.

Evidentemente, como será melhor analisado adiante, concordar com a metodologia empregada pelo Fisco não implica ratificar o resultado.

Também não se alegue que o ato padece de falta de motivação.

A autoridade cotejou os débitos escriturados e confessados em DCTF e chegou à conclusão de que tais valores apresentavam-se discrepantes. Caso não procedesse à lavratura de auto de infração, estaria sujeito à responsabilização funcional.

Finalmente, a narrativa empreendida permite perfeitamente que se conheça a acusação formulada: a contribuinte teria escriturado débitos e as DCTF apresentadas apresentariam discrepância com tal escrituração. Daí porque não se poderia falar em violação ao art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Aliás, se a narrativa não permitisse compreender a infração imputada estar-se-ia diante de cerceamento do direito de defesa e, como tal, de vício formal.

Também não vejo como decretar a insubsistência em razão de presumível falha na apuração dos créditos relativos à não-cumulatividade.

Deve-se ter em mente, para tanto, que, diferentemente do que se verifica no cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, onde o valor a recolher é representado pelo saldo devedor da conta gráfica, nos termos da legislação de regência, o valor devido das contribuições em litígio, ainda que submetidas ao regime não-cumulativo é resultado da aplicação da alíquota sobre o faturamento, a teor do art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que poderá ser abatido, a critério da contribuinte, a partir dos créditos apurados em sua escrita, nos termos do art. 3º das mesmas leis.

Nessa linha, não consigo considerar que o procedimento fiscal encontrava-se inquinado de nulidade, em razão de que o Fisco não teria percorrido os dispêndios da contribuinte e identificado, em tais dispêndios, créditos passíveis de aproveitamento que eventualmente não tivessem sido lançados nos correspondentes Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon).

Ou seja, não está se defendendo aqui que a autoridade fiscal deveria desprezar o valor dos créditos lançados nos Dacon disponíveis para aproveitamento, mas não há notícia de que tal omissão teria ocorrido. Muito pelo contrário, os créditos apurados no Dacon foram aproveitados pelo sujeito passivo, tanto que, em todos os meses debatidos no presente processo, o contribuinte apurou saldo devedor a pagar.

Partindo dessa premissa, também não vejo como justificar a decretação da insubsistência (ou nulidade por vício material, segundo alguns defendem) da autuação em razão da ausência de separação entre os débitos oriundos dos regimes cumulativo ou não-cumulativo. Registre-se que, como bem ressaltado pelo acórdão de primeira instância, a incidência do PIS sobre folhas salariais não foi alvo de verificação.

Até porque, se todos os créditos foram aproveitados, eventual falha na distinção entre receitas cumulativas e não cumulativas só repercutiria na fixação da alíquota incidente sobre a operação e tal aspecto, pelo menos no presente processo, revela-se irrelevante.

Deveras, se as planilhas reproduziram os valores dos débitos (ou seja, após a aplicação da alíquota), não se poderia sequer afirmar, *a priori*, que a ausência de tal distinção traria prejuízo à contribuinte.

Afastadas essas três questões antecedentes, ressurgiu a necessidade se aprofundar a discussão de natureza fática incompatível com o presente recurso especial e, que, o que é mais relevante, não foi enfrentada pelo acórdão *a quo*, que fundamentou sua decisão (suficientemente, reforce-se) em questões relativas à metodologia empregada para apuração do alegado débito.

Como antecipado, o voto-condutor faz menção à suposta falha na liquidação, mas não quantifica a falha alegada nem identifica sua origem. Evidentemente, também não diligencia no sentido de identificá-la.

Com efeito, há uma aparente disparidade entre os critérios utilizados pelo Fisco e pela contribuinte para "filtrar" os itens da planilha que indicariam a contabilização de débito, exemplificativamente, demonstrada a partir dos registros do mês de maio de 2005.

De fato, como apontado em sede de recurso voluntário, a consolidação às fls. 433 e 434, gerada a partir dos arquivos eletrônicos (não pagináveis) anexados aos autos pelo Fisco, diverge das consolidações e relatórios que reproduziriam o balancete de verificação relativo à conta 21352101, destinada ao controle do valor da Cofins a pagar no mês de maio de 2005, colacionados às fls. 470 a 566, a pedido da contribuinte.

Como se pode perceber, ambos aplicaram filtros sobre os mesmos registros contábeis e, a partir desses filtros, obtiveram resultados diversos. Se os cálculos, levados a efeito por meio de programas de computador, não chegam ao mesmo resultado, evidentemente consideraram itens diversos na sua totalização.

Ocorre, entretanto, que tal divergência, por si, não é suficiente para confirmar a alegação do Sujeito Passivo, que igualmente não esclarece quais seriam os critérios utilizados para aplicar seus próprios filtros.

Nessa linha, diante da falta de tais esclarecimentos, assumir a premissa de que o Fisco equivocou-se porque não demonstrou a procedência de seus "filtros", com a devida licença, é inverter a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo. Como é cediço, um dos atributos do ato administrativo é a presunção de legitimidade, assim delimitada pelo Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>1</sup>:

*“é a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito, até prova em contrário. Isto é: milita em favor deles uma presunção juris tantum de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo”.*

Evidentemente, não se está aqui defendendo que esta instância especial aprofunde a instrução processual. Mais do que desbordar os limites inerentes ao recurso especial de divergência, a adoção de tal medida representaria supressão de instância, posto que essas questões inerentes à liquidez não foram enfrentadas suficientemente pelo acórdão recorrido. Não se sabe, com efeito, se os "filtros" aplicados refletem o valor efetivamente devido.

Com essas considerações, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso especial, para afastar a prejudicial de insubsistência do lançamento em razão da metodologia empregada para quantificação do débito e determinar a devolução do processo à instância *a quo*, para verificação das questões de natureza fática, no caso, a confirmação do *quantum* efetivamente escriturado nas contas empregadas para controle dos valores das contribuições litigiosas.

Henrique Pinheiro Torres

<sup>1</sup> Curso de Direito Administrativo. Malheiros, 25ª edição, 2008, p. 411.

Processo nº 19515.005747/2009-29  
Acórdão n.º **9303-003.471**

**CSRF-T3**  
Fl. 816

---

CÓPIA