



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

Processo nº 16707.010075/99-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.583 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS CUMULATIVA - LC 70/91
Recorrente CONSTRUTORA NORTE BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/1995 a 31/03/1995, 01/05/1995 a 30/06/1995, 01/08/1995 a 31/10/1995, 01/12/1995 a 31/12/1995

PAF. IRREGULARIDADES. NULIDADES.

Nos termos do art. 60, do Decreto nº 70.235/1972 - PAF, as irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio. As nulidades no processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário são as vinculadas à incompetência e ao cerceamento de defesa, do art. 59, do PAF.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONSTRUTORA DE IMÓVEIS. RECEITAS DE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza deduzidas as exclusões previstas em lei.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, acatando as conclusões da diligência fiscal, reconhecendo saldo a compensar de R\$2.116,33, não compensado em 1995; falta de inclusão de recolhimento efetuado em 10/08/95, no valor de R\$398,81; além de erro de soma no item 12.1, cujo total de R\$26.957,26 deverá ser lido como R\$16.957,26.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)
Fenelon Moscoso de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida (Relator), Walker Araújo, Vinicius Guimarães (Suplente), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Versa o presente sobre **Auto de Infração**, lavrado em 18/10/1999 (fls¹.3/12) e cientificado pessoalmente em 29/10/1999 (fl. 14), para exigência de COFINS cumulativa e acréscimos legais, no período de JAN a DEZ/1995, com base na Lei Complementar nº 70/91, no valor original de R\$53.182,42, por **FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS**, conforme TERMO DE ENCERRAMENTO (fls. 13/14), no qual restou consignado, *in verbis*:

*"Em decorrência de diligência realizada na Construtora Norte Brasil Ltda. relativa ao **Processo 10469.208749/96-10** da Procuradoria da Fazenda Nacional, constatamos **falta de recolhimento da COFINS, conforme Tabelas 1, 2, 3, que passam a fazer integrante do Auto de Infração.***

*O contribuinte apresentou uma **declaração retificadora**, constante do processo acima mencionado que demonstrava **R\$41.806,63 da COFINS relativa ao ano de 1995**. O contribuinte pagou R\$27.818,41, restando a pagar R\$13.988,22 (41.806,63-27.818,41).*

*No decorrer da diligência realizada verificamos através dos **Balancetes Mensais, Tabela 3, que o total da COFINS a recolher do ano de 1995, totalizava R\$79.133,39 ao invés dos R\$41.806,63 apresentados na DIRF retificadora**. Como o contribuinte já houvera pago R\$ 27.818,41, restava a pagar R\$51.314,98. Porém o valor final do processo que se encontra na Procuradoria da Fazenda Nacional é R\$41.806,63, a diferença final a recolher é R\$37.326,76. (79.133,39-41.806,63), Tabelas 2 e 3.*

Os valores recolhidos a maior em alguns meses no ano de 1995 foram compensados no meses de março e maio de 1995, conforme Demonstrativo de Imputação de Pagamentos.

*Referido demonstrativo faz parte do Auto de Infração. Somente os **valores pagos a maior nos mês de janeiro e fevereiro de 1995 não puderam ser compensados**, porque o sistema de emissão de Auto de Infração não permite a compensação de valores pagos janeiro ou fevereiro com o débito de meses posteriores.*

*Os valores da COFINS cobrados no Auto de Infração divergem um pouco dos valores demonstrados na Tabela 1 tendo em vista o seguinte: 1º.) Os **valores de janeiro e fevereiro de 1995 não puderam ser compensados**; 2º.) Os **valores pagos para complementar a falta de recolhimento de um determinado mês, o cálculo da imputação considera parte do recolhimento como sendo multa e juros**; o valor final da COFINS tornou-se um pouco maior do o demonstrado na Tabela 1."*

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

A empresa apresenta a **Impugnação** em 19/11/1999 (fls. 26/38), requerendo, diante dos equívocos no levantamento das bases de cálculo da COFINS do ano de 1995, **sejam** refeitos os cálculos do presente processo, face ao que consta da petição nos **itens 1. dos fatos, 2. dos equívocos do lançamento fiscal: receitas de obras p/ empreitadas, 3. dos equívocos da diligência fiscal: as receitas de aluguéis, 4. dos equívocos da diligência fiscal: não compensação de vrs. recolhidos, 5. da falta de compensação dos recolhimentos de JAN e FEV/95, e 6. da correlação entre o auto de infração e o proc.nr.10469.208749/96-10; sejam** analisados, de forma conjunta, o presente auto de infração e o processo nº 10469208749/96-10, considerando os inúmeros equívocos existentes em ambos os processos e tendo em vista tratarem do mesmo assunto, qual seja, a COFINS de janeiro a dezembro/1995; **seja** caracterizado o cerceamento do direito de defesa, pela não ciência dos termos da diligência fiscal da qual resultaram cobranças adicionais da COFINS, de forma incorretas.

A **decisão de primeira instância**, proferida em 07/02/2003 (fls. 205/214) foi pela procedência parcial do lançamento, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

***Assunto:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

***Período de apuração:** 01/03/1995 a 31/03/1995, 01/05/1995 a 30/06/1995, 01/08/1995 a 31/10/1995, 01/12/1995 a 31/12/1995*

***Ementa:** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.*

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

A Contribuição para o Financiamento Seguridade Social incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta vendas de mercadorias, de mercadorias, serviços e de serviços de qualquer natureza deduzidas as exclusões previstas em lei.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDÊNCIA PARTE.

É procedente em parte o lançamento de crédito tributário, lavrado em Auto de infração, quando fica comprovado que parte do mesmo já fora recolhido, objeto de confissão no REFIS e referente a processo que já exige COFINS do mesmo período lançado.

Lançamento Procedente em Parte

Após ciência ao acórdão de primeira instância (AR à fl. 219), em 24/02/2003, irresignada, a contribuinte apresentou o **recurso voluntário** de fls. 222/239, em 19/03/2003, em petição dividida nos seguintes itens **1. preliminares de nulidade da decisão de 1ª instância; 2. inclusão indevida de receitas de aluguéis na base tributável da cofins; 3. dos equívocos da decisão: falta de dedução dos valores pagos na PFN.**

Em Sessão de 15/03/2005, via **Resolução nº 203-00.603, - 2ºCC/3ªCAM**, determinou-se a conversão do julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do Conselheiro Relator original, os quais passo a transcrever e grifar:

*"Pelo principio da verdade material, o julgador tem o direito e dever de carrear para o processo todos os dados e informações que contribuam para a solução da lide. No caso dos autos, imprescindível se faz, para o alcance de seu fim preestabelecido, a obtenção de **respostas conclusivas** sobre a ocorrência de possível anterior recolhimento de quantias, que estariam sendo no exercício de 1995, exigidas novamente com multa de ofício. Neste particular, não haveria como solicitar da contribuinte, a restituição de importância paga anteriormente, eis que apenado ficaria com a multa de ofício, bem como, possível decadência.*

*Portanto, pelas razões expostas, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência à repartição de origem, a fim de que a mesma, **conclusivamente** apure e informe a este Colegiado:*

I - se, realmente a empresa já ofereceu antecipadamente à tributação, tal como alegado pela contribuinte em suas defesas (planilha apresentada), as receitas de obras por empreitadas para a base de cálculo da COFINS, nos meses de março, maio e agosto de 1995:

II - se, a receita oriunda de locação, é decorrente de imóveis próprios ou de terceiros;

III - se, realmente ocorreu falta de dedução dos valores pagos na PFN, totalizando R\$6.955,73.

Logo após a conclusão do relatório da diligência, em havendo créditos em favor da recorrente, pertinentes aos valores lançados, deverá ser elaborado o demonstrativo de imputação, com observância As normas de regência, dando-se ciência A contribuinte, para que se assim o quiser, manifeste-se no prazo de 15 dias, sobre as conclusões finais do feito fiscal. Em seguida providenciar o retorno dos autos a esta Câmara."

Em atendimento, o RELATÓRIO DE ENCERRAMENTO DE DILIGENCIA FISCAL (fls. 352/354), abaixo transcrito e sublinhado:

*No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal (Diligência) acima referido, emitido para atender a diligência solicitada pelo Conselho de Contribuintes em relação ao Processo nº. 16707-010075/99-95 (fls.218/224), estivemos no endereço supra e pudemos **EXECUTAR** e **CONSTATAR** o seguinte:*

a) Em 11/02/2008, foi emitido o MPF-D em referência, em meu nome, para emitir informação em Processo Administrativo Fiscal e, posteriormente, foram-me repassados outros processos do mesmo contribuinte, também para informação fiscal, após diligências. Esta informação refere-se, somente, ao Processo Administrativo Fiscal no.16707-010075/98-95, sobre lançamento relativo a Cofins, de 18/10/1999;

b) As informações solicitadas pelo Segundo Conselho de Contribuintes (fls.224) são as seguintes: "I) Se, realmente, a empresa já ofereceu antecipadamente à tributação, tal como alegado pelo contribuinte em suas defesas (planilha apresentada), as receitas de obras por empreitadas para a base de calculo da Cofins nos meses de março, maio e agosto de 1995; II) Se a receita oriunda de locação é decorrente de imóveis próprios ou de terceiros; III) se, realmente, ocorreu falta de dedução dos valores pagos na PFN, totalizando R\$ 6.955,73"; em seguida, "em havendo créditos em favor

da recorrente, pertinentes aos valores lançados, deverá ser elaborado o demonstrativo de imputação, com observância das normas de regência, dando-se ciência a contribuinte, para que, se assim o quiser, manifeste-se no prazo de 15(quinze) dias, sobre as conclusões finais do feito fiscal. EM seguida, providenciar o retorno dos autos a esta câmara."

c) Em 04/03/2008, foi emitido o Termo de Início de Diligência (fls.208) e, paralelamente, efetuadas consultas no Sistema Sinal da SRFB, inclusive dos recolhimentos feitos em 1997 (fls.258/297).

d) Foram, ainda, coletadas as receitas da empresa relativas ao AC 1994, a partir dos seus livros contábeis, diretamente na empresa, conforme planilha de fls.242/251;

e) Em 17/03/2008, a empresa apresentou sua resposta ao Termo de Início de Diligência (fls.209/241), informando, ordenadamente, sobre as situações abaixo elencadas:

f) No item I, procedeu a discriminação dos valores contabilizados na conta 415.01.001 - Outras receitas operacionais/Receitas de aluguéis, no ano de 1995;

g) No item II, elaborou e discorreu sobre Demonstrativo das bases de cálculo da Cofins no ano de 1994;

h) No item III, laborou sobre o tema Equívocos do lançamento, dividindo-o em III.A (da Cobrança Indevida de Multa de 30%), III.B (Cálculo equivocado do crédito relativo ao recolhimento efetuado em 18/05/1995, no montante de R\$ 16.957,26), III.C (Cálculo equivocado do crédito relativo ao recolhimento efetuado em 09/03/95, no montante de R\$ 4.207,77) e III.D (Falta de inclusão de recolhimento efetuado em 10/08/95, no valor de R\$ 398,81).

i) Relativamente ao Item III acima (letra "h"), nada a informar, posto que sobre matéria não solicitada no âmbito da diligência;

j) No que se refere ao item I (letra "f" acima), as informações prestadas pelo contribuinte em sua pega de resposta ao Termo Inicial de Diligência (fls.209/211), juntamente com o Demonstrativo das Receitas de Aluguéis (fls. 218.), acredito sejam suficientes para o esclarecimento pontual solicitado, tratando-se, segundo a mesma, de locação de imóveis e equipamentos próprios;

k) No que tange ao item II (letra "g" acima), cabem maiores considerações, posto que discordantes de teses por ele defendidas no decorrer do processo e não acordes com os valores apurados em sua contabilidade.

Senão vejamos:

K.I - Em sua pega inicial de defesa, no item 2, mormente nos subitens 2.3 e 2.9 (fls.30 e 32), o contribuinte defende a tese de exclusão de tributação dos valores relativos aos saldos de 1994 das contas 23101076, 23101079 e 23101081, totalizando R\$ 1.741.381,15, porquanto já tributadas,

equivocadamente, segundo o mesmo, nos meses de 1994, quando teriam ocorrido os fatos geradores e quando foram recebidas as respectivas faturas;

K.2 - *As obras, nos livros contábeis, encontram-se registradas como Obra Montreal/Petrobrás (Riacho Forquilha-076), Ponte Viaduto João Pessoa (079) e Senado Brasília (081), com seus valores parciais recebidos consignados no saldo das contas em 1994;*

K.3 - *Ocorre que, tanto na planilha apresentada em seu Recurso ao Conselho de Contribuintes, com o título de Demonstrativo das receitas mensais e da cofins devida - ano de 1994 (fls. 149), quanto na mesma planilha apresentada em sua resposta ao Termo de Início de Diligência (fls.219), com o título de Demonstrativo das bases de cálculo e da Cofins devida - Jan/1994 a dez/1994, tais receitas não constam, como deveria acontecer, caso prosperasse sua tese de recolhimento antecipado;*

K.4 - *Ademais, em se confrontando as planilhas de receitas constantes dos livros contábeis da empresa (fls.242/251) com os documentos apresentados pelo contribuinte como Demonstrativos da base de cálculo da Cofins (fls. 149 e fls.219), facilmente ficará perceptível a tributação da Cofins ao término das obras 75, 70 e 73, em detrimento de sua tese inicial;*

K.5 - *Em decorrência, diante dos dados de receitas de 1994 coletados na empresa e de teses conflitantes, foram elaboradas 4(quatro) planilhas diferentes contendo duas diferentes situações defendidas pelo contribuinte (recolhimento antecipado e recolhimento a maior em UFIR) e pela SRF(Recolhimento ao final das obras e receitas de aluguéis tributáveis), com vistas a proporcionar melhor entendimento sobre a tese de pagamento a maior elaborada pelo contribuinte, por haver recolhido em Ufir os tributos devidos (fls.86, 151), com créditos pendentes de resolução a seu favor;*

K.6 - *De se observar, por último, nas planilhas ora elaboradas (fls.252/254), que não há uma base de cálculo que se coadune com os valores efetivamente recolhidos (fls.258/275);*

L. *Quanto à derradeira solicitação do conselho (falta de dedução dos valores pagos na PFN, em 1997), há que se informar que, no auto de infração, existem compensações dos valores efetivamente recolhidos naquele ano, junto A PFN, através de parcelamento de Cofins. Assim o demonstra, principalmente, a tabela 1 (fls. 15), onde há uma coluna específica para subtração de diferenças detectadas no Processo 208749, exatamente o processo citado pelo contribuinte para ser analisado em conjunto com este (fls.36/37). Foram obtidas informações resumidas sobre a inscrição objeto do Processo 10469.208749/96-10 (Lis 255/257), ficando claro que os valores compensados na tabela 1 (fls. 15) foram os mesmos objeto da inscrição em dívida ativa, só que, equivocadamente, aqueles transformados em UFIR (9.704,57; 398,81; 3.676,05 e 226,86) e, por conseguinte, em valores maiores do que os devidos (6.852,40; 301,66; 2.780,57 e 180,40). O resumo da inscrição informa, também, os pagamentos efetuados, esclarecendo que se tratam dos mesmos valores pleiteados pelo contribuinte (fls.35, 77 e 213), cujos DARFs encontram-se consultados às fls 287/291 e 294/297.*

M. Em não havendo mudanças nas compensações efetuadas, não há que se falar em imputação de novos créditos ao contribuinte, SMJ.

Estas as informações fiscais acerca das diligências solicitadas.

Em Sessão de 04/02/2011, via **Resolução nº 3401-000.237, - 4ªCAM/1ªTO**, determinou-se nova conversão do julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do Conselheiro Relator anterior, os quais passo a transcrever e grifar:

*Apontamentos levantados pela contribuinte não foram analisados pelo auditor diligenciante, sob a alegação de que não constava no termo de diligência, porém **pelo princípio da verdade material o julgador tem o direito e o dever de carrear para o processo todos os dados e informações que contribuam para a solução da lide, e neste caso existe a necessidade de respostas conclusivas sobre as inexatidões e equívocos levantados pela contribuinte.***

Portanto, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência, para apurar o seguinte:

I – possível cálculo equivocado do crédito relativo ao recolhimento efetuado em 18.5.95, no montante de R\$ 16.957,26;

II – possível cálculo equivocado do crédito relativo ao recolhimento efetuado em 9.3.95 no valor de R\$ 4.207,77;

III – Possível falta de inclusão de recolhimento efetuado em 10.8.95, no valor de R\$ 398,81.

Em atendimento, o TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL (fls. 465/466).

Em Sessão de 26/02/2014, via **Resolução nº 3401-000.800, - 4ªCAM/1ªTO**, determinou-se mais uma conversão do presente julgamento em diligência para que fosse a contribuinte devidamente intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência.

Em resposta às conclusões da Diligência Fiscal, manifestou-se o contribuinte (fls. 493/500), concordando parcialmente a respeito: **I - DAS INEXATIDÕES MATERIAIS E EQUÍVOCOS, APRECIADOS PELO AUDITOR**; aduzindo diversos outros argumentos acerca: **II - DAS INEXATIDÕES MATERIAIS E EQUÍVOCOS, NÃO APRECIADOS, NEM PELO AUDITOR, NEM PELA DRJ, NEM PELO CARF. EXISTÊNCIA DE CRÉDITOS À COMPENSAR**; e reiterando discordância: **III - DAS BASES DE CÁLCULO DA COFINS. EXCLUSÃO DE "RECEITAS NÃO OPERACIONAIS - RECEITAS DE ALUGUÉIS"**.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida - Relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de Auto de Infração, lavrado para a constituição de crédito tributário, por *falta de recolhimento da COFINS* cumulativa, relativa ao período de 01 a 12/1995, com fundamento na LC nº 70/91.

Preliminar

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre enfrentar as preliminares suscitadas pela Recorrente.

Preliminares de nulidade da decisão de 1ª instância

A Recorrente argúi nulidade da decisão de primeira instância, por ofensa ao inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal, e ao art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 - PAF; e por não ter sido realizada a diligência requerida.

Alega-se que o pedido de diligência não foi atendido, afirmando silêncio da autoridade julgadora quanto à omissão da autoridade diligenciante, no tocante ao pronunciamento, de forma clara, sobre os lançamentos contábeis a que se refere a autuada. Com essa omissão, teria ficado caracterizado o prejuízo para a Recorrente, sendo cobrados, em duplicidade, valores da COFINS, conforme explicitado no pedido de diligência, não realizada, restando contrariado o disposto no artigo 28, do Decreto nº 70.235/72, que determina que da decisão "constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia". Assim, requer seja anulada a decisão da DRJ-Recife ou decidido o mérito à seu favor, nos termos do artigo 59, do mesmo Decreto nº 70.235/72.

Não é preciso muito esforço para perceber que não estamos diante de uma causa preliminar de nulidade, transbordando a discussão para o âmbito das provas que embasaram o auto de infração e a decisão recorrida, questões à serem oportunamente analisadas junto com o próprio mérito da tributação.

Inicialmente, importante deixar claro que não houve negativa ao pedido de diligência formulado e que sua alegada não realização à contento não se confunde com a exigência do indeferimento fundamentado a que se refere o artigo 28, do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, entendo não ter existido omissão da autoridade diligenciante ou do colegiado recorrido na análise dos lançamentos contábeis que comprovariam as ocorrências alegadas, tendo o julgador administrativo *a quo* desincumbido-se do seu ônus de indicar a fundamentação adequada ao deslinde da controvérsia, observadas as peculiaridades do caso concreto, estando a apreciação das provas ao teor do livre convencimento motivado, do art. 29, do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso de decisões administrativas fiscais federais, só há nulidade se for proferida por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59, II), não importando em nulidade, as irregularidades, incorreções e omissões sanáveis (art. 60), inclusive, quando possível, aplicando-se o §3º, do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, decidindo o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade.

Em equilíbrio com o princípio *pas de nullité sans grief* - não há nulidade sem prejuízo - , a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige a comprovação do efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo, o que não ocorreu no presente caso, onde nenhum dos pressupostos acima encontra-se presente, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa, tendo em vista que a decisão recorrida motivou de forma concreta a razão do não provimento à impugnação, não ficando caracterizado qualquer prejuízo ao exercício do seu direito de defesa, em relação aos fatos que lhe foram imputados pela acusação fiscal, sobre os quais demonstra pleno conhecimento e apresenta defesa robusta, arguindo nulidades nas questões preliminares, além de questionar detalhadamente o mérito, cujas respectivas provas documentais trazidas aos autos, originalmente pela autuada ou por meio de diligência fiscal, serão analisadas junto com o próprio mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade.

Mérito

Quanto ao mérito, três pontos principais, com alegações sobre a cobrança, em duplicidade, de valores da COFINS, já tributados, no ano de 1994; além de valores já pagos na PFN, relativos a parcelamento de débitos, no ano de 1995; e sobre a inclusão indevida de receitas de aluguéis na base tributável da COFINS.

Falta de dedução dos valores pagos na PFN e de valores já tributados

A Recorrente requer, nesse ponto do mérito, seja dado provimento ao presente recurso voluntário, para que sejam os 6 (seis) DARFs de pagamentos, entregues à fiscalização, correspondentes à parcelamento de débitos na PFN, totalizando R\$ 6.955,73, computados nas deduções da COFINS, alegando que o primeiro diligenciante silenciou a respeito desses créditos e a DRJ-Recife também nada falou a respeito, aduzindo às razões preliminares de nulidade, se encontrar impossibilitada de exercer seu direito de ampla defesa, considerando não ter sido elaborado QUADRO ANALÍTICO dos créditos utilizados.

Sobre essa questão dos valores pagos na PFN, demanda específica, via **Resolução nº 203-00.603, - 2ºCC/3ªCAM**, de 15/03/2005, que determinou nova conversão do presente julgamento em diligência, questionando: *III - se, realmente ocorreu falta de dedução dos valores pagos na PFN, totalizando R\$6.955,73.*

Em resposta, via RELATÓRIO DE ENCERRAMENTO DE DILIGENCIA FISCAL (fls. 352/354), *verbis*:

"L. Quanto à derradeira solicitação do conselho (falta de dedução dos valores pagos na PFN, em 1997), há que se informar que, no auto de infração, existem compensações dos valores efetivamente recolhidos naquele ano, junto A PFN, através de parcelamento de Cofins. Assim o demonstra, principalmente, a tabela 1 (fls. 15), onde há uma coluna específica para subtração de diferenças detectadas no Processo 208749, exatamente o processo citado pelo contribuinte para ser analisado em conjunto com este (fls.36/37). Foram obtidas informações resumidas sobre a inscrição objeto do Processo 10469.208749/96-10 (fls. 255/257), ficando claro que os valores compensados na tabela 1 (fls. 15) foram os mesmos objeto da inscrição em dívida ativa, só que, equivocadamente, aqueles transformados em UFIR (9.704,57; 398,81; 3.676,05 e 226,86) e, por conseguinte, em valores maiores do que os devidos (6.852,40; 301,66; 2.780,57 e 180,40). O resumo da inscrição informa, também, os pagamentos efetuados, esclarecendo que se tratam dos mesmos valores pleiteados pelo contribuinte (fls.35, 77 e 213), cujos DARFs encontram-se consultados às fls 287/291 e 294/297.

M. Em não havendo mudanças nas compensações efetuadas, não há que se falar em imputação de novos créditos ao contribuinte, SMJ."

Na manifestação sobre a supracitada diligência fiscal (fls. 356/397), não houve protesto da autuada quanto às conclusões alcançadas sobre os valores pagos na PFN, no ano de 1997, via Processo nº 10469.208749/96-10, limitando-se a Recorrente em tecer comentários anuindo sobre: "...documento da PFN, acostado à fl. 255, que comprova terem sido deduzidos os valores pleiteados..." (fl. 359).

Portanto, nesse ponto, acato as conclusões da diligência fiscal, no sentido de não haver mudanças nas compensações efetuadas, não havendo que se falar em imputação de novos créditos ao contribuinte, provenientes de valores pagos na PFN, no ano de 1997, via Processo nº 10469.208749/96-10.

Sobre a questão dos valores já tributados, outra demanda específica, via **Resolução nº 203-00.603, - 2ºCC/3ªCAM**, de 15/03/2005, questionando: *I - se, realmente a empresa já ofereceu antecipadamente à tributação, tal como alegado pela contribuinte em suas defesas (planilha apresentada), as receitas de obras por empreitadas para a base de cálculo da COFINS, nos meses de março, maio e agosto de 1995.*

Em resposta, via RELATÓRIO DE ENCERRAMENTO DE DILIGENCIA FISCAL (fls. 352/354), *verbis*:

"k) No que tange ao item II (letra "g" acima), cabem maiores considerações, posto que discordantes de teses por ele defendidas no decorrer do processo e não acordes com os valores apurados em sua contabilidade.

Senão vejamos:

K.1 - *Em sua pega inicial de defesa, no item 2, mormente nos subitens 2.3 e 2.9 (fls.30 e 32), o contribuinte defende a tese de exclusão de tributação dos valores relativos aos saldos de 1994 das contas 23101076, 23101079 e 23101081, totalizando R\$ 1.741.381,15, porquanto já tributadas, equivocadamente, segundo o mesmo, nos meses de 1994, quando teriam ocorrido os fatos geradores e quando foram recebidas as respectivas faturas;*

K.2 - *As obras, nos livros contábeis, encontram-se registradas como Obra Montreal/Petrobrás (Riacho Forquilha-076), Ponte Viaduto João Pessoa (079) e Senado Brasília (081), com seus valores parciais recebidos consignados no saldo das contas em 1994;*

K.3 - *Ocorre que, tanto na planilha apresentada em seu Recurso ao Conselho de Contribuintes, com o título de Demonstrativo das receitas mensais e da cofins devida - ano de 1994 (fls. 149), quanto na mesma planilha apresentada em sua resposta ao Termo de Início de Diligência (fls.219), com o título de Demonstrativo das bases de cálculo e da Cofins devida - Jan/1994 a dez/1994, tais receitas não constam, como deveria acontecer, caso prosperasse sua tese de recolhimento antecipado;*

K.4 - *Ademais, em se confrontando as planilhas de receitas constantes dos livros contábeis da empresa (fls.242/251) com os documentos apresentados pelo contribuinte como Demonstrativos da base de cálculo da Cofins (fls. 149 e fls.219), facilmente ficará perceptível a tributação da Cofins ao termino das obras 75, 70 e 73, em detrimento de sua tese inicial;*

K.5 - *Em decorrência, diante dos dados de receitas de 1994 coletados na empresa e de teses conflitantes, foram elaboradas 4(quatro) planilhas diferentes contendo duas diferentes situações defendidas pelo contribuinte (recolhimento antecipado e recolhimento a maior em UFIR) e pela SRF(Recolhimento ao final das obras e receitas de aluguéis tributáveis), com vistas a proporcionar melhor entendimento sobre a tese de pagamento a maior elaborada pelo contribuinte, por haver recolhido em Ufir os tributos devidos (fls.86, 151), com créditos pendentes de resolução a seu favor;*

K.6 - *De se observar, por último, nas planilhas ora elaboradas (fls.252/254), que não há uma base de cálculo que se coadune com os valores efetivamente recolhidos (fls.258/275);*

Na sua **manifestação sobre diligência fiscal (fls. 356/397)**, a Recorrente apresentou comentários sobre cada um dos subitens acima transcritos, refutando-os.

Quanto ao **subitem K.3**, contra a afirmação de que as receitas alegadas já tributadas em 1994, não constam das planilhas demonstrativos apresentadas pela contribuinte, como deveria acontecer, caso prosperasse sua tese de recolhimento antecipado, afirma a Recorrente que essas planilhas contêm as bases de cálculo, corretamente apuradas [em obediência à decisão da DRJ-Recife, de nº 1163, proferida no PROC. Nº 10469.003685/97-90, que determinou a tributação das obras de curto prazo, somente na sua conclusão, e não no recebimento das faturas (Ver fl. 213, item 10)] e não as bases da época em função das quais a empresa promoveu os recolhimentos.

Quanto ao **subitem K.4**, contra a afirmação de, a partir da confrontação de livros e demonstrativos das bases de cálculo, ser perceptível a tributação da Cofins ao término das obras, no ano de 1995, contrariando a tese de tributação antecipada em 1994, afirma a Recorrente que a empresa pagou a Cofins, segundo o regime de caixa, existindo uma diferença entre a contabilização das obras e o pagamento da Cofins, novamente justificando que as planilhas por ela apresentadas contêm as bases de cálculo corretamente apuradas, e não as bases da época em função das quais a empresa promoveu os recolhimentos.

Quanto ao **subitens K.5 e K.6**, contra a afirmação que não há uma base de cálculo que se coadune com os valores efetivamente recolhidos, afirma a Recorrente que jamais poderiam se coadunar os valores das três **planilhas de nºs II, III e IV (fls. 306/308)**, elaboradas pelo Auditor Fiscal, com os valores recolhidos, da maneira como pretendeu o nobre Auditor, porquanto seus componentes não refletem os fatos, quando ocorridos, passando à analisar seus conteúdos, limitando-se à alegar equívocos dos dados das planilhas/mapas e sua imprestabilidade, concluindo (fl. 376), *in verbis*: "*Dessarte, a empresa deixa de oferecer qualquer comentário sobre o conteúdo dos MAPAS nº II, III e IV, bem como sobre as conclusões do Auditor.*"

No que se refere à possibilidade de decidir o mérito, da exclusão da base autuada das receitas alegadas já tributadas em 1994, a favor do sujeito passivo, entendo, no mesmo sentido da decisão recorrida, pela ausência de provas de que tais valores já tenham sido tributados, entendendo necessária uma consolidação dos valores autuados com os valores alegados indevidos, demonstrando e provando (documentação contábil e fiscal) que estariam inclusos em base de cálculo de outro período e na base de cálculo do auto de infração, não tendo a Recorrente trazido nenhuma prova adicional nesse sentido.

Notar que não se trata de inversão do ônus da prova. Ao alegar fatos que impediriam o direito do autor da acusação fiscal, a ora Recorrente, atraiu para si, o ônus da prova em relação a tais fatos, a respeito do valor alegado está indevidamente incluso na base de cálculo do auto de infração, submetendo-se à regra original de distribuição do ônus probatório, nos termos do inciso II, do artigo 373, da Lei nº 13.105/15 (CPC/15)².

Nesse ponto, também, acato as conclusões da diligência fiscal, no sentido de não haver mudanças nas compensações efetuadas, não havendo que se falar em imputação de novos créditos ao contribuinte ou exclusão da base autuada, no ano de 1995, das receitas alegadas já tributadas no ano de 1994.

Ainda, sobre a questão dos valores já tributados, nova demanda específica, via **Resolução nº 3401-000.237, - 4ªCAM/1ªTO**, de 04/02/2011, que determinou nova conversão do presente julgamento em diligência questionando sobre: *I – possível cálculo equivocado do crédito relativo ao recolhimento efetuado em 18.5.95, no montante de R\$ 16.957,26; II – possível cálculo equivocado do crédito relativo ao recolhimento efetuado em 9.3.95 no valor de R\$ 4.207,77; III – Possível falta de inclusão de recolhimento efetuado em 10.8.95, no valor de R\$ 398,81.*

² Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

Em resposta, via TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL (fls. 465/466), *verbis*:

"h) Com relação ao item II da diligência solicitada (possível cálculo equivocado do crédito relativo ao recolhimento em 09/03/95 no valor de 4.207,77), o contribuinte reclama na planilha do mês de fevereiro/95, da não compensação de juros de 1%, o que, de fato, não ocorreu, em virtude de não constar do DARF original qualquer pagamento de juros; Conforme exposto pelo próprio contribuinte, o valor total pago em 09/03/95 (4.207,77) foi compensado, parcialmente, em fevereiro/95 (1.240,91) e no mês de março/95 (2.966,87), totalizando o valor do crédito originário;(cópia do DARF em anexo). Não assistiria, pois, razão ao contribuinte, SMJ;

i) Com relação ao item I da diligência solicitada (possível cálculo equivocado do crédito relativo ao recolhimento efetuado em 18/05/95, no montante de 16.957,26), o DARF original anexo, realmente, contempla Cofins de 13.675,21, multa moratória de 2.735,04 e juros de 547,01, da forma expressa no item 13.b da resposta do contribuinte. O item 12.1 da decisão registra compensação parcial desse crédito no valor de 2.799,52. As fls. 17, consta uma compensação de R\$ 10.848,12 em janeiro, restando um saldo a compensar, portanto, de 2.116,33, não compensado em 1995 nem na Decisão da DRJ-Recife, conforme demonstra a defendente; Contribuinte tem razão nesse quesito, SMJ;

j) Com relação ao item III da diligência solicitada (possível falta de inclusão de recolhimento efetuado em 10/08/95, no valor de R\$ 398,81); houve, efetivamente, o recolhimento, conforme DARF anexo. Este valor pago não consta como compensado na decisão de 1ª Instância, tendo razão, a princípio, o contribuinte.

k) De se informar, por oportuno, erro de soma no item 12.1, cujo total de 26.957,26 deverá ser lido como 16.957,26."

Na **manifestação sobre a supracitada diligência fiscal (fls. 493/500)**, a Recorrente, além de arrazoar sobre os três itens diligenciados, alegando atualização monetária como justificativa ao único valor não reconhecido (R\$ 29,66), aduziu questões outras que não às objeto da **Resolução nº 3401-000.237, - 4ªCAM/1ªTO**, de 04/02/2011, não compactuando o presente Relator com o fundamento desse ato processual (fl. 479) no sentido de que: *"...pelo princípio da verdade material o julgador tem o direito e o dever de carrear para o processo todos os dados e informações que contribuam para a solução da lide..."*, encontrando o julgador administrativo limites nas normas que regem o processo administrativo fiscal federal (Decreto nº 70.235/72, art. 16 e 17), operando-se à preclusão quanto às questões e argumentos não levantados desde a impugnação, ainda que denominadas pela Recorrente de simples incorreções corrigíveis a qualquer tempo, apontando, na verdade, demandando nova diligência (5ª), por supostas outras *inexatidões matérias e equívocos não apreciados, nem pelo Auditor, nem pela DRJ, nem pelo CARF*, não conhecendo-se, portanto, da matéria sobre a existência de outros créditos à compensar, além dos já exaustivamente avaliados pelo julgado de primeira instância e por meio de quatro diligências fiscais (uma demandada pela DRJ e três pelo CC/CARF, sendo uma para ciência/manifestação) e respectivas manifestações da autuada.

Nesse ponto, também, acato as conclusões da diligência fiscal, reconhecendo saldo a compensar de R\$2.116,33, não compensado em 1995; falta de inclusão de recolhimento efetuado em 10/08/95, no valor de R\$ 398,81; [à ser deduzido do montante apurado em 05/1995 e 08/1995, respectivamente, conforme requerimento da manifestante (fl. 493)]; além de erro de soma no item 12.1, cujo total de 26.957,26 deverá ser lido como 16.957,26.

Inclusão indevida de receitas de aluguéis na base tributável da COFINS

Sobre essa última questão de receitas de aluguéis, também houve demanda específica, via **Resolução nº 203-00.603, - 2ºCC/3ªCAM**, de 15/03/2005, questionando sobre: *II - se, a receita oriunda de locação, é decorrente de imóveis próprios ou de terceiros.*

Em resposta, via TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL (fls. 465/466), *verbis*:

"j) No que se refere ao item I (letra "f" acima), as informações prestadas pelo contribuinte em sua peça de resposta ao Termo Inicial de Diligência (fls.209/211), juntamente com o Demonstrativo das Receitas de Aluguéis (fls. 218.), acredito sejam suficientes para o esclarecimento pontual solicitado, tratando-se, segundo a mesma, de locação de imóveis e equipamentos próprios;"

Nesse ponto, superada a questão fática de tratar-se, segundo a própria Recorrente, de locação de imóveis e equipamentos próprios, passa-se à questão de direito, no que refere-se à possibilidade de tributação destas receitas.

Entendo que, ao se considerar as atividades-fim da Recorrente, as receitas de locação de imóveis e equipamentos próprios, são absolutamente relacionadas com seu objeto social, razão pela qual não merece qualquer reparo à decisão de primeiro grau, no que tange a essa parte do lançamento.

Notar que as supracitadas receitas decorrem da atividade empresarial da Recorrente, entre elas (fls. 45/47): “a) Indústria da construção civil em geral; b) Serviços de saneamento em geral; c) Serviços de instalações elétricas em geral; **d) Transações imobiliárias em geral, compra e venda de imóveis construídos ou em construção, construção e vendas de unidades habitacionais, incorporação de edificações ou conjunto de edificações inclusive em condomínios e loteamentos de terrenos;** e) Prestação de serviços de transporte de cargas em geral; **f) Exploração das atividades de hotelaria, tais como: hospedagens, em prédios próprios ou de terceiros, fornecimento de refeições e bebidas em geral para hóspedes e/ou terceiros;**”, portanto, claro está que são compatíveis com o conceito de faturamento previsto desde as legislações anteriores, à edição do inconstitucional art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, que instituíram a base de cálculo do PIS e da COFINS como : *"o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza"- Art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, em sua redação original c/c as LC 07/70 e LC 70/91.*

Assim, qualificando-se a percepção de receitas de locação de imóveis e equipamentos próprios, relacionados ao objeto social da pessoa jurídica, como receitas típicas das suas atividades empresárias, o tratamento tributário adequado impõe sua sujeição às contribuições sociais, negando-se provimento ao recurso voluntário, nesse particular.

Por tudo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, acatando as conclusões da diligência fiscal, reconhecendo saldo a compensar de R\$2.116,33, não compensado em 1995; falta de inclusão de recolhimento efetuado em 10/08/95, no valor de R\$398,81; além de erro de soma no item 12.1, cujo total de R\$26.957,26 deverá ser lido como R\$16.957,26.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator