



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

Processo nº 15169.000084/2016-10
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.400 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 29 de agosto de 2018
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente ICOMON TECNOLOGIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado). Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, que foi substituída pelo Suplente convocado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em São Paulo I que julgou procedente o lançamento.

Versa o processo sobre autos de infração para a exigência das contribuições sociais de PIS/Pasep e Cofins, relativas a fatos geradores ocorridos entre 01/2004 a 12/2007, em face da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, decorrentes de créditos indevidos aproveitados pela contribuinte.

Após ser cientificada, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese: a) nulidade e a ilegalidade do lançamento; b) ilegalidade do lançamento *ex officio*; c) ilegalidade da exigência da multa de ofício no lugar da multa de mora de 20%; e d) inconstitucionalidade da Selic e das contribuições de PIS/Cofins; falta de dedução das parcelas das contribuições destacadas nas notas fiscais retidas pelas tomadoras de serviços.

A DRJ não acatou os argumentos da impugnante sob os seguintes fundamentos principais:

- Se a escrituração (em maior valor) discrepa das informações colhidas em DIPJ/DCTF/DARF (em menor valor) cabe o lançamento de ofício da diferença entre o escriturado e o declarado/pago. O crédito tributário do auto foi constituído sobre as diferenças mensais entre as bases de cálculo apuradas pelos balancetes contábeis e não informadas nem confessadas em declarações obrigatórias (DIPJ e DCTF). Não há amparo legal para que a autoridade fiscal deixe de proceder ao lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, quando constatada a ocorrência dos fatos geradores. E o meio correto para a exigência do crédito tributário, neste caso, é o Auto de Infração, a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235/72. Portanto, não há sobreposição com autolançamentos anteriores, como argúi a impugnação.

- As bases de cálculo do lançamento são iguais ou menores que as receitas informadas nos balancetes contábeis da empresa, portanto, não procede arguir que houve aumento das bases de cálculo dos tributos lançados.

- Ainda que lhe parecesse plausível a existência do alegado direito ao aproveitamento de valores retidos pelas fontes pagadoras, não havendo a comprovação das retenções voltada para o momento/fluxo de pagamentos, não há como se correlacionar eventuais retenções que tivessem sido realizadas aos meses que competiriam. Para aquilatar o efeito de eventual retenção na constituição do crédito tributário, importa tanto a prova do momento do recebimento e de que este tenha ocorrido em valor inferior ao da fatura a que se prende. A contribuinte não apresentou os documentos solicitados pelo agente fiscal. Na impossibilidade de comprovar os créditos alegados não há como ser deferida a sua solicitação.

- Tratando-se de constituição de crédito por fiscalização que apurou divergência entre valores escriturados (superiores) e os declarados/pagos (inferiores), houve correta aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quanto à penalidade aplicável em lançamento de ofício, em vez do limite à sanção do art. 61 da mesma lei, aplicável ao prévio adimplemento espontâneo de obrigação tributária em atraso.

- É improcedente a contestação da aplicação da taxa SELIC porque há fundamentação legal para sua utilização.

Cientificada em 25/02/2009, a interessada apresentou recurso voluntário em 20/03/2009, sob os seguintes tópicos:

- NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA POR NÃO TER ANALISADO A PROVA OPORTUNAMENTE PRODUZIDA. A NULIDADE DA DECISÃO POR PRETERIÇÃO AOS DIREITOS DE DEFESA DO ACUSADO E A INCONSISTÊNCIA DA RECUSA DO JULGADOR EM ANALISAR E DECIDIR A QUESTÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO.

- A ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA CUMULADA DE JUROS MORATÓRIOS E "TAXA SELIC" SOBRE O SUPOSTO "DÉBITO".

- A ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO E O ERRO DE CAPITULAÇÃO DA MULTA.

- A ILEGALIDADE E ILIQUIDEZ DO LANÇAMENTO POR NÃO TER CONSIDERADO E DEDUZIDO AS IMPORTÂNCIAS DA CONTRIBUIÇÃO COMPROVADAMENTE RETIDAS NA FONTE DESTACADAS NAS NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A contribuinte foi cientificada em 09/02/2017 da formalização do presente processo, resultante da reconstituição integral do processo nº 19515.000954/2008-14 em função do extravio parcial ocorrido no procedimento de digitalização do acervo físico deste CARF.

O processo foi distribuído por sorteio a esta Relatora em 28/02/2018.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Com relação à alegação de ausência de dedução dos valores das contribuições retidos pelas fontes pagadoras (tomadoras dos serviços prestados pela recorrente), entendeu o *julgador a quo* que a documentação acostada pela então impugnante não era suficiente para comprovar o direito alegado, nos seguintes termos:

A partir de 1/2/2004, certos pagamentos entre pessoas jurídicas privadas deveriam sofrer retenção na fonte da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, (Lei 10.833/2003, artigos 30 c/c 93, II):

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

(...)

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.

(...)

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

(...)

11 - aos arts. 26, 27, 29, 30 e 34 desta Lei, a partir de 1º de fevereiro de 2004;
(...)

Nem todo pagamento é objeto de retenção, mas, a contar da ocorrência de um pagamento reduzido, o valor retido é considerado antecipação do devido em relação às respectivas contribuições e estas poderão ser compensadas/deduzidas, cada qual com as subseqüentes contribuições de sua própria espécie (Pis com Pis, Cofins com Cofins, Csll com Csll), devidas pelos fatos geradores ocorridos a começar do mês da retenção.
(...)

A legislação não concebe compensações/deduções das três diferentes espécies citadas entre si, como parece ter feito a contribuinte em seus balancetes contábeis ao

agregar tais valores numa só conta (exemplo: conta “Pis/Cofins/Csll Telefônica”, fl 293).

Nos meses de maio e junho de 2005 as contas de ativo que representariam as parcelas de Pis e Cofins a Recuperar estão com saldo credor (fls 337 e 348), o que é inadmissível em face da natureza dessas contas (representa retenção futura e, portanto, incerta).

Assim, os balancetes mostram que a empresa parece registrar retenções e recuperá-las com critérios distintos dos legislados, pois parece fazer compensações das retenções entre contribuições de diferentes espécies e calcula saldo credor de retenções futuras e incertas.

Com isso seria natural ser intimada pelo autuante a apresentar demonstrativos mensais das retenções do Pis/Cofins/Csll, de 2004 a 2007 alicerçados na escrituração e conciliados com os declarados na(s) DCTF(s) e DACTON(s). Não houve registro de tal atendimento. E a documentação acostada com a impugnação também não reflete o conteúdo da referida intimação, pois apresenta a base de cálculo do faturamento, agrupando as notas fiscais e indicando valores de retenções, quando nelas destacados, pelos meses de emissão. Ou seja, a prova trazida volta-se aos momentos de emissão em vez dos recebimentos das faturas.

A retenção, quando ocorre, se dá no momento de pagamento e não com a emissão das notas ou com o mero destaque, nelas, do valor a ser retido. A prova deveria voltar-se não ao momento de emissão documento fiscal mas ao de seus pagamentos. Nos recebimentos via créditos bancários haveria nos extratos, na maioria nos casos, uma relação de 0,9535 entre o valor creditado e o valor bruto da fatura [$1 - (0,0065 \text{ de Pis} + 0,03 \text{ de Cofins} + 0,01 \text{ de Csll})$]. O agrupamento pelo momento de emissão comprova o faturamento mas não as eventuais retenções decorrentes, pois são posteriores e, portanto, incertas, haja vista, quando menos, postergação no cumprimento das obrigações representadas ou um possível inadimplemento.

Pode haver pagamento sem retenções. Algumas retenções podem ser calculadas com base no montante de pagamentos anteriores que não alcançam individualmente o limite a partir do qual a retenção era cabível.

O conjunto probatório deve estar voltado ao momento dos pagamentos e não da emissão dos documentos representativos das obrigações, pois pode haver casos em que estas não foram cumpridas. Não se poderia admitir uma retenção presumida apenas pela existência da emissão de uma fatura, indicando ou não um valor a ser retido.

Ainda que lhe parecesse plausível a existência do alegado direito ao aproveitamento de valores retidos pelas fontes pagadoras, não havendo a comprovação das retenções voltada para o momento/fluxo de pagamentos, não há como a autoridade administrativa correlacionar eventuais retenções que tivessem sido realizadas aos meses que competiriam tendo somente os momentos de emissão e o valor que seria, eventualmente, retido.

Para aquilatar o efeito de eventual retenção na constituição do crédito tributário, importa tanto a prova do momento do recebimento e de que este tenha ocorrido em valor inferior ao da fatura a que se prende (ou conjunto de faturas a que se referisse).

(...)

A contribuinte não apresentou os documentos solicitados pelo agente fiscal. Na impossibilidade de comprovar os créditos alegados não há como ser deferida a sua solicitação.

Por todo o exposto, não há dúvidas sobre a ocorrência da preclusão, porque a comprovação plena não foi feita nem na fase de apuração, nem com a apresentação da manifestação de inconformidade.

Em qualquer caso, o adquirente e/ou tomador do fornecimento de bem e/ou serviço deve fazer a retenção, quando cabível, no momento do pagamento e a recolhe segundo os prazos que foram sendo fixados pelas novas redações do artigo 35 da Lei 10.833/2003 (acima expostas).

Ao pagamento realizado/recebido a menor deve, portanto, corresponder um recolhimento posterior pela fonte pagadora da diferença retida.

Por excelência, ao par dos elementos solicitados na intimação pela autoridade autuante, a comprovação de retenções se daria, portanto, por meio de cópias dos comprovantes DARF pagos pelas fontes pagadoras. A legislação também cita comprovantes de retenção que as fontes pagadoras devem fornecer anualmente aos beneficiários dos pagamentos.

Ainda que com relação a algumas dessas alternativas probatórias milite presunção simples, nenhum desses elementos foi acostado pela interessada, em alternativa aos pedidos pela autoridade autuante.

(...)

Como se vê, ao contrário do alegado pela recorrente, não houve omissão por parte da DRJ na "apreciação da prova oportunamente produzida" pela contribuinte, mas uma decisão devidamente fundamentada acerca da inabilidade dos documentos acostados à impugnação para comprovar o direito à dedução dos valores retidos das contribuições. Assim, rejeita-se a suscitação de nulidade da decisão recorrida.

Não obstante isso, em análise das normas legais e infralegais acerca da questão, abaixo transcritas, há entendimentos de que a dedução pela contribuinte dos valores retidos das contribuições pelas tomadoras dos serviços por ela prestados não estaria condicionada à comprovação dos efetivos pagamentos antecipados correspondentes, como entendeu o julgador *a quo*, embora certamente haja a obrigação legal de a tomadora de serviços de recolher os valores das contribuições que foram retidos:

Lei nº 10.833/2003:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

(...)

Art. 33. A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, poderá celebrar convênios com os Estados, Distrito Federal e Municípios, para estabelecer a responsabilidade pela retenção na fonte da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 31, nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações dessas administrações públicas às pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços em geral. (Produção de efeito)

Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal: (Produção de efeito)

(...)

~~Art. 35. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o 3º (terceiro) dia útil da semana subsequente àquela em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço.~~

~~Art. 35. Os valores retidos na quinzena, na forma dos arts. 30, 33 e 34 desta Lei, deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil da semana subsequente àquela quinzena em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)~~

~~Art. 35. Os valores retidos na quinzena, na forma dos arts. 30, 33 e 34 desta Lei, deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil da quinzena subsequente àquela quinzena em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)~~

Art. 35. Os valores retidos no mês, na forma dos arts. 30, 33 e 34 desta Lei, **deverão ser recolhidos** ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, **até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente àquele mês em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço.** (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.

Instrução Normativa SRF nº 381/2003:

Art. 5º Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições.

§ 1º Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser compensados, pelo contribuinte, com o imposto e contribuições de mesma espécie, devidos relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

§ 2º O valor a ser compensado, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor da fatura, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.

(...)

Art. 11. As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º, que efetuarem a retenção deverão fornecer, à pessoa jurídica beneficiária do pagamento, comprovante anual da retenção, até o dia 28 de fevereiro do ano subsequente, informando, relativamente a cada mês em que houver sido efetuado o pagamento, conforme modelo constante do Anexo II:

(...)

Instrução Normativa SRF nº 459/2004:

Art. 2º O valor da retenção da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep será determinado mediante a aplicação, sobre o valor bruto da nota ou documento fiscal, do percentual total de 4,65%, (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente, e recolhido mediante o código de arrecadação 5952.

(...)

Art. 7º Os valores retidos na forma do art. 2º serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições.

§ 1º Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

§ 2º O valor a ser deduzido, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor bruto do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.
[negritos e grifos desta Relatora]

Dessa forma, resguardando eventual julgamento posterior deste Colegiado nessa linha, divergente daquela adotada pelo julgador *a quo*, e a fim de assegurar o direito ao contraditório e à ampla defesa à recorrente, entendo que a fiscalização deve analisar os documentos juntados por ocasião da impugnação para a atestar a eventual legitimidade do direito à dedução alegado.

Assim, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de determinar a realização diligência pela Unidade de Origem para que:

a) Analise a suficiência da documentação acostada à impugnação para comprovar as efetivas retenções efetuadas pelas tomadoras de serviços, independentemente da comprovação de pagamento desses valores, nos termos do art. 36 da Lei nº 10.833/2003, art. 5º, §1º da Instrução Normativa SRF nº 381/2003 e art. 7º, §1º da Instrução Normativa SRF nº 459/2004;

b) Em caso negativo, intime a recorrente a apresentar, em prazo razoável, a documentação que entenda faltante para a comprovação do direito à dedução alegado, conforme delineado no item precedente;

c) Elabore **Relatório Conclusivo** acerca da verificação de toda a documentação juntada aos autos pela contribuinte e sua habilidade para comprovar total ou parcialmente as retenções efetuadas pelas tomadoras de serviços, independentemente da comprovação de pagamento das referidas retenções por estas últimas, e as correspondentes deduções das contribuições cabíveis em face da recorrente, e, se for o caso, efetuando os ajustes necessários na sua escrita e especificando eventuais parcelas a serem exoneradas do lançamento;

d) Intime a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011; e por fim,

e) Devolva os autos a este Colegiado para prosseguimento no julgamento.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula