



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000987/2007-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.733 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2020
Recorrente GUERBET PRODUTOS RADIOLOGICOS LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INTELIGÊNCIA DO ART. 138, CAPUT DO CTN. PROVA. APLICABILIDADE.

O pagamento atrasado do tributo, acrescido de juros moratórios, antes de iniciado procedimento fiscal e da apresentação da declaração do débito em DCTF, caracteriza a ocorrência de denúncia espontânea e afasta a incidência da chamada multa moratória.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO NO PREENCHIMENTO DE PLANILHA SOLICITADA PELA FISCALIZAÇÃO. INFORMAÇÃO CORRETA DECLARADA EM DIPJ.

Ainda que seja legítimo a fiscalização solicitar planilha para facilitar sua atividade, a atividade de lançamento deve ser pautada pelos documentos fiscais declarados pelo contribuinte nos termos da lei. Havendo indicação de erro na planilha confeccionada pelo sujeito passivo e estando os dados da DIPJ validados pela autoridade, estes últimos devem prevalecer, visto que a DIPJ é documento oficial e vincula o declarante ao seu conteúdo, servindo de fundamento suficiente, na condição de documento confeccionado pelo próprio contribuinte, para a exigência de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, para, por unanimidade de votos, afastar as multas por pagamento em atraso das contribuições referentes à abril de 2003, e por maioria de votos, reconhecer os valores relativos a devoluções de vendas, vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Joao Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente) e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta). Ausente o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos do autos, adoto parcialmente o relatório elaborado pela DRJ/CTA, o qual transcrevo abaixo:

“1. Versa o presente processo sobre autos de infração lavrados em nome do contribuinte em epígrafe.

1.1 Às fls. 33 a 36, consta o auto de infração lavrado sobre a falta/insuficiência de recolhimento da COFINS de 01/2003 a 05/2003, 07/2003 e 11/2003, no valor de R\$ 588.314,82, incluindo principal, multa proporcional e juros de mora calculados até 31/07/2007.

1.2 Às fls 37 a 40, consta o auto de infração lavrado sobre a diferença falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PIS, incidência cumulativa de 01/2003 a 07/2003, no valor de R\$ 82.621,42, incluindo principal, multa proporcional e juros de mora calculados até 31/07/2007.

2. Na Descrição dos Fatos (fls. 34 e 38), a autoridade fiscal que procedeu aos trabalhos, esclarece que apurou os valores lançados de acordo com o contido no Termo de Verificação Fiscal de fls. 25 a 32. Neste consta em resumo que:

2.1 Comparando-se os totais de PIS e COFINS a recolher discriminados no Demonstrativo das bases de cálculo apresentado pela empresa às fls. 18, com os totais informados em DCTF às fls. 19/22, a título das supracitadas contribuições, foi verificado em relação aos meses informados nas planilhas elaboradas pela fiscalização, valores declarados a menor impondo-se, desta forma, a constituição dos créditos tributários correspondentes.

3. Cientificado dos lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração em comento, na data de 10/08/2007, o interessado apresentou as peças impugnatórias de fls. 57 a 67 e 111 a 119, em 11/09/2007. Alegou, em síntese que:

3.1. Reconhece, em parte, as diferenças apuradas pela fiscalização relativamente aos débitos de Cofins dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, julho e novembro do ano-calendário de 2003, e relativamente aos débitos da Contribuição para o PIS dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho e julho do ano-calendário de 2003, comprometendo-se a efetuar o recolhimento dos respectivos valores, acrescidos de juros e multa (reduzida), no prazo determinado na intimação, ou seja, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência do Auto de Infração (até dia 11/09/2007), conforme DARF's a serem juntados posteriormente aos autos do processo.

3.2 Ocorreram equívocos no preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ/04 (doc. n.º 03), bem como no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF (docs. n.ºs 04 a 07) relativas aos respectivos meses do ano-calendário de 2003, constantes do quadro acima, pelo que, compromete-se a efetuar as devidas retificações, com a posterior juntada aos autos do processo das respectivas declarações.

3.3 Relativamente à competência referente ao mês de abril de 2003 da Cofins, ao contrário do que aduz a fiscalização, o valor de R\$ 224.796,21 foi efetivamente

recolhido conforme comprovado através do DARF em anexo (doc. n.º 08). De fato, houve erro no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF (doc. n.º 05) e da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ (doc n.º 03), o que levou a Autoridade Fiscalizadora a entender que a Impugnante devia as quantias apontadas no Auto de Infração em questão. Trata-se de erro meramente formal, o que, de forma alguma, pode prevalecer sobre a verdade material dos fatos ou ser utilizado como fundamento para a exigência de crédito tributário. O Fiscal autuante não atentou para o DARF (doc. n.º 08) que comprova o pagamento, não havendo, portanto, crédito tributário a ser lançado.

3.4 Relativamente à competência referente ao mês de abril de 2003 da Contribuição para o PIS, o valor de R\$ 16.936,70 foi efetivamente recolhido conforme comprovado através do DARF em anexo (doc. n.º 07). Em relação ao valor de R\$ 0,70 (competência junho/03) equivocou-se novamente o Fiscal, pois o Darf pago monta R\$ 96.901,96 (doc. n.º 08) e não R\$ 96.901,26, como afirma no demonstrativo anexo ao Termo de Verificação Fiscal. De fato, houve erro no preenchimento da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF (doc. n.º 05) e da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ (doc n.º 03), o que levou a Autoridade Fiscalizadora a entender que a Impugnante devia as quantias apontadas no Auto de Infração em questão. Trata-se de erro meramente formal, o que, de forma alguma, pode prevalecer sobre a verdade material dos fatos ou ser utilizado como fundamento para a exigência de crédito tributário. O Fiscal autuante não atentou para os DARF (docs. n.º 07 e 08) que comprovam os pagamentos, não havendo, portanto, crédito tributário a ser lançado.

3.4 Em relação às demais diferenças apuradas nos meses de janeiro a março, maio e novembro, da COFINS, nos valores de R\$ 21,50, R\$ 104,55, R\$ 225,00, R\$ 826,41, R\$ 86,18, respectivamente, a Impugnante esclarece que houve um equívoco na planilha das bases de cálculo entregue ao Fiscal, a qual não contemplava a dedução das devoluções de vendas, conforme informações constantes na linha 12, ficha 26A, da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ/04 relativa aos respectivos meses do ano-calendário de 2003 (doc. n.º 03).

3.5 Anexa à presente, planilha de cálculo da COFINS (doc. n.º 09) em substituição à anteriormente entregue ao Fiscal — com a correta demonstração das bases de cálculo da referida contribuição, contemplando as devoluções de vendas referentes aos respectivos meses do ano-calendário de 2003, cujas informações já constavam na Declaração de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ/04 entregue à Receita Federal.

3.6 Ao final requer que seja a presente conhecida, porquanto tempestiva e, no mérito, julgada procedente, a fim de declarar a insubsistência do referido Auto de Infração, reconhecendo a inexistência de crédito tributário a ser reclamado, bem como protesta por provar o que necessário por todos os meios de prova admitidos na legislação.

4. É o relatório.”

A DRJ/CTA decidiu por julgar parcialmente procedente a impugnação fiscal para excluir do montante lançado os valores comprovadamente recolhidos de PIS e Cofins, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/11/2003

COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO

Deve ser exonerado do lançamento o pagamento efetivamente recolhido.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Deve ser considerada definitivamente constituída a parcela do lançamento que não houver sido contestada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2003***COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTO***Deve ser exonerado do lançamento o pagamento efetivamente recolhido.***MATÉRIA NÃO IMPUGNADA***Deve ser considerada definitivamente constituída a parcela do lançamento que não houver sido contestada.**Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário argumentando a improcedência da parte subsistente do lançamento, diante das seguintes questões: (i) a fiscalização e a DRJ desconsideraram os recolhimentos efetuados pela recorrente em 10.09.2007, após a lavratura dos Autos de Infração e as devoluções de vendas, as quais ensejaram a redução da base de cálculo da COFINS; e (ii) os recolhimentos das contribuições de PIS e COFINS, relativos a abril de 2003, foram efetuados em atraso, mas de forma espontânea, sendo beneficiados pela regra contida no art. 138 do CTN, não cabendo a cobrança de multa. Diante disso, requer o provimento do recurso voluntário para afastar a totalidade do lançamento.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

Conforme destacado no relatório, a DRJ/CTA afastou parte do lançamento diante da comprovação de recolhimento de parte das contribuições devidas, mantendo o lançamento da seguinte forma (fl. 219):

COFINS				PIS			
PA	CRÉDITO TRIB. PRINCIPAL LANÇADO	CRÉDITO TRIB. PRINCIPAL MANTIDO	PARCELA CRÉDITO TRIB. PRINCIPAL MANTIDO E NÃO CONTESTADO	PA	CRÉDITO TRIB. PRINCIPAL LANÇADO	CRÉDITO TRIB. PRINCIPAL MANTIDO	PARCELA CRÉDITO TRIB. PRINCIPAL MANTIDO E NÃO CONTESTADO
jan/03	2.897,82	2.897,82	2.876,32	jan/03	1.482,67	1.482,67	1.482,67
fev/03	2.071,46	2.071,46	1.966,91	fev/03	1.088,07	1.088,07	1.088,07
mar/03	281,16	281,16	56,16	mar/03	3.845,75	3.845,75	3.845,75
abr/03	235.179,89	45.401,41	10.398,76	abr/03	25.610,35	11.311,98	8.673,65
mai/03	2.052,07	2.052,07	1.225,66	mai/03	648,98	648,98	648,98
jun/03	2.101,25	2.101,25	2.101,25	jun/03	70,36	69,66	69,66
nov/03	86,18	86,18	0,00	jul/03	1.579,43	1.579,43	1.579,43
TOTAL	244.669,83	54.891,35	18.625,06	TOTAL	34.325,61	20.026,54	17.388,21

Conforme se observa, parte remanescente do lançamento não foi contestada pela recorrente, de forma que o objeto do presente recurso restringe-se a: (i) parcelas do lançamento relativas às multas por pagamento em atraso das contribuições referentes à abril de 2003; (ii) valores relativos às devoluções de vendas, que foram equivocadamente incluídas na planilha apresentada à fiscalização pela recorrente; e (iii) recolhimentos efetuados pela recorrente em 10.09.2007, após a lavratura dos Autos de Infração.

Assim, passa-se à análise desses pontos de forma individualizada.

1) Da denúncia espontânea

No que concerne à denúncia espontânea, defende a recorrente que realizou pagamento em atraso das contribuições devidas em abril de 2003, com a adição dos juros devidos antes de qualquer procedimento fiscalizatório, fazendo jus à exclusão da multa, nos termos do art. 138 do CTN.

Avaliando os documentos dos autos, verifica-se que o pagamento das contribuições devidas em abril de 2003 foi realizado em 31/10/2003, acrescido de juros e que tais valores não tinham sido previamente admitidos em DCTF, uma vez que a retificação do referido documento para refletir esses valores somente ocorreu em 15/01/2004 (fl.118).

Inclusive, a fiscalização e a DRJ não discordam desses fatos, mas defendem que, independentemente do pagamento ter sido realizado de forma espontânea e antes de qualquer admissão do débito em DCTF, a multa é devida diante da demora no pagamento.

Ora, é pacífico neste Conselho que, diante do pagamento espontâneo e antes de qualquer fiscalização/confissão, cabe o benefício do art. 138 do CTN, afastando-se a incidência de multa de mora, conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INTELIGÊNCIA DO ART. 138, CAPUT DO CTN. PROVA. APLICABILIDADE

O pagamento atrasado do tributo, acrescido de juros moratórios, antes de iniciado procedimento fiscal e da apresentação da declaração do débito em DCTF, caracteriza a ocorrência de denúncia espontânea e afasta a incidência da chamada multa moratória.

(CSRF. 3ª Turma. Acórdão n. 9303-009.905 no Processo n. 10768.002002/2007-08. Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Dj 06/02/2020)

Assim, entendo que assiste razão à recorrente, devendo a decisão de piso ser reformada para afastar a multa relativa aos pagamentos a destempo relativos à abril de 2003.

2) Da exclusão dos valores relativos a devoluções de venda

No que se refere ao segundo ponto, defende a recorrente que a fiscalização realizou lançamento com base em planilha fornecida pela empresa durante a fase fiscalizatória. Todavia, alega que cometeu erro na elaboração da referida planilha, tendo incluído de forma equivocada valores relativos a devoluções de venda, as quais não são base de cálculo para as contribuições e, portanto, devem ser excluídas do lançamento.

Aduz ainda que informou à DRJ do ocorrido, tendo apresentado nova planilha, a qual está em linha com as normas aplicáveis, bem como coincide com os valores declarados em à linha 12, ficha 26A de sua DIPJ.

Por sua vez, a DRJ/CTA entendeu pela procedência do valor originalmente lançado pela fiscalização nos seguintes termos:

“11. Quanto às parcelas contestadas é de se registrar que a alegação de que correspondem à devolução de vendas carece de comprovação. O contribuinte limitou indicar que tais devoluções estariam informadas em sua DIPJ. Entretanto, tais informações não são suficientes para que consideremos o lançamento insubsistente. Necessário seria a comprovação do registro destas devoluções de vendas em sua escrituração contábil e fiscal a fim de que pudéssemos acatar tal dedução da base de cálculo da COFINS. O que temos em síntese é mera alegação sem prova, fato este que não deve ter campo favorável dentro do processo administrativo, sob o risco de se fazer mau uso de seu iter.” (fl.216-217)

Entendo que assiste razão à recorrente. Primeiramente porque o lançamento fiscal é atividade vinculada e deve ser realizada à luz de documentos contábeis e fiscais. Assim, ainda que seja legítima a solicitação de planilha à fiscalizada para facilitar o trabalho dos auditores, estes tem o dever de pautar o lançamento e suas conclusões em documentação idônea e prevista em lei.

Além disso, havendo a recorrente justificado o equívoco, apresentando planilha corrigida e estando a justificativa e os valores em linha com os documentos fiscais avaliados e validados pelo Fisco, inexistente necessidade de produção probatória por parte da recorrente.

Cabe lembrar que no lançamento fiscal o ônus probatório recai sobre a autoridade, cabendo a ela demonstrar que os valores lançados são efetivamente devidos e possuem base legal para tanto. Assim, não poderia ter a decisão de piso negado os argumentos trazidos pela recorrente, quando amparados por documento fiscal válido e devidamente justificados.

Nesse sentido, pode-se citar entendimento da CSRF sobre a força probante da DIPJ em casos de lançamento fiscal, o que deve valer tanto contra, quanto a favor do contribuinte, senão vejamos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 28/02/2004, 30/09/2004, 30/10/2004, 30/11/2004, 30/12/2004, 30/01/2005, 30/07/2005

DIPJ. FORÇA PROBANTE. ERRO EM SEU CONTEÚDO. DEMONSTRAÇÃO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

A DIPJ contém informações sobre tributos devidos pela pessoa jurídica, vinculando o declarante ao seu conteúdo e servindo de fundamento suficiente, na condição de documento confeccionado pelo próprio contribuinte, para a exigência de ofício. O conteúdo da DIPJ, para ser ilidido, depende da apresentação de documentos e provas do erro alegado, cujo ônus probante compete ao sujeito passivo.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

Recurso Especial do negado.

(CSRF. 3ª Turma. Acórdão n. 9303-004.555 no Processo n. 10280.720004/2009-17. Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza. Dj 07/12/2016)

Portanto, entendo que a decisão da DRJ também merece reforma quanto a esse ponto, de forma a afastar os valores relativos a devoluções de venda que foram devidamente registrados na DIPJ aceita pela fiscalização.

3) Dos recolhimentos efetuados após a lavratura do AI

Por fim, a recorrente defende a exclusão dos valores que teriam sido recolhidos após a lavratura do AI, mas que permaneceriam incluídos no montante lançado.

Segundo a recorrente, “*pode-se constatar a insubsistência do v. Acórdão recorrido, na medida em que, conforme se verifica da planilha demonstrativa de débito de fl. 223 acima retratada, não considerou os DARF`s recolhidos pela ora Recorrente dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados após a intimação dos Autos de Infração, atinentes às diferenças apuradas pela fiscalização relativamente aos débitos referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho e julho do ano-calendário de 2003, a título de PIS, e de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, julho e novembro do ano-calendário de 2003, a título de COFINS, cujos pagamentos a Recorrente comprometeu-se a efetuar em suas peças impugnatórias*” (fl.275).

Assim, considerando os comprovantes de pagamento que apresenta nos docs. 4 a 11 anexos ao recurso voluntário, a recorrente defende a necessidade de exclusão dos aludidos valores nos termos do art. 156, I do CTN.

Entendo que, como tais valores não foram objeto de impugnação fiscal, tendo a empresa concordado com sua cobrança desde o lançamento, a DRJ acabou não conhecendo os pagamentos e, como isso, não os retirou do montante final mantido.

Considerando que os documentos juntados aos autos comprovam a realização dos referidos pagamentos, entendo que os valores em questão devem ser abatidos do montante lançado no momento da liquidação, sob pena de cobrança indevida dos referidos tributos pelo Fisco. Todavia, ainda seja bem-vinda o destaque solicitado pela recorrente, não cabe em sede de recurso voluntário excluir do lançamento parte não impugnada e já paga.

Nestes termos, voto per conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar o lançamento relativo às multas por pagamento em atraso das contribuições referentes à abril de 2003 e aos valores relativos às devoluções de vendas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ousou dela discordar quanto à possibilidade do contribuinte apresentar, em sede de impugnação, nova planilha de apuração de contribuições, em substituição à apresentada anteriormente, desacompanhada de documentos comprobatórios contábeis e fiscais, sustentada unicamente em sua DIPJ.

Com efeito, consta do Relatório do Acórdão o seguinte:

3.4 Em relação às demais diferenças apuradas nos meses de janeiro a março, maio e novembro, da COFINS, nos valores de R\$21,50, R\$104,55, R\$225,00, R\$826,41, R\$86,18, respectivamente, a Impugnante esclarece que houve um equívoco na planilha das bases de cálculo entregue ao Fiscal, a qual não contemplava a dedução das devoluções de vendas, conforme informações constantes na linha 12, ficha 26A, da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ/04 relativa aos respectivos meses do ano-calendário de 2003 (doc. n.º 03).

3.5 Anexa à presente, planilha de cálculo da COFINS (doc. n.º 09) em substituição à anteriormente entregue ao Fiscal — com a correta demonstração das bases de cálculo da referida contribuição, contemplando as devoluções de vendas referentes aos respectivos meses do ano-calendário de 2003, cujas informações já constavam na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ/04 entregue à Receita Federal.

No voto, o entendimento da Conselheira foi o seguinte:

Entendo que assiste razão à recorrente. Primeiramente porque o lançamento fiscal é atividade vinculada e deve ser realizada à luz de documentos contábeis e fiscais. Assim, ainda que seja legítima a solicitação de planilha à fiscalizada para facilitar o trabalho

dos auditores, estes tem o dever de pautar o lançamento e suas conclusões em documentação idônea e prevista em lei.

Além disso, havendo a recorrente justificado o equívoco, apresentando planilha corrigida e estando a justificativa e os valores em linha com os documentos fiscais avaliados e validados pelo Fisco, inexistente necessidade de produção probatória por parte da recorrente.

Cabe lembrar que no lançamento fiscal o ônus probatório recai sobre a autoridade, cabendo a ela demonstrar que os valores lançados são efetivamente devidos e possuem base legal para tanto. Assim, não poderia ter a decisão de piso negado os argumentos trazidos pela recorrente, quando amparados por documento fiscal válido e devidamente justificados.

Nesse sentido, pode-se citar entendimento da CSRF sobre a força probante da DIPJ em casos de lançamento fiscal, o que deve valer tanto contra, quanto a favor do contribuinte, senão vejamos:

As questões que versam sobre a suficiência das provas apresentadas no processo, tanto pelas Autoridades Tributárias quanto pelos contribuintes é alvo de intenso debate nos julgamentos deste Conselho, existindo uma “zona cinzenta” de onde resultam dúvidas razoáveis sobre quais documentos são realmente necessários para comprovar as alegações das partes, ou sobre a necessidade de diligência para esclarecer dúvidas, dentre tantas outras possibilidades.

Contudo, no presente caso, entendo que o Auditor-Fiscal efetuou o lançamento com base em documento apresentado pelo próprio contribuinte, o qual somente foi contestado em sede de impugnação. Caso o contribuinte tivesse entregue a “nova” planilha de apuração ainda no curso do procedimento fiscal, solicitando a substituição da anterior, entendo que caberia à Fiscalização decidir se acata integralmente o novo documento ou se, tendo dúvidas sobre qual o documento correto, solicita maiores esclarecimentos/documentos comprobatórios. Nesta fase inquisitorial, é do Fisco o ônus da produção probatória, não lhe sendo possível simplesmente ignorar uma alegação de que teria sido entregue um documento contendo erros materiais.

O Auditor-Fiscal teria que, necessariamente, acatar a substituição da planilha de cálculos ou, estando em dúvidas sobre qual o demonstrativo de apuração que estaria correto, solicitar novos documentos para poder fundamentar corretamente sua decisão. Finda esta fase com a ciência do contribuinte no Auto de Infração, no entanto, é vedado ao Auditor-Fiscal interferir no processo, não lhe sendo possível solicitar novos documentos, razão pela qual cabe, a partir de então, ao contribuinte o ônus de rebater as imputações que lhe são feitas.

É bem verdade que nas autuações cabe ao Fisco comprovar a existência de débito do fiscalizado com a União. Isso, no entanto, não significa que ao contribuinte seja legítimo apresentar uma negativa geral para os fatos sem a necessidade de qualquer produção probatória. O que se garante é que, estando a produção probatória da Fazenda Nacional insuficiente, deve ser cancelada a autuação, assim como, nos casos de pedido de ressarcimento, estando insuficiente a produção probatória do contribuinte, deve ser negado o direito ao crédito.

Ora, se o Auditor-Fiscal solicita o demonstrativo de apuração do contribuinte, e este lhe fornece tal documento, é legítima a autuação que nele se fundamente. Observe-se que a Lei nº 9.430/96 garante ao Fisco o direito de exigir do contribuinte o fornecimento de informações, sendo sua recusa fato que caracteriza embaraço à fiscalização:

Seção II

Regimes Especiais de Fiscalização

Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pela sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:

I - **embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos** em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, **bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado**, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966;

(...)

Seção III

Documentação Fiscal

Acesso à Documentação

Art. 34. **São também passíveis de exame os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados**, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida.

Retenção de Livros e Documentos

Art. 35. Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pela autoridade fiscal, em que se especifiquem a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos.

(...)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para**: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Obviamente, se o contribuinte somente após a ciência da autuação percebe que cometeu um erro material na documentação fornecida, é pleno o seu direito de exigir a correção do equívoco. Neste momento processual, contudo, não basta apresentar nova planilha excluindo valores que ensejaram a autuação. Se assim fosse, estaria em suas mãos, a qualquer momento, cancelar as autuações, bastando-lhe elaborar uma planilha que atenda aos seus interesses.

Da mesma forma, não se lhe exige qualquer esforço hercúleo; bastaria, no presente caso, que apresentasse, juntamente com a nova planilha, a documentação contábil-fiscal

que lhe desse respaldo. Importante inclusive destacar que a DRJ, em seu Acórdão, deixou explícitas as razões para a negativa de provimento por ausência de comprovação das alegações, indicando quais documentos seriam necessários:

10. Todavia, **alega** em relação às demais diferenças apuradas nos meses de janeiro a março, maio e novembro, da COFINS, nos valores de R\$ 21,50, R\$104,55, R\$225,00, R\$ 826,41, R\$ 86,18, respectivamente, **ter cometido um equívoco na elaboração da planilha das bases de cálculo entregue ao Fiscal**, não contemplando a dedução das devoluções de vendas, conforme informações constantes na linha 12, ficha 26A, da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ/04 relativa aos respectivos meses do ano-calendário de 2003.

11. Quanto às parcelas contestadas é de se registrar que a alegação de que correspondem à devolução de vendas **carece de comprovação**. O contribuinte limitou indicar que tais devoluções estariam informadas em sua DIPJ. Entretanto, tais informações não são suficientes para que consideremos o lançamento insubsistente. **Necessário seria a comprovação do registro destas devoluções de vendas em sua escrituração contábil e fiscal a fim de que pudéssemos acatar tal dedução da base de cálculo da COFINS**. O que temos em síntese é mera alegação sem prova, fato este que não deve ter campo favorável dentro do processo administrativo, sob o risco de se fazer mau uso de seu iter.

12. A teor do PAF, (Decreto n.º 70.235/72), caberia ao impugnante trazer **juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que dêem a elas força probante**. Eis a norma:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **as razões e provas que possuir**; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

Quanto à afirmação do contribuinte de que a DIPJ poderia suprir o registro das devoluções de vendas em sua escrituração contábil e fiscal, não posso com esta concordar.

A Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) é documento produzido unilateralmente pelo contribuinte. É passível de retificação a qualquer momento, antes de iniciada a fiscalização, com a inserção de quaisquer valores que o contribuinte entenda corretos, o que não implica que a Fazenda Nacional seja obrigada a concordar com tais valores.

O procedimento fiscal sob análise, inclusive, visava a confirmar os valores de PIS e de COFINS declarados em DCTF e DIPJ. Se tais documentos pudessem servir de prova dos próprios valores que informa, sequer seria necessária a existência de procedimentos fiscalizatórios. A própria existência da Administração Tributária seria desnecessária, visto que o próprio contribuinte produziria suas provas, e que suas declarações unilaterais como DIPJ, DACON, DCTF, EFD, DI, serviriam de prova a seu favor.

Veja-se que até mesmo os registros contábeis dos contribuintes são passíveis de serem contestados pelo Fisco, que, obviamente, precisa respaldar suas conclusões em outros elementos, como notas fiscais, procedimentos de circularização em terceiros, movimentação

bancária, etc. Observe-se que estes documentos, contudo, são produzidos por outros contribuintes que, ao menos em tese, são terceiros desinteressados (salvo a existência de conluio).

Nesse sentido tem decidido este Conselho, conforme os seguintes precedentes:

(i) Acórdão nº 1302003.149, Sessão de 16 de outubro de 2018:

Conforme já destacado, no curso da fiscalização, a Impugnante apresentou um documento intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008", no qual se aponta um lucro ("Resultado del Ejercicio") de R\$ 4.477.430,52 e um imposto de renda devido ("Impuestos SAFIS"), já descontado do referido lucro, no importe de R\$ 127.721,00 (fls. 674/675).

Em suposta resposta à intimação para esclarecer a divergência entre o lucro mencionado no documento citado no parágrafo precedente e a informação constante da DIPJ/2009, o Impugnante apresentou um novo documento intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008". Neste documento, contudo, constam informações completamente díspares das anteriormente apresentadas, pois o resultado do período passa a corresponder a um prejuízo de US\$ 1.717.648,64 (equivalente a R\$4.014.144,87).

Na suposta resposta à intimação, a explicação apresentada pelo Impugnante para a discrepância em questão é claramente insuficiente, pois aponta apenas que a demonstração financeira apresentada inicialmente à fiscalização teria data base diversa da considerada para a DIPJ (fls. 2.153). Contudo, qual seria o motivo para existirem duas demonstrações financeiras com dados díspares para o período de novembro/2007 a outubro/2008?

Na impugnação, as alegações do contribuinte também são pífias, pois apenas se aponta que teria havido um equívoco no atendimento inicial à fiscalização. Em nenhum momento se aponta, e muito menos se comprova, qual seria a origem do aventado equívoco.

À vista de tais fundamentos, não há como afastar o entendimento da DRJ de que não cabe alteração do lançamento, vez que não restou comprovada a origem do aventado equívoco na demonstração de resultados da empresa Dahlen Uruguai inauguralmente apresentada à fiscalização.

(ii) Acórdão nº 1802002.538, Sessão de 24 de março de 2015:

IRPJ. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

As Declarações (DCTF, DCOMP e DIPJ) são produzidas pelo próprio contribuinte, de sorte que, havendo inconsistências nas mesmas não retiram a obrigação do recorrente em comprovar os fatos mediante a escrituração contábil e fiscal, tendo em vista que, apenas os créditos líquidos e certos comprovados inequivocamente pelo contribuinte são passíveis de compensação tributária, conforme preceituado no artigo 170 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional CTN).

(...)

A busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir o interessado na produção das provas. A apresentação dos documentos juntamente com a defesa é ônus da alçada da recorrente.

(iii) Acórdão nº 1802002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

RECEITA NÃO DECLARADA

Constatada divergência entre o valor da receita bruta efetivamente auferida e a declarada em DIPJ e DCTFs, é de ser mantido o crédito tributário que exige a diferença dos tributos devidos.

(...)

E que, as diferenças mensais encontradas em relação ao PIS do ano calendário de 2004 estão devidamente discriminadas no demonstrativo de fl.30, e, em relação à Cofins, nos períodos de apuração 01/2003 a 12/2003 (não cumulativo), os valores foram apurados considerando todo o faturamento do Contribuinte, sem a exclusão dos valores da receita repassados a terceiros. Nos períodos de 01/2004 a 12/2004, as diferenças foram apurados pelo confronto entre as receitas escrituradas e as receitas declaradas na DIPJ do ano calendário de 2004.

(iv) Acórdão nº 1802002.068, Sessão de 08 de abril de 2014:

Tendo sido identificada a divergência entre a apuração do lucro tributável pelo lucro real, e os valores oferecidos à tributação por meio da DIPJ, a Autoridade Fiscal promoveu o lançamento da diferença. Simples assim: o que o contribuinte escriturou e não declarou, foi objeto de lançamento direto.

Não procedem as alegações teóricas descritas pelo Rcorrente, posto que, no caso em apreço, não é a declaração dos valores que foi a base do lançamento fiscal, mas sim a sua própria apuração fiscal, por meio de seus livros fiscais e contábeis.

Deve, assim, ser mantida a autuação fiscal, conforme entendimento deste Conselho, a saber:

(v) Acórdão nº 1801001.715, Sessão de 05 de novembro de 2013:

DIPJ. DCTF. CONTABILIDADE.

A contabilidade faz prova a favor do contribuinte e as declarações entregues ao fisco devem espelhar os registros contábeis, não viceversa.

(vi) Acórdão nº 1302-00.967, Sessão de 11 de setembro de 2012:

Os elementos presentes no processo são suficientes para que eu conclua que, de fato, a contribuinte apurou contabilmente lucros nos anos de 2001, 2002 e 2003 em valor superior ao lucro que declarou em DIPJ. Tais lucros contábeis justificavam a incidência de imposto de renda e contribuição social em valor superior àquela declarada na DIPJ. Na apuração de tais valores, foi utilizada a própria escrita contábil da contribuinte que faz prova a seu favor ou contra si. Diante dos fatos, a contribuinte teve plenas chances de defesa e de apresentação de razões e explicações adicionais que fossem capazes de demonstrar a improcedência-do lançamento e desse ônus de prova não se desincumbiu.

Nesse sentido, com base nos elementos dos autos, comprovada esta a liquidez e certeza do lançamento do imposto de renda e da contribuição social.

Houve ainda conduta reiterada da contribuinte que por três anos-calendários consecutivos apurou lucros em valor superior aos declarados em DIPJ. A contribuinte tinha, portanto, ciência da ocorrência do fato gerador e procurou ocultá-lo do conhecimento do fisco com o claro intuito de adiar ou afastar a incidência tributária. Nesses termos, está presente o intuito de fraude que justifica a incidência da multa de ofício de 150%.

(vii) Acórdão n.º 120100.370, Sessão de 15 de dezembro de 2010:

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

O lucro real, base de cálculo do IRPJ, é definido pelo confronto entre elementos positivos (as receitas), que o incrementam, com elementos negativos, dentre os quais, as despesas, que o reduzem. Enquanto o ônus da prova dos positivos é do Fisco, o dos negativos é do sujeito passivo. Do contrário, seria impor à Administração Pública a “prova diabólica”, ou seja, de impossível formação. Em razão disso, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ justamente por serem atos exclusivos do sujeito passivo não fazem prova a seu favor dos elementos negativos.

(...)

Pois bem, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ – justamente por ser ato exclusivo do sujeito passivo – não faz prova a seu favor dos elementos negativos. Para tal, é necessário que faça a comprovação com documentação apta para tal.

(viii) Acórdão n.º 1301-00.021, Sessão de 115 de março de 2009:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE DIPJ E DIRF.

Tendo a fiscalização encontrado divergência entre o montante declarado pelo Contribuinte na DIPJ com aquele registrado em DIRF, a existência do saldo de IRRF deve ser objeto de comprovação por parte do contribuinte, por meio do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora dos rendimentos.

PROVA. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Documentos unilaterais, tais como cópia do livro-razão e DIPJ, não se prestam para, isoladamente, comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

(...)

A decisão da DRJ manteve a glosa R\$618.163,17, referente ao saldo registrado de imposto a compensar dos exercícios anteriores, registrado em 02/01/2001, por divergência no valor declarado em DIPJ com aquele apurado em DIRF. Sustenta, a contribuinte, que a prova da existência dos créditos pode ser feita pela apresentação do livro Diário, assim como pela DIPJ.

A decisão deve ser mantida, neste particular.

Tendo a fiscalização encontrado divergência entre o montante declarado pelo Contribuinte na DIPJ com aquele registrado em DIRF, a existência do saldo de IRRF deve ser objeto de comprovação por parte do contribuinte. O artigo 55 da lei n.º 7.450/1985 dispõe ser, o comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora dos rendimentos o instrumento hábil para tanto, in verbis:

(...)

No caso dos autos, não só a Recorrente não apresentou referidos comprovantes de retenção, como não trouxe qualquer documento que atestasse a sua existência, valendo ressaltar que documentos unilaterais não se prestam para tal reconhecimento. A apresentação do livro razão e da DIPJ, ambos de confecção unilateral, não se mostram suficientes para comprovar a existência de imposto retido por terceiros.

Nesse contexto, meu entendimento é pela negativa de provimento ao Recurso Voluntário. Entretanto, como dito alhures, existe uma considerável “zona cinzenta” neste tema, sendo razoável admitir, embora não seja esta a posição majoritária neste Conselho, que, em homenagem ao Princípio da Verdade Material, poderia ser superada a deficiência probatória do contribuinte e determinada a realização de diligência para verificar os registros contábeis e fiscais do Recorrente.

Ocorre, entretanto, que nem mesmo esta posição intermediária foi aceita pela Turma, que decidiu acolher como provas das alegações do Recorrente a “nova” planilha fiscal apresentada junto com a Impugnação, em conjunto com a DIPJ.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto. Meu entendimento, entretanto, foi isolado na Turma, restando vencido por todos os demais Conselheiros.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares