



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

Processo n° 10935.003264/2009-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.843 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria PIS/COFINS
Recorrente SERRAGLIO ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Ementa:

PIS E COFINS. REGIME DE APURAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA COMPULSÓRIA.

No lançamento de ofício, a autoridade deve observar o regime de apuração (cumulativo ou não cumulativo) aplicável ao contribuinte, ainda que este haja apurado as contribuições pelo regime que não lhe era aplicável. Mantendo, no lançamento de ofício, o regime equivocado adotado pelo contribuinte, o lançamento desatenderá o art. 142 do CTN.

PIS E COFINS. MULTA QUALIFICADA. *DIES A QUO* DECADENCIAL.

A não-contabilização de notas fiscais nos livros contábeis durante todos os meses do ano, em quantidade e valores expressivos, mesmo que escrituradas no livros de saídas de ICMS, configura dolo do contribuinte, justificando qualificação da multa e atração do art. 173, I em detrimento do art. 150, §4º do CTN.

A injustificada dedução de valores da base de cálculo durante todos os meses do ano, em quantidade e valores expressivos, mesmo que informada em DIPJ, configura dolo do contribuinte, justificando qualificação da multa e atração do art. 173, I em detrimento do art. 150, §4º do CTN.

PIS E COFINS. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL PARA O PODER PÚBLICO. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO. DATA DE RECEBIMENTO. ART. 7º DA LEI 9.718/98. POSSIBILIDADE. PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para usufruir o diferimento do art. 7º da Lei nº 9.718/98, compete ao contribuinte comprovar satisfatoriamente a data de recebimento do preço pelos serviços de construção civil prestados ao poder público.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar os lançamentos relativos (i) ao PIS dos meses de janeiro a abril de 2004, e (ii) à COFINS dos meses de fevereiro a abril de 2004, mantendo-se os lançamentos relativos aos demais meses objeto da autuação.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Autos de infração lavrados em 12 de maio de 2009 (fls. 129/142) para lançamento de PIS e COFINS, pelo regime cumulativo, dos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2004.

Segundo se lê no Termo de Verificação Fiscal (fls. 124/128), duas irregularidades ensejaram o lançamento: (a) cômputo incompleto de receitas na base de cálculo das contribuições; e (ii) indevida dedução de valores da base de cálculo das contribuições.

As receitas não acrescidas à base de cálculo tampouco foram contabilizadas pela recorrente em seus livros diário e razão, o que, no entender da autoridade administrativa, evidenciou ardil bastante para configurar a sonegação a que alude o art. 71, I da Lei nº 4.502/64. Lançou, então, com fundamento no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, multa qualificada sobre o crédito tributário principal.

A recorrente impugnou a autuação com as seguintes alegações (fls. 175/189):

(a) nulidade em razão de haverem sido, as contribuições, apuradas pelo regime cumulativo, quando o regime que se lhe aplicava era o não-cumulativo, a teor do art. 10, XX da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04;

(b) decadência quanto aos meses de janeiro a abril de 2004 porque, não tendo atuado com dolo e havendo pago parcialmente os tributos em tais períodos, o *dies a quo* do quinquênio seria aquele do art. 150, §4º e não do art. 173, I do CTN;

(c) acréscimo indevido, à base tributada, de valores recebidos da Prefeitura Municipal de Palmas, PR somente em janeiro de 2005, portanto não tributáveis em 2004 em razão de aplicar-se-lhes o regime de caixa conforme art. 7º da Lei 9.718/98; e

(d) descabimento da multa qualificada, em razão, novamente, da inexistência de conduta dolosa.

A DRJ-Curitiba/PR desacolheu todos os argumentos (fls. 194/200).

A preliminar de nulidade, rebateu dizendo que a recorrente indicou, na sua DIPJ-2005/2004, regime de apuração cumulativo para o PIS e a COFINS, e ademais não apresentou a Dacon, obrigatória aos contribuintes sujeitos ao regime não-cumulativo. Concluiu, então, que a recorrente “*não adotou no ano-calendário de 2004 o regime não cumulativo*” (fls. 196-v).

Entendeu, ainda, a DRJ estar configurado ardid no proceder da recorrente. A dedução de valores da base tributada pareceu-lhe “*sistemática e injustificada ao longo de todo o ano calendário*” (fls. 189-v), e a não contabilização de notas fiscais emitidas nos livros contábeis fora inadmissivelmente expressiva “*tanto em número como em valor*” (fls. 198-v), de modo a evidenciar não se tratar de mera falha humana.

A DRJ concordou com a possibilidade de adoção, pela recorrente, de regime de caixa relativamente aos pagamentos efetuados pela Prefeitura de Palmas, porém entendeu não comprovado que tais pagamentos sobrevieram somente em janeiro de 2005, tal como alegado pela recorrente.

Finalmente, a DRJ reconheceu de ofício que alguns pagamentos realizados pela recorrente não haviam sido abatidos do crédito principal lançado, e para isso deu provimento parcial à impugnação.

O tempestivo recurso voluntário interposto (fls. 228/224) desenvolveu novamente e com maior detalhamento os argumentos da impugnação.

Eis o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz

Além de tempestivo, o recurso voluntário cumpre com os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

1 Regime de Apuração de PIS e COFINS – Aplicação Compulsória.

A DIPJ da recorrente (fl. 4 do Anexo I a este processo) evidencia que, em 2004, a empresa optou pelo regime do *lucro real* para fins de IRPJ. Essa opção implicava sua

sujeição ao regime não cumulativo de PIS, desde 1º de janeiro, e de COFINS, desde 1º de fevereiro (data em que entrou em vigor a Lei nº 10.833/03).

A Lei nº 10.865/04 (art. 21) introduziu o inciso XX ao art. 10 da Lei nº 10.833/03, prescrevendo o regime cumulativo – independentemente do regime de apuração de IRPJ adotado pelo contribuinte – relativamente às receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil. Confira-se:

“Lei nº 10.865/04

Art. 21. Os arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

Art. 10. (...)

XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006;

(...)”

O art. 53 da mesma Lei nº 10.865/04 previu para este art. 21 efeitos a partir de 1º de maio de 2004.

Tanto quanto o faz a recorrente no voluntário, também eu suspeito da constitucionalidade dessa previsão, uma vez que qualquer modificação na regra matriz de incidência de PIS e COFINS deve se sujeitar à anterioridade nonagesimal consagrada às contribuições sociais pelo art. 195, §6º da CR.

O art. 21 da Lei nº 10.865/04, ao modificar – substancialmente, diga-se de passo – o sistema de apuração de PIS e COFINS das construtoras, não poderia surtir efeito já a partir de sua publicação, mas apenas 90 dias depois, portanto em 1º de agosto de 2004, como, aliás, muitos outros dispositivos da mesma lei, cuja eficácia foi postergada para essa data nos termos do art. 46 da lei. Aliás, o art. 46, I da lei impõe a anterioridade nonagesimal ao próprio art. 21, mas apenas em relação às alterações que promove nos arts. 1º, 12, 50 e 51 da Lei nº 10.833/03, e não em relação à alteração – que aqui nos importa – promovida no art. 10 daquela lei. Eis o texto legal:

“Art. 46. Produz efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei o disposto:

I - nos arts. 1º, 12, 50 e art. 51, incisos II e IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 21 desta Lei”;

Fica-me mesmo a impressão de que as alterações no artigo 10 da Lei nº 10.833/03 não foram mencionadas no artigo 46, I da Lei nº 10.865/04 por lapso do legislador.

Sendo assim, a eficácia do art. 21 relativamente às alterações introduzidas no art. 10 da Lei nº 10.833/03 ficou disciplinada *pela regra geral do o art. 53 da Lei nº 10.865/04, ou seja, pela regra de eficácia imediata a partir da publicação da lei*, e não há expediente

hermenêutico apto, a meu ver, a extrair desse texto positivo uma norma diversa; restará reconhecer a inconstitucionalidade do art. 53, relativamente ao art. 21, a qual, contudo, não poderá ser aqui pronunciada, em obediência ao art. 62 do Regimento.

A consequência de tudo isso é que as receitas decorrentes de obras de construção civil em geral passaram, portanto, a se sujeitar ao regime cumulativo de PIS e COFINS a partir de 1º de maio de 2004. Um diagrama resume os regimes aplicáveis às construtoras em 2004:

Mês	PIS	COFINS
Janeiro	Não-Cumulativo	Cumulativo
Fevereiro	Não-Cumulativo	Não-Cumulativo
Março	Não-Cumulativo	Não-Cumulativo
Abril	Não-Cumulativo	Não-Cumulativo
Maio	Cumulativo	Cumulativo
Junho	Cumulativo	Cumulativo
Julho	Cumulativo	Cumulativo
Agosto	Cumulativo	Cumulativo
Setembro	Cumulativo	Cumulativo
Outubro	Cumulativo	Cumulativo
Novembro	Cumulativo	Cumulativo
Dezembro	Cumulativo	Cumulativo

Pois bem. O regime de apuração de PIS e COFINS aplicável ao contribuinte é definido *compulsoriamente* pelas Leis nºs 10.637/03 e 10.833/03. Não se trata de faculdade, o contribuinte não escolhe o regime que melhor lhe apetece segundo suas conveniências.

Pelos contratos e notas fiscais trazidos aos autos (fls. 35/106 e 173/231), concluo que a base aqui tributada é toda ela decorrente de serviços de construção civil mediante administração ou empreitada prestados pela recorrente; portanto, os regimes de apuração aplicáveis à recorrente são precisamente aqueles listados no diagrama acima.

Sabe-se que o lançamento se presta, dentre outros fins, a *apurar o montante do tributo devido* (CTN, art. 142). Para alcançar esse objetivo, é evidentemente fundamental que a autoridade administrativa *observe o regime de apuração adequado, aplicável àquele contribuinte*.

É em tudo irrelevante que a recorrente haja apurado o tributo sob regime errado. Afinal, o lançamento de ofício não-homologatório tem lugar justamente *quando o Fisco discorda da liquidação feita pelo contribuinte* no âmbito do lançamento por homologação.

Se a recorrente declarou erradamente o regime de PIS e COFINS na DIPJ; se não entregou Dacon que lhe competia; se, enfim, comportou-se durante todo o ano 2004 como

se se lhe aplicasse o regime cumulativo das contribuições, nem por isso a administração deveria manter esse equivocado regime no momento em que avocou para si a atividade do lançamento.

Tenho, portanto, que, em relação aos meses de janeiro a maio, para o PIS, e fevereiro a maio, para a COFINS, o lançamento não apurou adequadamente o tributo devido, devendo por isso ser cancelado.

2 Dies A Quo Decadencial e Multa Qualificada – Dolo Configurado.

A aferição de eventual conduta dolosa da recorrente repercute duplamente nos autos. Primeiramente, pela qualificação da multa com fundamento no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96. Mas, além disso, pela atração do art. 173, I em detrimento do art. 150, §4º do CTN, na disciplina do *dies a quo* decadencial.

É que, sendo o PIS e a COFINS sujeitos ao lançamento por homologação, e havendo pagamentos parciais – reconhecidos pela DRJ – dos tributos nos períodos autuados, a norma a princípio aplicável seria a do art. 150, §4º. E, sob tal norma, na data do lançamento – 12 de maio de 2009 (fls. 133 e 140) – o direito ao lançamento dos meses de janeiro a abril já haveria decaído.

Havendo dolo, contudo, o art. 150, §4º deixaria de se aplicar, prevalecendo então o *dies a quo* do art. 173, I, suficiente para afastar a ocorrência de decadência nos autos.

Entendo que a hipótese do artigo 71, I da Lei nº 4.502/64 restou configurada.

Relativamente à omissão de receitas, a jurisprudência do CARF historicamente leva em consideração aspectos temporais, valorativos e quantitativos como indiciários do dolo do contribuinte.

Aplicados ao caso, tais aspectos não advogam em favor da recorrente. Foram omitidas nada menos que 40 notas fiscais, das 120 emitidas em 2004, portanto 1/3 dos documentos foram “esquecidos” ao longo de 7 dos 12 meses do ano. Em valores, representam 25% da receita total auferida em 2004 (fls.116/122).

Não me soa crível que equívoco de tamanha magnitude possa ter decorrido de falha humana, como quer a recorrente.

O fato de haver escriturado as notas no Livro de Saídas do ICMS a meu ver não atenua a situação, pois é perfeitamente “explicável” que o empresário possa querer lesar apenas o fisco federal, evitando contingências com o fisco estadual. A jurisprudência do CARF endossa o ponto de vista:

“MULTA QUALIFICADA

A prática reiterada de informações a menor ao fisco federal em relação ao informado ao fisco estadual clarifica a intenção de pagar menos tributos ao fisco federal.” (CSRF, 1ª Turma. Proc. 10120.001308/2002-30. j. 11.11.08)

“*MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos, de forma reiterada, com valores significativamente menores do que o apurado e com valores distintos das declarações entregues ao fisco estadual, legitima a aplicação da multa qualificada.*” (CSRF. 1ª Turma. 13971.000395/2005-28. j. 15.6.09)

Registre-se, ainda, que a recorrente é prestadora de serviços de construção civil, sendo contribuinte esporádica de ICMS (apenas quando produz os próprios materiais a serem empregados na obra, segundo o item 7.02 da lista anexa à LC nº 116/03). Tanto é assim que seu Livro de Saídas (Anexo 1, fl. 120/136) informa zero de ICMS debitado durante todo o ano de 2004. É dizer, a revelação de receitas completas ao Fisco estadual nada lhe custaria.

Em relação à exclusão de valores da base de cálculo, a postura da recorrente parece-me ainda menos sustentável.

As exclusões foram realizadas sistematicamente durante todos os meses de 2004, em valores correspondentes a 36% das receitas (fls. 123), mesmo inexistindo qualquer previsão legal que as fundamentasse.

A recorrente, então, hesita em explicá-las. Ora afirma tratar-se de falha humana, ora afirma tratar-se de expediente “*em consonância com o regime não-cumulativo*”, o mesmo que reconheceu ignorar ser-lhe aplicável durante ao menos parte do ano.

Essa segunda explicação, ademais de contraditória, é completamente irrazoável. Afinal, tampouco no regime não-cumulativo se permite qualquer dedução de base de cálculo das contribuições; a não-cumulatividade neste caso, sabemos todos, opera-se ao nível do tributo já apurado, mediante compensação de créditos, apurados sobre custos e despesas, com o débito calculado sobre a receita.

Não é minimamente crível que a recorrente procedesse crédula de estar apurando as contribuições sob regime não-cumulativo, ignorando completamente todas as obrigações acessórias correlatas e, principalmente, ignorando a alíquota de 9,25% própria do regime...

O fato das exclusões terem sido declaradas pela recorrente na DIPJ (fichas 22-A e 26-A) a meu ver não a afasta do tipo do art. 71, I da Lei nº 4.502/64. Sonegação, diz aquele texto legal, é toda ação intencional tendente a impedir *ou retardar* o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou de suas circunstâncias materiais.

Ao prestar na DIPJ uma informação completamente infundada e injustificável, para os 12 meses do ano, a recorrente pretendeu, se não impedir totalmente, certamente dificultar e postergar o conhecimento, pelo fisco, da sua verdadeira base de cálculo tributável.

Por todas essas razões, entendo configurada hipótese do art. 71, I da Lei nº 4.502/64, o que redundará na qualificação da multa e na inexistência de decadência *in casu*.

3 Diferimento de Receitas – Não Comprovação.

Na prestação de serviços de construção civil ao poder público, o pagamento de PIS e COFINS fica diferido para a data de efetivo recebimento do preço. É a norma do art. 7º da Lei nº 9.718/98.

Assim, a receita auferida pela recorrente na prestação de serviços à Prefeitura de Palmas poderia ser tributada somente em 2005 caso o pagamento houvesse ocorrido naquele ano.

No entanto, entendo, com a DRJ, que a recorrente não comprovou que realmente recebeu os valores somente em 2005, prova, aliás, nada complexa. Veio aos autos um documento – pouco legível – emitido pela Prefeitura de Palmas (fls. 221/222), com uma relação de ordens de pagamento à recorrente em 2004; não é possível, contudo, identificar a correlação de cada ordem de pagamento com as notas fiscais emitidas pela recorrente, de modo a confirmar que as notas nº 123, 124 e 125 não foram pagas naquele ano.

Veio também o extrato bancário da recorrente de janeiro de 2005, com três lançamentos a crédito que seriam, segundo a recorrente, os pagamentos parciais das notas nºs 192, 193 e 195 a 200, que foram efetuados em 2005. Não há, contudo, nada que associe esses créditos a tais notas.

Ora, poderia a recorrente trazer seus apontamentos contábeis de 2005 que demonstrassem o recebimento desses valores, acompanhado de um demonstrativo de cálculo de PIS e COFINS de 2005, que demonstrasse a inclusão desses valores na base tributada, ou então ordens de pagamento claras e conclusivas emitidas pela fonte pagadora etc. A prova produzida, lamentavelmente, não foi bastante.

4 Conclusões.

Diante de todo o exposto, provejo parcialmente o recurso para cancelar os lançamentos relativos (i) ao PIS dos meses de janeiro a abril de 2004, e (ii) à COFINS dos meses de fevereiro a abril de 2004, mantendo-se os lançamentos relativos aos demais meses objeto da autuação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz

Processo nº 10935.003264/2009-74
Acórdão n.º **3403-002.843**

S3-C4T3
Fl. 13

CÓPIA