



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

Processo n° 19647.008239/2007-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-000.587 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2013
Matéria PIS/COFINS
Recorrente AREVA RENEWABLES BRASIL S/A (ATUAL DENOMINAÇÃO DE KOBBLITZ S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/07/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 30/04/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. CIRCUNSTÂNCIAS EXCEPCIONAIS. PREMISSA EQUIVOCADA. ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA DE OUTRO RECURSO CABÍVEL. CABIMENTO.

Apoiando-se o julgamento em premissa equivocada, ocasionando erro material na decisão, e não havendo outro recurso cabível na processualística administrativa, é admissível a atribuição dos excepcionais efeitos infringentes aos embargos de declaração, podendo ser modificado o julgamento anterior para corrigir o equívoco, inclusive, se for o caso, para ser designada a realização de diligência para o aprofundamento da materialidade e dimensão do fato gerador objeto do lançamento tributário.

Acolhidos os embargos de declaração com efeitos infringentes para alterar o resultado do julgamento anterior (Acórdão n° 3402-001.699), modificando-o para: *“Acordam os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator”*.

Embargos conhecidos e acolhidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/07/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 30/06/2003, 01/08/2003 a 30/04/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. CIRCUNSTÂNCIAS EXCEPCIONAIS. PREMISSA EQUIVOCADA.

ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA DE OUTRO RECURSO CABÍVEL. CABIMENTO.

Apoiando-se o julgamento em premissa equivocada, ocasionando erro material na decisão, e não havendo outro recurso cabível na processualística administrativa, é admissível a atribuição dos excepcionais efeitos infringentes aos embargos de declaração, podendo ser modificado o julgamento anterior para corrigir o equívoco, inclusive, se for o caso, para ser designada a realização de diligência para o aprofundamento da materialidade e dimensão do fato gerador objeto do lançamento tributário.

Acolhidos os embargos de declaração com efeitos infringentes para alterar o resultado do julgamento anterior (Acórdão nº 3402-001.699), modificando-o para: *“Acordam os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator”*.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos, com efeitos infringentes, para converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça, Luiz Carlos Shimoyama (Suplente), Winderley Moraes Pereira (Substituto), João Carlos Cassuli Júnior (Relator) e Leonardo Mussi da Silva (Suplente). Ausentes justificadamente as conselheiras Nayra Bastos Manatta e Silvia de Brito Oliveira.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração (fls. 1680/1698) opostos pelo sujeito passivo, por supostas *omissão, contradição e equívoco material* no v. Acórdão nº 3402-001.699, exarado por esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 1608/1624, numeração de páginas em meio eletrônico – “ne.”) de minha relatoria que, em sessão de 21/03/12, por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos de ofício e voluntário, mantendo a exigência tributária nos moldes em que decidido pela DRJ, preservando as exigências das contribuições ao PIS e à COFINS constituídas sob fundamento de *diferenças* entre os valores declarados e os escriturados na contabilidade da pessoa jurídica, sendo os respectivos fundamentos sintetizados nas seguintes ementa, súmula e conclusão:

“Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/07/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 30/04/2007

RECURSO DE OFÍCIO

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. CONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS REGISTRADOS PELO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE CONSIDERAÇÃO.

A legislação de regência das contribuições ao PIS e à COFINS (Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03) prevê que do valor das contribuições apuradas sobre as receitas tributáveis (art. 2º), podem ser descontados os créditos legalmente permitidos (art. 3º), para com isso se evitar a cumulatividade tributária que se pretendeu coibir e justificar o aumento das alíquotas levado a efeito, de modo que agiu com acerto a decisão que cancelou parcialmente o crédito tributário por aceitar o desconto dos referidos créditos, apurados conforme os livros e registros do contribuinte.

Recurso de Ofício Negado.

RECURSO VOLUNTÁRIO

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PERÍCIA CONTÁBIL. NULIDADE DO PROCESSO.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa em razão da denegação de perícia. Constando do processo todos os elementos de prova necessários à livre convicção do julgador é de ser denegada a perícia suscitada pelo sujeito passivo.

AUTO DE INFRAÇÃO. COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO. REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Nos termos do art. 333, II, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, compete ao acusado a prova de circunstância impeditiva do exercício do direito do autor. Tratando-se de auto de infração, compete ao Poder Público o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário, já que constitutivo de seu direito, competindo ao sujeito passivo a produção da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao crédito tributário objeto do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. MATÉRIA AFETA AO PODER JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento de tributo é ato ilícito por omissão, o qual constitui em hipótese de incidência da norma legal punitiva, veiculadora da sanção correspondente a multa de ofício. Adentrar no caráter confiscatório ou na equidade do percentual da multa é matéria que está afeta, antes da criação da norma, ao Poder Legislativo, e após sua aplicação, cogente para a Administração Pública, ao Poder Judiciário, não sendo possível proclamar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo na via administrativa, nos termos da Súmula nº 02, do CARF.

DECADÊNCIA. INEXISTENCIA OU NÃO COMPROVAÇÃO DE ANTECIPAÇÕES DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA CONTAGEM DO PRAZO REGIDA PELO ART. 173, I DO CTN.

A arguição da existência de antecipações de pagamento não encontradas pela fiscalização e não verificadas pela DRJ deve ser comprovada pelo contribuinte, de modo que em não sendo encontradas, merecem ser analisadas como inexistentes, e portando, regidas pela contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, I do CTN.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/07/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 30/06/2003, 01/08/2003 a 30/04/2007

RECURSO DE OFÍCIO

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. CONSIDERAÇÃO DOS CRÉDITOS REGISTRADOS PELO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE CONSIDERAÇÃO.

A legislação de regência das contribuições ao PIS e à COFINS (Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03) prevê que do valor das contribuições apuradas sobre as receitas tributáveis (art. 2º), podem ser descontados os créditos legalmente permitidos (art. 3º), para com isso se evitar a cumulatividade tributária que se pretendeu coibir e justificar o aumento das alíquotas levado a efeito, de modo que agiu com acerto a decisão que cancelou parcialmente o crédito tributário por aceitar o desconto dos referidos créditos, apurados conforme os livros e registros do contribuinte.

Recurso de Ofício Negado.

RECURSO VOLUNTÁRIO

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PERÍCIA CONTÁBIL. NULIDADE DO PROCESSO.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa em razão da denegação de perícia. Constando do processo todos os elementos de prova necessários à livre convicção do julgador é de ser denegada a perícia suscitada pelo sujeito passivo.

AUTO DE INFRAÇÃO. COFINS. FALTA DE RECOLHIMENTO. REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Nos termos do art. 333, II, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, compete ao acusado a prova de circunstância impeditiva do exercício do direito do autor. Tratando-se de auto de infração, compete ao Poder Público o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário, já que constitutivo de seu direito, competindo ao sujeito passivo a produção da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao crédito tributário objeto do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. MATÉRIA AFETA AO PODER JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento de tributo é ato ilícito por omissão, o qual constitui em hipótese de incidência da norma legal punitiva, veiculadora da sanção correspondente a multa de ofício. Adentrar no caráter confiscatório ou na equidade do percentual da multa é matéria que está afeta, antes da criação da norma, ao Poder Legislativo, e após sua aplicação, cogente para a Administração Pública, ao Poder Judiciário, não sendo possível proclamar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo na via administrativa, nos termos da Súmula nº 02, do CARF.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA OU NÃO COMPROVAÇÃO DE ANTECIPAÇÕES DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA CONTAGEM DO PRAZO REGIDA PELO ART. 173, I DO CTN.

A arguição da existência de antecipações de pagamento não encontradas pela fiscalização e não verificadas pela DRJ deve ser comprovada pelo contribuinte, de modo que em não sendo encontradas, merecem ser analisadas como inexistentes, e portando, regidas pela contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(...)

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (suplente), Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Silvia de Brito Oliveira e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.”

Entende a Embargante que a decisão embargada, contém omissão quando deixou de manifestar-se sobre a superficialidade da diligência realizada por determinação da DRJ/Recife, e dos seus reiterados equívocos na composição da base de cálculo; omitiu-se na apreciação da prova constante dos autos, que demonstraria haverem inúmeros equívocos contidos no lançamento e que foram repetidos no relatório da diligência, e mantidos mesmo após a decisão da DRJ; que o Acórdão embargado incidiu em equívoco material quando afirma que não haveria prova suficiente para demonstrar as alegações da Recorrente a sustentar a existência de erros no lançamento tributário guerreado, apreciando superficialmente a diligência e provas carreadas aos autos; omitiu-se em manifestar-se sobre cada um dos diversos vícios que desde o início a Embargante havia suscitado em suas razões de defesa; que a decisão rejeitou laconicamente os argumentos relativos aos estornos de provisões e as devoluções e cancelamentos de vendas, infirmo os documentos acostados por amostragem pela Embargante, para com isso fundamentar seu pleito de perícia; reincidiu em omissão quanto aos argumentos relativos ao princípio da moralidade administrativa que impõe a realização de nova e percuciente diligência; incorreu em contradição caracterizada pela manutenção da exigência com base na necessidade de provas a serem produzidas pela Embargante, e ao mesmo tempo julgando pelo indeferimento da prova pericial para manutenção do lançamento.

Em face destes elementos, o Embargante requer que sejam acolhidos os embargos, com atribuição de efeitos infringentes para que seja determinada a realização de perícia ou a designação de nova diligência para apuração da verdade material.

É, em apertada síntese, o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Jr., Relator

Os Embargos Declaratórios são tempestivos e merecem ser conhecidos, e, no mérito, merecem ser acolhidos, por verificação de circunstância excepcional e diante de equívoco material verificado no Acórdão embargado, como passo a demonstrar.

O voto condutor do julgamento embargado, de minha relatoria, na parte que está sendo objeto dos embargos e que, naquele julgamento, restou denominado de “*exclusão das devoluções de vendas e dos estornos de provisões de COFINS a recolher e PIS a recolher*”, acabou sendo rechaçada ante ao fundamento de que, embora reconhecesse que os argumentos da então Recorrente efetivamente seriam robustos e poderiam mesmo levar ao cancelamento total ou parcial da exigência, não teriam sido carreadas provas que pudessem corroborar essas assertivas por parte do contribuinte, sendo que aquelas que teriam sido trazidas, segundo a análise feita por ocasião da confecção do *decisum*, não seriam suficientes à referida demonstração, não infirmando a prova que militava em favor do Fisco.

No entanto, com o manejo dos embargos de declaração ora analisados, as circunstâncias que anteriormente estavam demonstradas de uma maneira mais obscura, acabaram sendo trazidas de modo diferente, mais claro aos olhos desse Relator, sendo que dessa reanálise dos autos como um todo, feita a partir dos embargos, acabo concluindo que efetivamente há, além da já existente plausibilidade jurídica na argumentação da Embargante, provas trazidas anteriormente aos autos hábeis a demonstrar – ainda que por amostragem –, que os “fatos geradores” das contribuições ao PIS e à COFINS, motivadores da autuação, podem, efetiva e concretamente, não ter a dimensão com que foram colhidos pelo lançamento tributário, o que igualmente não foi inteiramente verificado e corrigido pelo julgamento prolatado pela Delegacia Regional da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Recife/PE, que originalmente julgou parcialmente procedente a impugnação do contribuinte.

Esta conclusão que agora chego, emerge do fato de que a autoridade autuante, quando lavrou o lançamento, fundamentou-o na existência de “*Diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago*”, sendo que para assim proceder, fez o cotejo entre os valores constantes nas DCTF’s (e os recolhidos/pagos), com os valores que extraiu da contabilidade do contribuinte, sendo que nesta atividade levou em consideração apenas os valores por ele registrados na conta de “*Obrigações Fiscais a Recolher*” (passivo). Portanto, foi do cotejo dos valores contidos na conta “*Obrigações Fiscais a Recolher*” com os valores “*declarados*” em DCTF’s, que surgiram as diferenças entre os valores registrados contabilmente, e aqueles declarados e recolhidos, motivando, assim, o lançamento, que levou em conta, portanto, unicamente a contabilidade da empresa. Até aí, tudo aparentemente correto.

Porém, atendendo a um dos reclamos do contribuinte, a DRJ/Recife verificou a possibilidade de que não teriam sido considerados os “créditos” a que faria jus o sujeito passivo, em virtude da não-cumulatividade das contribuições em questão. Assim, foi designada e realizada diligência, após a qual verificou-se que a autoridade lançadora efetivamente não havia considerado a existência das contas contábeis “*Pis a Recuperar*” e “*Cofins a*

Recuperar” (Ativo), e, ao ser proferida a decisão pela Delegacia Regional, foram então considerados os “créditos” que haviam sido registrados contabilmente pelo contribuinte. Até aí, também tudo aparentemente correto, corrigindo-se o erro inicial.

Entretanto, a DRJ fez constar uma ressalva, que anteriormente tida como trivial, imperceptível, no contexto revisitado em virtude desses embargos passou a perceber-se possuir relevância. Referida ressalva desponta do fato de que os “créditos” que foram considerados pela DRJ na “recomposição” das bases de cálculo das contribuições sob exigência, basearam-se única e exclusivamente na “diferença contábil” entre os valores do Ativo e Passivo (PIS/COFINS a Recuperar e PIS/COFINS a recolher), sem considerar, no entanto, os valores dos “créditos” que haviam sido registrados (declarados) pelo sujeito passivo em suas DACON’s e/ou DIPJ’s., e que após vieram a se refletir nas DCTF’s com as quais a autoridade fiscal “cotejou” a contabilidade para identificar as “diferenças” sobre as quais está lastreado o ato fiscal.

Com efeito, a DRJ considerou os créditos *apenas* nos meses em que o sujeito passivo efetivou lançamento *contábil*, ou seja, movimentou as contas que controlavam os créditos (“PIS/COFINS a Recuperar”), sendo que nos meses em que o sujeito passivo não as movimentou *contabilmente*, não houve consideração por parte da decisão da DRJ, mantendo inteiramente a exigência.

Aparentemente esta situação também estaria correta, não fosse verificado no caso em concreto – e que se extrai de toda documentação dos autos, desde a fase de fiscalização e dos anexos à diligência e à impugnação -, que houve procedimento contábil um tanto quanto “diferente” do que seria o “normal”. Isto porque, o contribuinte, através de seu contador (Sr. Carlos Mellet), esclareceu à fiscalização o seguinte:

“Informa aquele profissional que desde a edição das leis que introduziram o regime da não-cumulatividade para o PIS e a Cofins (Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2004- sic) a empresa autuada utiliza procedimentos que prevê a contabilização mensal dos créditos apurados no grupo de contas “Impostos a recuperar”: PIS a recuperar (11302006.00000) e da Cofins a recuperar (11302007.00000) e os débitos e os pagamentos são contabilizados no grupo de contas “Obrigações Fiscais”: Cofins a recolher (21301001.00000) e Pis a recolher (21301001.00000). Aduz ainda o contador que periodicamente os créditos são transferidos das contas a recuperar para as contas a recolher, podendo em algum mês, essa contabilização não ter sido efetuada e ajustada em mês subsequente.” (trecho extraído da decisão da DRJ – fl. 1124 – “ne”.) – destaques ausentes no original.

Desta forma, analisando os esclarecimentos sobre os quais também se apoiou a autuação (e a DRJ), constata-se que foram *aceitos* os créditos levando-se em consideração apenas os meses em que eles foram “movimentados”, ou seja, transferidos do grupo de contas contábeis 113 Pis/Cofins a Recuperar, para o grupo de contas 213 – Obrigações a recolher. Nos meses em que não houveram tais transferências contábeis, não se os considerou, pois que entenderam tanto a autoridade autuante quanto a decisão proferida pela DRJ, que a *contabilidade* do contribuinte seria suficiente para lastrear a “diferença” com os valores declarados nas DCTF’s.

Todavia, está claro que essas transferências ocorriam *periodicamente*, e não *mensalmente*, ao passo que o contribuinte registrou (ou seja, declarou) os créditos e demais eventos fiscais em suas DACONs, DIPJ’s, refletindo referidos lançamentos nas DCTF’s e em

PER/DCOMP's, na periodicidade mensal. Ou seja, embora na contabilidade os registros a créditos se davam *mensalmente*, suas transferências contábeis para a conta de “*Obrigações Fiscais a Recolher*” não se davam na mesma periodicidade; enquanto que nas DACON's do sujeito passivo, referidos créditos eram “tomados” ou descontados nesta periodicidade mensal, de modo que o contribuinte optava sim, por utilizá-los mensalmente para fins fiscais.

Tomamos o seguinte exemplo de um lançamento a crédito efetivado pelo contribuinte:

201030102	Razão Acumulado		
Conta	Pis a Recolher		
		Débito	Crédito
	jan/06	39.553,61	
	fev/06	59.350,57	
	mar/06	108.863,91	
	abr/06	73.374,45	
	mai/06	90.488,43	
Data	30/06/06	97.412,87	485.981,56
	TOTAL	469.043,84	

Assim sendo, o que se verifica é que na apuração do mês de junho/2006 (tomada por amostragem como exemplo), o contribuinte fez diversos lançamentos contábeis a débito no razão da conta “21301.002.00000 – Pis a recolher”, relativos aos créditos de *diversos períodos de competência*. Mas a fiscalização considerou como se todo o crédito tivesse sido gerado mês de junho/2006, provocando uma provável e considerável distorção nas demonstrações das apurações apresentadas pelo contribuinte, haja vista que o mesmo considerou estes créditos nas apurações mês a mês, informando-os nas DACON's (anteriormente acostadas aos autos), refletidas após nas DCTF's, com as quais se aquilidou as “diferenças” motivadoras do lançamento.

Neste exemplo (usando o período de apuração em questão), o valor aparentemente correto dos créditos para serem considerados, seria de R\$ 97.412,87, e não de R\$ 486.766,60 (considerados efetivamente pela DRJ, após a diligência – embora dos documentos colacionados encontrei esse valor de R\$ 485.981,56), como foi considerado pela autoridade fiscal. Porém, nos meses anteriores, se foram gerados créditos, deveriam ser contemplados pela decisão da DRJ, e esta, porém, para aqueles meses manteve integralmente o lançamento pelo fundamento “diferença”.

E ainda reportando-se ao procedimento que a DRJ fez ao efetivamente corrigir (parcialmente) a distorção verificada no ato de lançamento, contata-se concretamente que além de ter considerado os créditos *apenas* dos meses em que foram efetivados lançamentos *contábeis*, sem levar em consideração os créditos que foram “descontados” mensalmente pelo contribuinte através de registros nas DACON (e outros documentos, como DIPJ, DCTF e PER/DCOMP), também incorreu em outra “contradição”, pois que deixou de transportar para o mês subsequente o eventual saldo que restou acumulado no mês anterior, decorrente do registro acumulado (por vezes de vários meses) de créditos gerados.

Desta forma, ao “recompôr” as bases de cálculos relativas ao lançamento, a DRJ desconsiderou os meses em que não houveram lançamentos contábeis dos créditos, e não

transportou os saldos acumulados para os períodos subsequentes, de modo que pode não ter eliminado por completo a distorção que foi cometida pela autoridade autuante. É dizer: embora tenha criado na planilha uma coluna “saldos a compensar” (*vide* decisão da DRJ), não transportou referidos valores para os meses subsequentes, e, com isso, acabou gerando efeitos nos saldos iniciais e finais de cada período de apuração, certamente mantendo (pelo menos em parte) a distorção provocada pelo fato de não se ter levado em consideração os créditos registrados pelo sujeito passivo em suas DACONs, DIPJ's, posteriormente delas transportados para as DCTF's PER/DCOMP's correspondentes.

No que diz respeito aos cancelamentos de vendas e devoluções, cumpre igualmente tomar um mês como exemplo. Nesse sentido, a autoridade fiscal afirma que não haveria registros de devoluções de vendas ou vendas canceladas no mês de setembro de 2004, nem na DIPJ, nem na DACON. Porém, analisando referidos documentos, constata-se que tanto no demonstrativo de apuração apresentado pelo contribuinte quando de sua impugnação, como na sua DIPJ (fls. 329), consta o valor de R\$ 86.126,56 (somatório de R\$ 74.589,38 – Mercado Interno, e R\$ 11.537,18), o que denota ter havido registro desta rubrica de cancelamento ou devolução de venda, passível de ser excluída da receita, ou então, gerar créditos, conforme o caso.

Situação similar se deu com relação aos valores de contribuições sociais retidas na fonte, que foram consideradas no lançamento como já constantes do valor líquido da conta contábil “*Obrigações Fiscais a Recolher*”, mas que, na essência, constam também das declarações obrigatórias, tornando passível de análise os efetivos lindes dos valores que deveriam ser considerados para delimitação da matéria tributável.

Assim sendo, bem refletindo sobre o ocorrido no caso em concreto, tenho que, embora seja correto que a contabilidade seja instrumento hábil para lastrear o lançamento tributário, quando este ato fiscal estiver baseado em “diferenças” entre o contabilizado e o “declarado/pago”, deve-se levar em consideração não só o que estiver contabilizado em uma conta contábil, mas também e à exaustão, o que se encontrar *declarado*, e também não apenas em uma declaração. A opção do contribuinte pelo uso *mensal* dos créditos foi manifestada pelo registro dos mesmos nas apurações refletidas nas DACON's e demais declarações instituídas pela própria Administração no interesse do controle e fiscalização, de cujo descumprimento gera, inclusive, a imposição de multas.

Portanto, se é correto considerar os créditos registrados pelo contribuinte em sua contabilidade, não menos correto é que os valores constantes das DACON's e demais declarações obrigatórias sejam igualmente considerados, desde que, evidentemente, tenham existência fática real e comprovável.

E, para que se “validem” (ou não) os lançamentos dos créditos (e exclusões de receita etc.), que estejam registrados nas DACON's e demais declarações, aí sim se deverá aprofundar na análise da contabilidade da entidade, não apenas no Razão das contas de Pis/Cofins a Recolher ou Pis/Cofins a Recuperar, mas também, nas compras que geram créditos em cada um dos respectivos períodos, nas devoluções e cancelamentos, nos encargos de depreciação e amortização, despesas financeiras (quando geradoras de crédito), retenções na fonte e assim por diante, tudo para que seja conferido se os valores constantes das DACON's conferem com os valores transportados para a DCTF's e com aqueles registrados pela contabilidade “como um todo”, não apenas, à toda evidência, nas contas de “somatório” de créditos a recuperar ou de obrigações fiscais a recolher.

Portanto, após discorrer sobre esses aspectos de fato, passeando pela prova que já se encontrava nos autos, pela diligência promovida a pedido da DRJ, bem como pela

análise do próprio julgamento da DRJ, e das demais peças constantes da lide, tenho que realmente o Acórdão embargado laborou em equívoco material, na medida em que considerou carente de prova as alegações suscitadas pela então Recorrente, quando em verdade havia ele trazido elementos de prova que permitiam constatar, mesmo que o fosse por amostragem em alguns casos, que efetivamente o ato fiscal laborara em erro no dimensionamento da materialidade do lançamento tributário.

Havia sim, provas suficientes para verificar que não foram considerados, em sua plenitude, os créditos provenientes das aquisições de mercadorias para revenda, insumos (bens ou direitos), devoluções e cancelamentos, e, por ventura, outros geradores de créditos, pelo fato de não terem sido objeto de “lançamento contábil” com periodicidade *mensal*, bem como pela falta de “transporte” dos saldos credores de um mês para o subsequente (como fez a DRJ), gerando assim distorção na contabilidade em relação aos lançamentos de créditos feitos nas DACON’s e/ou demais declarações obrigatórias (DIPJ, DCTF etc.), nestas quais os referidos créditos haviam sido “descontados”. Todavia, considerando que a autuação foi baseada nas “diferenças” entre os valores registrados e os declarados e pagos, carecia efetivamente analisar se os valores registrados nas DACON’s, DIPJ’s, DCTF’s etc., tinham origem em operação geradora de crédito (ou de débito – receita), para então, se concluir pela existência real de diferença, e seu verdadeiro montante.

Daí porque o julgamento que julgou o contribuinte carecedor de prova impeditiva do direito do autor (art. 333, do CPC) laborou em equívoco material, já que a prova constante dos autos dava conta da existência de possíveis erros na composição das bases de cálculo do tributo devido, de modo que, naquele momento, a dúvida da assertividade do lançamento, seria maior que a certeza do direito da Administração, como afirmara o julgamento embargado, sendo que a busca da **verdade material** deveria sobrepor-se, pois que ao final e ao cabo, não se deveria permitir que se mantivesse exigência sem que lastreada na efetiva ocorrência do fato gerador, assim entendido como “...a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” Art. 114, do CTN), ainda mais por ser a atividade de lançamento vinculada a lei e obrigatória, voltando “...a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido” (art 142, do CTN).

Assim sendo, em casos como o ora enfrentados, está pacífica na jurisprudência a possibilidade de serem concedidos efeitos infringentes aos embargos de declaração, visando a celeridade do desfecho da demanda, máxime quando há efetivamente equívoco material nas premissas que presidiram o andamento do julgado embargado, e não se vislumbra outro recurso cabível na processualística (no caso, administrativa).

Neste sentido são os seguintes precedentes:

“Os embargos declaratórios são admissíveis para correção de premissa equivocada de que haja partido a decisão embargada, atribuindo-se-lhes efeito modificativo quando tal premissa seja influente no resultado do julgamento.” (STF – 1ª Turma - RE 207.928-6-SP-EDcl - rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 14.4.98, receberam os embargs., v.u., DJU 15.5.98).

“Doutrina e jurisprudência têm admitido o uso dos embargos declaratórios com efeito infringente do julgado, mas apenas em caráter excepcional, quando manifesto o equívoco e não existindo no sistema legal outro recurso para a correção do erro

cometido”. (STJ – 4ª Turma - REsp. 1.757-SP - Rel. Min. Sávio de Figueiredo - j. 13.3.90, deram provimento, v.u., DJU 9.4.90).

Entendo seja o caso em concreto, em que há circunstância extraordinária que permite sejam atribuídos efeitos modificativos aos embargos, pois que concretamente se demonstrou que havia prova nos autos, suficientes para infirmar elementos que compuseram o ato administrativo de lançamento, ainda que sobre ele fizesse incidir dúvida sobre a dimensão de sua materialidade e do montante devido.

Deixa-se expresso, portanto, que no caso em análise não se está conhecendo de documentos novos, juntados após o julgamento e através de embargos, mas apenas analisando esse recurso com o contexto probatório como um todo, sendo disso possível concluir pela suficiência da prova, ao menos para deixar extirpado de dúvida haverem erros no dimensionamento da materialidade do “fato gerador”, da forma com que foi colhida pelo lançamento ou mesmo pela decisão recorrida, embora esta já tenha efetivado correções no ato fiscal.

Para casos como o ora analisado, em que efetivamente se materializa a insuficiência de provas para o deslinde da análise do processado, o próprio regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/72) prevê, no art. 29, o seguinte:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Ante ao exposto, **conheço e acolho os Embargos Declaratórios** para se lhes atribuir os excepcionais efeitos modificativos do julgado (Acórdão nº 3402-001.699), para o fim de **converter o julgamento em diligência**, no sentido de que a Autoridade Preparadora adote as seguintes providências:

- a) Recompôr a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS, no período objeto do lançamento, para o fim de aquilatar se o faturamento e a totalidade das receitas declaradas pelo sujeito passivo constam de seus registros contábeis como um todo, assim como se foram registradas nas DACON's, DIPJ's, DCTF's e congêneres, bem como se foi efetivada a exclusão das receitas das referidas bases de cálculo, e compensações respectivas, reversões de provisões, tudo nos termos permitidos pela legislação de regência desses tributos;
- b) Ao recompôr as bases de cálculo das contribuições, esclarecer o critério de reconhecimento da receita adotado pelo sujeito passivo, informando se havia alguma receita que seria passível de ter seu reconhecimento postergado para fins de oferecimento à tributação, nos termos legais, e se referido evento (se existente), provocou ajustes contábeis por parte do contribuinte, com efeitos nas apurações dessas contribuições e nos valores declarados em DACON's, DCTF's e congêneres;
- c) Para o período em que vigente a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS, objeto de lançamento, verificar as operações geradoras de créditos passíveis de serem descontados pelo sujeito passivo dos valores a recolher das referidas contribuições, nos termos dos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 e respectivas alterações e demais legislação em vigor, através da análise dos registros contábeis da empresa, como um todo (não

apenas as contas consolidadoras de Pis/Cofins a recuperar), cotejando com os valores que foram registrados nas DACON's e/ou DIPJ's e/ou DCTF's;

d) A partir da recomposição das bases de cálculos das contribuições (alínea "a", acima) e das bases de cálculos dos créditos (alínea "b", acima), efetivar a recomposição dos saldos devedores das contribuições, ou dos saldos de créditos a compensar, estes quais passíveis de transporte para o período seguinte, sempre confrontando com os valores declarados nas DACON's e/ou DIPJ's e/ou DCTF's do sujeito passivo;

e) Efetivado o confronto solicitado a partir dos itens acima, emitir Relatório Conclusivo sobre a existência e, se o caso, respectivos montantes de saldos devedores remanescentes do lançamento, que estejam sem pagamento ou compensação (contemporâneos ao lançamento), e que, portanto, o sujeito passivo tenha deixado de recolher aos cofres públicos, à época do lançamento;

f) Dar vista do Relatório Conclusivo da diligência ao sujeito passivo, para que se manifeste, querendo, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, após o que os autos devem retornar a esse Conselho para reinclusão em pauta e prosseguimento no julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator