



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.000646/2004-57  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.394 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2020  
**Recorrente** CONSTRUTORA VARCA SCATENA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/10/2000, 01/02/2001 a 28/02/2001, 01/04/2001 a 31/12/2001, 01/03/2002 a 30/04/2002, 01/06/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 31/12/2002

PIS. RECEITAS. OBRAS PÚBLICAS. DIFERIMENTO DO PAGAMENTO. OPÇÃO PELO REGIME DE CAIXA.

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.718/98, sendo o caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço, de maneira que a opção pelo regime de caixa, como reconhecido pela decisão de primeira instância, impõe o ajuste dos valores devidos apurados de outra forma.

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. VALORES PERTENCENTES A SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível admitir a exclusão de valores supostamente repassados a sociedades em conta de participação, pela prestação de serviços, quando não há prova clara acerca de tais pagamentos, mormente quando inobservadas as regras de escrituração ditadas pelo art. 254 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, a par de não haver previsão legal para pretendido abatimento.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. SÚMULA Nº 2 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em conformidade com a Súmula nº 2 do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que, adotado o regime de caixa, as bases de cálculo e, conseqüentemente, os valores devidos estejam limitados àqueles consignados na autuação e, quando a nova apuração

pelo regime de caixa apontar um valor inferior ao lançado, este é que deverá prevalecer, em detrimento àquele constante do auto de infração, conforme encartado no demonstrativo de fl. 2.715 dos autos.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 141/145 em virtude da apuração de falta de recolhimento da contribuição ao PIS nos períodos de apuração 10/2000, 02/2001, 04/2001 a 12/2001, 03/2002 a 10/2002 e 12/2002 a 12/2003, exigindo contribuição de R\$ 1.531.343,74, multa de ofício de R\$ 1.148.507,68 e juros de mora de R\$ 224.044,17, perfazendo o total de R\$ 2.903.895,59.

No Termo de Verificação Fiscal de fl.129/130, o AFRFB autuante esclarece que:

1. A contribuinte não recolheu e/ou declarou a menor em DCTF, os valores apurados no Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada, relativos à contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, incidentes sobre o faturamento mensal, assim entendido como a totalidade da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, conforme definido na Lei 9.718/99, na MP 2.158-35, e no Decreto 4.524/2002;
2. Os valores das bases de cálculo da referida contribuição foram informados pela empresa e constam nas planilhas denominadas "Informações Prestadas à SRF" que fazem parte do Questionário de Informações Gerais Prestadas pelo Contribuinte;
3. Cabe esclarecer que, nessas planilhas, as bases de cálculo da contribuição foram informadas da seguinte forma: a) no período de 09/2001 a 12/2001, os valores estão líquidos da exclusão a título de diferimento de receitas de obras públicas, nem tampouco apurou créditos referentes a insumos no período de 12/2002 a 12/2003, em que o PIS está sendo exigido sob a forma não cumulativa (Lei 10.637/02).

O enquadramento legal encontra-se a fls. 143/144.

Cientificada em 24/03/2004, a interessada apresentou em 23/04/2004 a impugnação de fls. 148/173, na qual alegou:

1. Primeiramente, a impugnante esclarece que a intimação da presente autuação é nula, pois foi cientificado sobre a lavratura do Auto de Infração uma pessoa (sr. João Lopes Garcia) que não é representante legal e/ou procuradora da impugnante;
2. Nesse sentido, reza o disposto no artigo 23, I, do Decreto n.º 70.235/72 e os artigos 238 e 247, do Código do Processo Civil;
3. Vale dizer, a pessoa cientificada da lavratura do Auto de Infração não tem poderes outorgados pela impugnante para a prática de tal ato e, por conseguinte, resta inquestionável a flagrante nulidade da intimação feita à impugnante, tendo em vista a inobservância das prescrições legais;

4. Ademais, sem adentrar na legitimidade ou não das pretensões fiscais, o fato é que o lançamento ocorreu de maneira absolutamente equivocada, uma vez que foi apurado débitos de PIS:
  - 4.1. sobre base de cálculo equivocada, pois no período de 01/2002 a 12/2003, foi calculado o PIS sobre o faturamento e não sobre os efetivos recebimentos;
  - 4.2. onde se considerou como base de cálculo para apuração da contribuição os recebimentos não só da impugnante, mas também das SCP's;
  - 4.3. sem considerar a existência de créditos decorrentes da sistemática não cumulativa prevista na Lei n.º 10.637/02, relativos período de 1/2002 a 12/2003 (meses competência); e
  - 4.4. não abateu da exigência apurada na presente autuação os recolhimentos efetuados a maior pela pessoa jurídica;
5. No caso concreto, o AFRF deveria ter deduzido o valor do crédito do PIS, em face da não cumulatividade, ter considerado as exclusões a título de diferimento de Receitas de Obras Públicas, relativas ao período de 01/2002 a 12/2003 (meses-competência), bem como segregado o valor correspondente à base de cálculo das SCP's e da impugnante, ao invés de simplesmente determinar o recolhimento da exação em comento, ignorando tais fatos;
6. Resta claro, pois, que o AFRF desconsiderou que a lavratura de um Auto de Infração deve respeitar requisitos legais que preceituam de forma categórica que este tipo de procedimento foi concebido (única e exclusivamente para buscar a verdade material e não, simplesmente, cobrar tributos de contribuintes;
7. Em outras palavras, a autoridade fiscal tinha a obrigação de recompor efetivamente o que havia de débito, ou seja, deveria ter investigado melhor. Repita-se, a lavratura de um Auto de Infração tem como norte o princípio da verdade material;
8. Além disso, não foi considerado na apuração do PIS a existência de créditos no período em que a referida contribuição estava sendo recolhida sob a forma não cumulativa;
9. No Termo de Verificação Fiscal consta que a impugnante não apurou créditos, porém tal fato não foi verificado pela fiscalização que tem o dever, durante o procedimento fiscalizatório, de promover uma investigação aprofundada antes de efetuar o lançamento do débito;
10. A bem da verdade, o sr. AFRF chegou a inverter o ônus da prova - exigindo que a impugnante apresentasse planilha com a apuração dos créditos, ao passo que é ele próprio quem tem o dever de fundamentar e provar suas pretensões;
11. A inadmissibilidade do Fisco se isentar do ônus da prova, imputando-o ao contribuinte, é evidente, conforme denota diversos juristas;
12. Vale lembrar que à época da fiscalização, ou seja, antes de 24/03/2003 (ciência da lavratura do AI), não havia expirado o prazo para a entrega da DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, que ocorreu, tão somente, em 31/03/2004;
13. A contribuinte não pode ser penalizada por não ter preenchido a DACON antes do prazo exigido pela própria Secretaria da Receita Federal, para simplesmente satisfazer as exigências do sr. AFRF que deveria ter realizado seu trabalho;
14. Entretanto, a fim de demonstrar sua boa-fé, bem como comprovar que é detentora de créditos de PIS, a impugnante faz questão de anexar cópia da DACON, evidenciando os valores que deveriam ter sido considerados no momento da apuração da exigência do PIS;
15. Outro aspecto que se torna de suma importância comprovar é que foi utilizado uma base de cálculo equivocada, uma vez que no período de 01/2002 a 12/2003 foi calculado o PIS sobre o faturamento, e não sobre os efetivos recebimentos;

16. E é exatamente visando a verdade material é que a fiscalização deveria ter apurado a base de cálculo do período sobre os efetivos recebimentos e não sobre o faturamento;
  17. A bem da verdade, o que se percebe é que o Sr. AFRF, novamente, inverte o ônus da prova e, ao invés de apurar a base de cálculo do PIS, solicita ao contribuinte planilha discriminativa de tais valores;
  18. Ora, é dever da fiscalização fundamentar e provar suas pretensões, e não simplesmente transferir o ônus da prova a impugnante, sendo conduta repudiada não só pela doutrina, como também pelo E. Conselho de Contribuintes;
  19. Nesse sentido, a fim de demonstrar sua boa-fé, bem como comprovar que todos os valores relativos as obras públicas foram recebidos, a impugnante faz questão de anexar seu Razão para evidenciar que tais valores deveriam ter sido considerados no momento da apuração da contribuição em comento;
  20. Outro equívoco cometido no lançamento relativamente a base de cálculo foi ter sido considerado para apuração os recebimentos não só da contribuinte mas também das SCP's, não ocorrendo a segregação das receitas auferidas pelo sujeito passivo e pelas SCP's, desvirtuando, por via de consequência, o lançamento tributário;
  21. Tal fato é manifestamente comprovado pela planilha que a impugnante anexa aos autos, a qual demonstra que foram computados valores das SCP's na base de cálculo da impugnante;
  22. Outro aspecto que demonstra a fragilidade do Auto de Infração, no tocante a apuração do quanto devido, se refere ao fato do sr. AFRF não computar os recolhimentos a maior do PIS (créditos), relativamente ao período autuado;
  23. No "Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada", constante no Termo de Verificação Fiscal, o próprio autuante reconhece expressamente que a contribuinte recolheu a maior importâncias devidas a título de PIS e não efetuou a compensação com débitos dos períodos subsequentes;
  24. Por exemplo, no PA 09/2002, a impugnante teve como valor devido o montante de R\$ 21.333,04 (coluna 1). Já na Coluna 2, foi discriminado o valor de R\$ 34.389,11, que representa "Débitos Declarados" (valor recolhido). Ou seja, houve recolhimento a maior de PIS por parte da impugnante, no valor de R\$ 13.056,07;
  25. Entretanto, o crédito de R\$ 13.056,07 não foi considerado pelo sr. AFRF quando da apuração do PIS para o período subsequente (10/2002). Logo, fica amplamente demonstrado que parte da suposta exigência a título de PIS é ocasionada pelo fato do sr. AFRF, apesar de reconhecer, não realizar a compensação dos valores recolhidos a maior em detrimento dos meses em que houve recolhimento a menor;
  26. A obrigatoriedade por parte da fiscalização em recompor as apurações do PIS mediante compensação dos créditos é uma matéria há muito sedimentada na doutrina e na jurisprudência do Conselho de Contribuintes;
  27. Vale salientar que a exigência a título de PIS relativamente ao período de 09/00 a 11/02, nos termos da Lei nº 9.718/98, é totalmente ilegal, fato reconhecido pelas cortes superiores, pois o termo Receita Bruta deve ser considerado, simplesmente, como a totalidade das receitas operacionais percebidas pela pessoa jurídica, de maneira que a incidência da contribuição sobre as demais formas de receita afronta o supramencionado dispositivo legal;
  28. Pede a realização de diligência com vistas a comprovar o alegado, além do cancelamento do presente Auto de Infração e o arquivamento do processo administrativo instaurado.
- Junto com a impugnação, a contribuinte carrou aos autos Contrato Social, cópia dos Livros Fiscais e guias de recolhimento.

Inicialmente, o julgamento da presente impugnação foi convertido em diligência por esta 5ª Turma/DRJ II, a quem compete a presente análise por força do disposto na Portaria RFB n.º 10.706/2007, DOU 26/07/2007, a fim de:

- "1) juntada aos autos de cópia dos contratos de empreitada ou de fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou a sua subsidiária;*
- 2) verificação se houve na escrita contábil e fiscal da contribuinte do diferimento da base de cálculo da contribuição em tela, nos períodos abrangidos pela autuação, com vistas a comprovação da consistência dos valores que pretende excluir;*
- 3) esclarecer se a partir do PA 12/2002, do valor devido indicado nos demonstrativos de apuração do PIS —11136/137, foram descontados os créditos da contribuição, face a não-cumulatividade instituída pela Lei n.º 10.637/2002;*
- 4) averiguar se os créditos declarados nas DACON e nos demonstrativos carreados aos autos na fase litigiosa estão lastreados na escrita contábil/fiscal do contribuinte;*
- 5) Caso haja divergência entre os créditos declarados e os escriturados, elaborar demonstrativo mensal com os créditos a serem utilizados nos PA's 12/2002 a 12/2003."*

Após a Diligência Fiscal, foi efetuado o Relatório de fl.2.912/2.915, onde consta que:

“.....

*A contribuinte apresentou cópias dos contratos que comprovam a execução de serviços para pessoas jurídicas de direito público;*

*Não comprovou através da escrita contábil que efetuou o diferimento, ou seja, não existe conta contábil com o registro do diferimento, sendo efetuado através de controles extra contábil Com base nos demonstrativos elaborados pela contribuinte apuramos a base de cálculo mensal do PIS pelo regime de caixa (fls.2715), intimando-o a contestar no prazo de 30(trinta) dias a base de cálculo apurada, alertando que a falta de manifestação confirmaria os valores apurados conforme teor do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 16/09/2009 (fls.2638/2639).*

*Em resposta a contribuinte alegou incorreções na apuração da base de cálculo do PIS, conforme relato às fls. 2716/2724, que passamos a resumir:*

.....

*2) Que essa alegação (não houve comprovação através da escrita contábil do diferimento das receitas) não corresponde si verdade e demonstra que o AFRF não atendeu a solicitação da DRF/RJ2, ou seja, não comprovou materialmente as alegações que deram origem a autuação fiscal.*

.....

*4) Que nesta nova diligencia a fiscalização insiste em computar como valor da base de cálculo do PIS valores que são de Sociedades em Conta de Participação.*

*5) Que as receitas da impugnante e das SCPs somente poderia ter sido devidamente realizada caso a fiscalização diligenciasse corretamente, ou seja, identificassem quais das faturas emitidas pela impugnante realmente a ela pertencem as suas SCPs.*

*As alegações da contribuinte motivaram o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 21/01/2010, onde demos conhecimento a mesma que a base de cálculo do PIS apurada pela fiscalização na presente diligencia foi efetuada com base no regime de caixa, considerando as datas de recebimentos fornecidas nas planilhas elaboradas pela contribuinte e que constam da própria contabilidade, não havendo razões para as alegações mencionadas na resposta da mesma às fls. 2716/2724.*

*Tendo em vista que a SCP não possui CNPJ e que o sócio ostensivo é o responsável pelo recolhimento dos tributos com a identificação do seu CNPJ, inclusive informar na sua própria DCTF, intimamos a contribuinte, para no prazo de 30(trinta) dias, informar e comprovar com a contabilidade das SCPs, quais das notas fiscais emitidas pertencem as mesmas, juntando as respectivas guias de recolhimento do PIS.*

.....

*A resposta da contribuinte consta apenas da juntada dos documentos que consta as fls. 2792/2852, não respondendo e não comprovando o que havia alegado anteriormente a respeito das SCP's.*

*Os pagamentos efetuados que constam das fls. 2847/2852 foram considerados quando da elaboração do Auto de Infração.*

*Para atender os quesitos 3 a 5 da diligencia elaboramos Termo de Intimação Fiscal de 27/05/2010, fls. 2853, intimando a diligenciada a apresentar os seguintes elementos:*

*1) Demonstrativo da apuração dos créditos do PIS com as respectivas DACON, face a não cumulatividade instituída pela Lei nº 10637/2002;*

*2) Razões contábeis com os respectivos documentos que deram origem aos lançamentos contábeis utilizados no demonstrativo do item 1.*

*A contribuinte não comprovou os valores mencionados na apuração dos créditos da contribuição do PIS informados nas DACON em atendimento a intimação de 27/05/2010 divergentes das apresentadas anteriormente, conforme demonstrado no anexo denominado "Comparativo da DACON apresentada na Impugnação x DACON apresentada na Diligência ", fls. 2912 e 2913.*

...”

Após ciência da Diligência Fiscal, o contribuinte apresentou nova impugnação (fl.2.921/2.931), alegando em síntese que:

1. No Relatório de Diligência Fiscal, o autuante afirma que a base de cálculo do PIS apurada pela fiscalização foi efetuada com base no regime de caixa evidente contradição com o Termo de Verificação Fiscal;
2. Ou seja, apesar de mencionar a utilização do regime de caixa, a fiscalização ao lavrar o presente Auto de Infração ignorou tal modalidade de reconhecimento de receitas e despesas, o que revela a completa improcedência da autuação;
3. Se não bastasse isso, conforme já destacado em manifestações anteriores, a impugnante apresentou cópias dos contratos que comprovam a execução dos serviços para pessoas jurídicas de direito público e demonstrativos da apuração do PIS do período, a fim de comprovar as suas alegações realizadas desde a peça defensiva, as quais foram completamente ignoradas pela autoridade administrativa;
4. Daí porque a conclusão extraída na Diligência Fiscal não corresponde A verdade e demonstra que o AFRFB não atendeu A solicitação da DRJ/RJ2, ou seja, não comprovou materialmente as alegações que deram origem A autuação fiscal;
5. Como é cediço, o diferimento do pagamento do PIS no caso de prestação de serviços para órgãos da administração pública está previsto no artigo 7º da Lei nº 9.718/98. Sendo assim, o recolhimento do tributo em análise se dá pelo regime de caixa e não pelo de competência;
6. Naturalmente, a escrita contábil da impugnante respeita os princípios contábeis, de modo que a metodologia de apuração do PIS pelo regime de caixa somente poderia ser constatada pela fiscalização, mediante exame dos valores efetivamente recebidos;
7. E mais, a diligencia insiste em computar como valor da base de cálculo do PIS valores que são de Sociedades em Conta de Participação;
8. A segregação entre as receitas da impugnante e das SCPs somente poderia ter sido devidamente realizada caso a fiscalização diligenciasse corretamente, ou seja, identificasse quais das faturas emitidas pela contribuinte e realmente a ela pertencem e quais pertencem às suas SCPs;
9. A título exemplificativo, a impugnante demonstrou que no mês de janeiro de 2003, diferentemente do quanto fora apontado pela fiscalização, a base de cálculo do PIS de R\$ 4.629.385,21 corresponde a receitas das SCPs. Sendo assim, somente R\$ 774.395,87

poderiam ser computados como receitas da impugnante, isto sem considerar os cruzamentos das contas contábeis de Caixa para fins de comprovação dos valores;

10. De qualquer forma, e para demonstrar definitivamente o equívoco da fiscalização e, conseqüentemente, a necessidade de cancelamento da autuação, junta-se à presente Planilhas e cópias do Livro Razão Analítico do período objeto da autuação;

11. Resta evidente que a simples análise dos documentos apresentados por amostragem em oportunidades anteriores comprovam que as bases de cálculo utilizadas pela fiscalização na lavratura do auto de infração estão incorretas, o que atesta sua nulidade;

12. A despeito desses argumentos levantados, na conclusão da Diligência Fiscal, o autuante salienta que não foi comprovado o alegado anteriormente a respeito das SCP's. Contudo, o ônus da comprovação da infração tributária é do Fisco, e não o contrário;

13. Isto porque, nos termos do artigo 142, do CTN, a completa verificação dos valores pertencentes às SCP 's deveria ter sido realizado pela autoridade administrativa, e não pela impugnante, que juntou documentos suficientes para comprovação de suas alegações;

14. Em relação à alegação de créditos de PIS tomados pela impugnante na sistemática não-cumulativa, conforme Lei nº 10.637/02, a Diligência Fiscal é inconclusiva, pois, ao sustentar a simples divergência nas informações prestadas pela empresa, acaba deixando de comprovar a verdade material dos fatos;

15. Por fim, é certo ainda que na apuração das bases de cálculo em referência também não foram considerados os recolhimentos a maior de PIS efetuados pela impugnante;

16. Diante do exposto, concluímos que a diligência levada a efeito pelo AFRFB confirma que o Auto de Infração está se pautando em presunções, de forma que o mesmo deve ser cancelado;

17. Diante do exposto, reiterando todos os argumentos expostos na impugnação e nas Manifestações anteriores, a impugnante requer o cancelamento integral do lançamento efetuado e o arquivamento do processo administrativo.

Junto com a nova impugnação o contribuinte carrou aos autos Instrumento Particular de Mandato, Instrumento Particular de Re-Ratificação e Consolidação do Contrato Social, documentos de identidade, planilhas com a Demonstração do PIS e COFINS das Notas Fiscais por data de recebimento e cópias do Razão Analítico.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte

ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/10/2000, 01/02/2001 a 28/02/2001, 01/04/2001 a 31/12/2001, 01/03/2002 a 30/04/2002, 01/06/2002 a 31/10/2002, 01/12/2002 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CIÊNCIA DO LANÇAMENTO - CONTADOR.

A ciência do recebimento do Auto *de* Infração pelo contador da empresa, atendendo este, desde o Termo de Início de Fiscalização, as requisições fiscais em nome da pessoa jurídica, não vicia o lançamento, pois o mesmo é preposto hábil para ciência do lançamento e do recebimento de cópia das peças fiscais.

COMPARECIMENTO DO REPRESENTANTE LEGAL.

A intimação do lançamento será nula se realizada sem a observância das prescrições legais, mas o comparecimento do representante legal do contribuinte para impugnar a exigência fiscal supre sua falta ou irregularidade.

BASE DE CÁLCULO - ALTERAÇÃO - LEI Nº 9.718/98 - INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, cabe o lançamento das contribuições sobre o Faturamento das pessoas jurídicas.

#### LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar, cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e, além de alegá-los, comprová-los de forma cabal e cristalina.

#### COMPENSAÇÃO/DCOMP

A compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O Recurso Voluntário foi interposto de forma hábil e tempestiva contendo, em breve síntese, que:

(i) requereu fosse declarada a inexigibilidade do PIS, por ter sido calculado pela Fiscalização, com base no § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, o qual foi reconhecido inconstitucional pelo STF, contudo, da leitura do acórdão não se tem clara a conclusão do relator a respeito da matéria;

(ii) o relator afirma que não tem dúvidas em relação à definitividade do entendimento do STF sobre o assunto, mas sua conclusão é confusa e contraditória, pois reconhece a legalidade do lançamento;

(iii) se o alargamento da base de cálculo do PIS, promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 é inconstitucional, o auto de infração é nulo, devendo ser cancelado;

(iv) não deveria ter incluído, na base de cálculo do PIS, valores relativos ao diferimento de receitas de obras públicas, e deveria ter segregado os valores referentes à prestação de serviços das Sociedades de Conta de Participação – SCPSs;

(v) o acórdão é nulo por cerceamento do direito de defesa, pois é confuso e contraditório em relação ao alargamento da base de cálculo do PIS e não se pronunciou sobre o diferimento do pagamento do PIS, com relação a contratação com órgãos públicos, previsto no art. 7º da Lei 9.718/1998;

(vi) o legislador federal permitiu o diferimento do pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS no caso de contratações com pessoas jurídicas de direito público (art. 7º da Lei 9.718/1998);

(vii) em casos tais, o recolhimento das contribuições se dá pelo regime de caixa e não pelo da competência;

(viii) o Auditor Fiscal apurou a base de cálculo do PIS com base no regime de caixa, porém não comprovou o efetivo recebimento pela Recorrente, o que, neste regime, é imprescindível;

(ix) no período de 01/2002 a 12/2003 realizou exclusões, a título de diferimento de receitas de obras públicas, conforme previsto no art. 7º da Lei 9.718/1998;

(x) para comprovar a execução dos serviços apresentou cópias dos contratos realizados com as pessoas jurídicas de direito público, bem como demonstrativos da apuração do PIS nesse período;

(xi) a Fiscalização desconsiderou os contratos apresentados presumindo que as receitas de fato ingressaram no seu caixa, esquecendo-se que o lançamento fiscal deve ser constituído com base em critérios objetivos;

(xii) a Fiscalização computou como valor da base de cálculo do PIS valores relativos à prestação de serviços das Sociedades em Conta de Participação – SCPSs;

(xiii) em tal tema o acórdão recorrido é genérico e não pode se sobrepor ao direito da Recorrente de oferecer à tributação somente valores referentes às suas atividades;

(xiv) não poderia a Fiscalização ao considerar a base de cálculo do PIS supostamente devido pela Recorrente, incluir em seu montante valores equivalentes às receitas auferidas pelas SCPs;

(xv) o Decreto 3.431/2000 que regulamenta a execução do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS em seu art. 6º, § 1º prevê a individualização das receitas das SCPSs;

(xvi) não poderia a Fiscalização, misturar valores de prestação de serviços da Recorrente e das SCPSs;

(xvii) o acórdão recorrido analisou a alegação quanto a inexistência de segregação de receitas de forma superficial, relevando essa discussão à natureza probatória;

(xviii) carrou aos autos planilhas, contendo o lançamento de todo o período autuado, tendo, inclusive, apresentado demonstrativos só com os valores das SCPs;

(xix) é necessária a demonstração numérica de que os valores apresentados pela Fiscalização coadunam com os valores por si apurados, não bastando simples declaração nesse sentido;

(xx) a título exemplificativo, no mês de janeiro/2003, em relação ao qual fora apontado pela Fiscalização, a base de cálculo do PIS no valor de R\$ 4.629.385,21 – incluindo as receitas das SCPs – quando na verdade o correto seria o valor de R\$ 774.395,87;

(xxi) houve erro na forma com calculado o crédito tributário;

(xxii) não foram abatidos valores recolhidos a maior pela Recorrente a título de PIS;

(xxiii) a Fiscalização poderia ter compensado os valores recolhidos a maior;

(xxiv) o Auditor Fiscal deveria ter deduzido do valor apurado, no período de 12/2002 a 12/2003, os créditos de PIS, decorrentes do regime não-cumulativo, previsto na Lei nº 10.637/2002;

(xxv) a Lei 10.637/2002 (art. 3º) permite descontar créditos de PIS, do valor dessa contribuição, por ela devido, mensalmente, em razão da prestação de seus serviços;

(xxvi) no caso há inversão do ônus da prova e que a documentação apresentada não foi apreciada em sua íntegra;

(xxvii) no caso, o ônus probatório é do Fisco, conforme preceitua o art. 142 do CTN, pois a atividade de lançamento é privativa da Administração Pública;

(xxviii) é ilegal e inconstitucional a exigência do PIS com base no § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998;

(xxix) Faturamento deve ser entendido como receita decorrente da venda de bens e serviços, afastadas quaisquer outras receitas, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal;

(xxx) a Emenda Constitucional nº 20/1998 não tem o condão de convalidar lei inconstitucional, sob pena de produzir efeito repristinatório e infringiu o art. 60 da Constituição Federal; e

(xxxi) a multa aplicada no percentual de 75% é confiscatória.

O processo foi convertido em diligência, através da Resolução nº 3201-000.397, de 25/07/2013, para que fossem adotadas as seguintes providências:

“Com efeito, a Recorrente deverá ser intimada a apresentar, no prazo legal, os documentos que lastrearam a sua contabilidade, e, conseqüentemente, as informações prestadas nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON apresentados pela Recorrente após a diligência requerida pela instância *a quo*.

Em seguida, deverá ser intimada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização para, em relação ao período autuado, segregar as receitas operacionais e não operacionais da Recorrente. Além disso, a autoridade preparadora deverá confirmar a procedência dos créditos informados pela Recorrente nos DACON de fls. 2855 a 2891, com base em todos os documentos carreados nos autos, inclusive aqueles apresentados após o julgamento de 1ª instância administrativa. Caso os créditos não sejam confirmados, no todo ou em parte, a autoridade preparadora deverá justificar a manutenção da glosa fundamentadamente.

Realizada a diligência pela autoridade preparadora, deverá ser dada vista à Recorrente para se manifestar, se for do seu interesse, pelo prazo de 30 (trinta) dias.

Após, devem ser encaminhados os autos para vista à Procuradoria da Fazenda Nacional.

Realizados os procedimentos, devem os autos retornar a este Conselheiro para fins de julgamento.”

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo, lavrou em 25/02/2015, Relatório de Encerramento de Procedimento Fiscal, contendo o resumo dos atos processuais após a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

(i) Foi lavrado Termo de Início do Procedimento Fiscal em 15/04/2014, com ciência do contribuinte em 22/04/2014;

(ii) Em 13/05/2014 o contribuinte solicitou dilação de prazo por mais 15 dias, que foi concedido;

(iii) Em 28/05/2014 o contribuinte apresentou diversos documentos, mas que não atenderam ao quanto solicitado na intimação;

(iv) Em 25/06/2014 foi lavrado Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, com ciência do contribuinte em 27/06/2014;

(v) Em 02/12/2014 foi lavrado Termo de Constatação, cuja ciência pelo contribuinte se deu em 04/12/2014;

(vi) Em 12/01/2015 o contribuinte solicitou novamente dilação do prazo por mais 30 dias, que não foi formalmente concedido;

(vii) Em 06/02/2015 o contribuinte protocolizou documento reiterando argumentos da impugnação, mas que não atendem ao quanto intimado pela Fiscalização; e

(viii) Foi lavrado Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal em 13/02/2015, com ciência pelo contribuinte em 18/02/2015.

A Procuradoria da Fazenda Nacional aduz que mesmo após concedidas diversas oportunidades à Recorrente para provar suas alegações não se desincumbiu do seu ônus.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

Como relatado, contra a Recorrente foi lavrado auto de infração de fls. 141/145 em virtude da apuração de falta de recolhimento da contribuição ao PIS nos períodos de apuração 10/2000, 02/2001, 04/2001 a 12/2001, 03/2002 a 10/2002 e 12/2002 a 12/2003, exigindo contribuição de R\$ 1.531.343,74, multa de ofício de R\$ 1.148.507,68 e juros de mora de R\$ 224.044,17, perfazendo o total de R\$ 2.903.895,59.

É de se consignar que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, julgou o processo de nº 19515.000645/2004-11, no qual a exigência fiscal refere-se a falta de recolhimento da COFINS, nos mesmos períodos aqui tratados.

Tal processo foi julgado pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, desta 3ª Seção de Julgamento, a qual, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto.

O processo relatado pelo Conselheiro Robson José Bayerl resultou no Acórdão de nº 3401-002.425, o qual está ementado nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/10/2000, 01/02/2001 a 28/02/2001, 01/06/2001 a 31/12/2001, 01/03/2002 a 31/12/2003

COFINS. RECEITAS. OBRAS PÚBLICAS. DIFERIMENTO DO PAGAMENTO. OPÇÃO PELO REGIME DE CAIXA.

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.718/98, sendo o caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço, de maneira que a opção pelo regime de caixa, como reconhecido pela decisão de primeira instância, impõe o ajuste dos valores devidos apurados de outra forma.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. VALORES PERTENCENTES A SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível admitir a exclusão de valores supostamente repassados a sociedades em conta de participação, pela prestação de serviços, quando não há prova clara acerca de tais pagamentos, mormente quando inobservadas as regras de escrituração ditadas pelo art. 254 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, a par de não haver previsão legal para pretendido abatimento.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APLICAÇÃO.

A aplicação da multa de ofício e dos juros moratórios à taxa selic encontra amparo na legislação ordinária, falecendo competência a este Conselho Administrativo para examinar aventada onerosidade destes consectários, ou mesmo sua constitucionalidade/legalidade.

Recurso voluntário provido em parte.”

Assim, por concordar com os termos da decisão referida e pare se manter a uniformidade de entendimentos, adoto como razões de decidir o bem fundamentado voto proferido pelo Conselheiro Robson José Bayerl, no processo n.º 19515.000645/2004-11, são a seguir reproduzidos:

“Preambularmente, não vislumbro as máculas apontadas pelo recorrente na decisão sob vergasta, a saber, contradição e obscuridade, que decorreria do reconhecimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo dos PIS/Pasep e Cofins promovida pela Lei n.º 9.718/98, como já declarado pelo Supremo Tribunal Federal, e, como conclusão, a manutenção do lançamento.

A declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de apuração das contribuições em comento não significa que inexistia critério quantitativo para valorar a obrigação tributária, o que, aliás, é expressamente reconhecido pelo próprio recorrente em sua peça recursal, como se constata do capítulo V (“Da ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência da Cofins, nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98”), 83, “a”, onde assevera que: “*faturamento deve ser entendido como receita decorrente da venda de bens e serviços, afastadas quaisquer outras receitas, conforme entendimento exarado pelo E. STF no julgamento do RE n.º 150.7551/ PE.*”

Foi justamente este o raciocínio adotado pela DRJ para alcançar a conclusão tachada de contraditória e obscura, porquanto a autuação, como se extrai dos demonstrativos de fls. 18/27 e 93/96, tomou exclusivamente a receita da prestação de serviços, não havendo nenhuma outra receita estranha a tal rubrica, valendo a transcrição do seguinte excerto da decisão reclamada:

“Analisando-se as decisões acima transcritas, proferidas pelo plenário do STF, conclui-se, sem a menor dúvida, que o entendimento fixado no julgamento dos RE n.ºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) definido pelo § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, encontra-se pacificado naquela Corte, reconhecendo o Tribunal tratar-se de matéria de repercussão geral, e reafirmando expressamente a jurisprudência acerca da questão, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante. O entendimento manifestado pelo STF autoriza, inclusive, a sua adoção pelos tribunais inferiores, retratando-se ou declarando prejudicados os recursos pendentes relativos à mesma matéria, nos termos da Lei n.º 11.418, de 19 de dezembro de 2006.

Desta forma, entendo não mais haver dúvida em relação à definitividade do entendimento da Corte Suprema acerca do tema, independentemente de súmula vinculante, cuja edição, aliás, é questão apenas de tempo.

Com efeito, observando-se o Auto de Infração e as próprias alegações do contribuinte, a base de cálculo da contribuição foi apurada através das Receitas de Serviços correspondentes aos períodos de apuração objeto do presente lançamento. Assim, conforme anteriormente tratado, foi reconhecida a legalidade do lançamento das contribuições em relação ao Faturamento, *in casu*, a Receita de Serviços.” (grifado)

Assim, a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei n.º 9.718/98 não tem reflexo algum sobre o lançamento *sub examine*, pois, desde a sua lavratura, não houve inclusão de qualquer receita originária de ampliação de base de cálculo.

Respeitante à ausência de enfrentamento da questão atinente ao diferimento do pagamento da Cofins em casos de contratação de obras públicas, como faculta o art. 7º da Lei n.º 9.718/98, mais uma vez mostra-se improcedente o argumento do recorrente.

Dessarte, a matéria foi, sim, tratada, pelo colegiado *a quo*, ainda que juntamente com outra – abatimento de valores relativos às SCPs –, como se verifica das seguintes passagens do voto condutor do aresto recorrido:

“Feitas tais considerações, é necessário analisar os documentos apresentados pelo contribuinte e que ensejaram o presente lançamento.

Consta às fls.18/27, a planilha “Informações Prestadas à SRF” onde foram relacionadas Receitas do interessado nos períodos de setembro de 2000 a dezembro de 2003, sendo relacionadas tão somente Receitas da Prestação de Serviços, deixando de ser incluída qualquer Outra Receita, ou mesmo qualquer Exclusão do Faturamento da pessoa jurídica neste período.

Os valores das referidas planilhas são similares aos valores do Faturamento indicado nos demonstrativos de fl.28/43, onde o contribuinte relaciona os valores recebidos no mês, vinculando a Notas Fiscais emitidas provenientes de obras com Órgãos Públicos – PMSP, Sabesp, SRRF, etc., mas vinculando uma coluna “SCP” em determinados recebimentos.

Durante a Diligência Fiscal determinada por esta 5ª Turma da DRJRJO2, o contribuinte apresentou documento intitulado “Demonstração do PIS e COFINS das Notas Fiscais por Data Recebimento” –anexado às fl.2.553/2.629, sendo elaborado o Quadro de fl.2.630 com as Bases de Cálculo das contribuições de setembro de 2000 a dezembro de 2003. Frise-se que os valores nos referidos demonstrativos carregados aos autos durante o procedimento de diligência correspondem a Bases de Cálculo até superiores aos constantes nos Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada – fl.93/96.

Aliás, a diferença está justamente no valor dos recebimentos das rubricas SCP indicadas nos quadros demonstrativos.

Em outras palavras, os valores do Faturamento, pelo Regime de Caixa, dos períodos de setembro de 2000 a dezembro de 2003, relacionados às fl.2.630, deduzidos dos valores correspondente às SCP’s, discriminadas nas planilhas de fl.2.553/2.629, anteriormente tratadas, além de outras exclusões, se coadunam com os valores informados durante o procedimento fiscal que ensejou o presente lançamento, e devidamente elencadas nos Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada – fl.93/96.” (grifado)

Como se observa, a premissa da adoção do regime de caixa e, conseqüente, diferimento do recebimento, pela realização de obras públicas, foi acatada pela decisão guerreada, não se verificando, portanto, a omissão indicada capaz de cercear a defesa, como propalado.

Aliás, essa forma de julgamento de maneira alguma o invalida, como salientado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.339.767SP:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. ART. 3º, §2º, III, DA LEI N. 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA PARA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. PREÇO DE VENDA AO CONSUMIDOR. IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAR A DIFERENÇA ENTRE AQUELE E O VALOR FIXADO PELA MONTADORA/FABRICANTE (MARGEM DE LUCRO).

1. O Poder Judiciário não está obrigado a emitir expresso juízo de valor a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, bastando para fundamentar o decidido fazer uso de argumentação adequada, ainda que não espelhe qualquer das teses invocadas.

2. As empresas concessionárias de veículos, em relação aos veículos novos, devem recolher PIS e COFINS na forma dos arts. 2º e 3º, da Lei n. 9.718/98, ou seja, sobre a receita bruta/faturamento (compreendendo o valor da venda do veículo ao consumidor) e não sobre a diferença entre o valor de aquisição do

veículo junto à fabricante concedente e o valor da venda ao consumidor (margem de lucro). Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no AREsp.

n. 67.356/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 24.04.2012; REsp. n. 465.822/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 14.08.2006; REsp n. 382.680/SC, Segunda Turma, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 5.12.2005; AgRg no REsp n.

538.258/RS, Primeira Turma, relatora Ministra Denise Arruda, DJ de 3.10.2005; REsp n. 739.201/RS, Primeira Turma, relator Ministro José Delgado, DJ de 13.6.2005. 3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008” (grifado)

Ultrapassadas as questões preliminares, passo ao mérito.

Alega o recorrente que os cálculos perpetrados pela fiscalização, mesmo após a realização da diligência, continuam incorretos, uma vez que não considerou o regime de caixa para consideração das receitas, além de não segregar os valores referentes à prestação de serviços por sociedades em conta de participação.

Examinando o trabalho da fiscalização neste processo, principalmente a diligência realizada por determinação da DRJ Rio de Janeiro II/RJ, concluí que não merece acolhida o argumento do contribuinte.

A fiscalização, nada obstante afirmar que a adoção do regime de caixa para reconhecimento das receitas, como admitido pelo art. 7º da Lei nº 9.718/98, não foi comprovado por elementos da contabilidade, mas apenas por controles extra-contábeis, aceitou a opção informal pelo aludido regime, de maneira que a apuração realizada, conforme demonstrativo de fl. 2.630, já levou em conta o diferimento da receita para a data de recebimento do preço, como se nota da seguinte passagem do Termo Diligência Fiscal lavrado:

“Em atendimento as intimações a diligenciada apresentou os documentos anexados ao processo as fls. 374, 375 e 378 a 2.639.

Com base nos documentos apresentados constatamos que:

A contribuinte apresentou cópias dos contratos que comprovam a execução de serviços para pessoas jurídicas de direito público; Não comprovou através da escrita contábil que efetuou o diferimento, ou seja, não existe conta contábil com o registro do diferimento, sendo efetuado através de controles extra contábil.

Apresentou demonstrativos mensais informando o faturamento mensal e as datas dos respectivos recebimentos do período de setembro/2000 a dezembro/2003.

Com base nos demonstrativos elaborados pela contribuinte apuramos a base de cálculo mensal da COFINS pelo regime de caixa, (fls. 2630), intimando-a a contestar no prazo de 30 (trinta) dias a base de cálculo apurada, alertando que a falta de manifestação confirmaria os valores apurados conforme teor do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 16/09/2009 (fls. 2551/2552).

Em resposta a contribuinte alegou incorreções na apuração da base de cálculo do PIS, conforme relato As fls. 2631/2639, que passamos a resumir:

- 1) Que apesar da impugnante ter apresentado cópias dos contratos que comprovam a execução dos serviços para pessoas jurídicas de direito público e demonstrativos da apuração da COFINS do período, não houve comprovação através da escrita contábil do diferimento das receitas.
- 2) Que essa alegação não corresponde A verdade e demonstra que o AFRF não atendeu à solicitação da DRF/RJ2, ou seja, não comprovou materialmente as alegações que deram origem à autuação fiscal.
- 3) Que o argumento acima já é suficiente para determinar a extinção do crédito constituído por meio do AIIM em questão.

(...)

As alegações da contribuinte motivaram o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 21/01/2010 (fls. 2640/2641), onde demos conhecimento à mesma que a base de cálculo da COFINS apurada pela fiscalização na presente diligência foi efetuada com base no regime de caixa, considerando as datas de recebimentos fornecidas nas planilhas elaboradas pela contribuinte e que constam da própria contabilidade, não havendo razões para as alegações mencionadas na resposta da mesma às fls. 2631/2639.” (grifado)

Registre-se que, por esta informação, os valores, além de colhidos diretamente da escrituração disponibilizada pelo contribuinte, foram submetidos a exame do interessado para manifestação acerca do levantamento, oportunidade que a própria autoridade fiscal apontou as conclusões finais do trabalho.

Ou seja, o levantamento realizado, no que toca à escrituração das receitas advindas da realização de obras públicas, não só foi considerada como optante pelo regime de caixa, como aproveitou os demonstrativos confeccionados pelo contribuinte e os ajustou à luz de sua contabilidade, tudo submetido ao seu crivo, com as explicações cabíveis para o esclarecimento da forma de apuração.

Nesta senda, se o contribuinte não concorda com os cálculos realizados na diligência demandada, cabe a ele apontar claramente onde estão os supostos erros e não simplesmente alegar genericamente que com eles não concorda.

A desconsideração da exclusão dos valores, em tese, repassados às sociedades em conta de participação, por seu turno, se deveu à ausência de documentação hábil que sustentasse a pretendida glosa, uma vez que, à luz da legislação civil e do IRPJ, como declinado na decisão de piso, há necessidade de uma escrituração clara dos valores pertencentes a tais sociedades, uma vez que se cuida de associação de pessoas *sui generis*, onde apenas o sócio ostensivo representa a sociedade, participando os ocultos apenas dos resultados, sem qualquer responsabilidade perante terceiros.

Em razão de tal especificidade é que o art. 254 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) estabelece as regras que devem ser observadas em situações que envolvam aludidas sociedades, sendo que o recorrente, instado a comprovar a observância destas normas não se desincumbiu de tal encargo.

Neste ponto, aliás, já adentrando outra tese defendida pelo recorrente, não há o que chamou de “inversão do ônus da prova”, mas sim “distribuição do ônus da prova”, haja vista que a fiscalização apurou a base de cálculo da contribuição a partir da contabilidade do contribuinte, sendo este o fato constitutivo do lançamento, devidamente comprovado nos autos.

Em contrariedade a tal apuração, o recorrente enunciou a existência de um fato modificativo, consistente no cômputo de alegados valores pertencentes e repassados a sociedades em conta de participação, contudo, não logrou êxito em provar tal situação, mediante a juntada da escrituração imposta pelo já referenciado art. 254 do RIR/99, mas sim por documentos que em nada comprovam a ocorrência de tais fatos.

Nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil, adaptado ao processo administrativo fiscal, no lançamento, o ônus da prova incumbe à autoridade administrativa, quanto ao fato constitutivo do direito ao crédito tributário, e ao contribuinte, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo deste direito.

Portanto, a produção da prova cabe ao recorrente e não à Administração Tributária.

Demais disso, em que pese o rogo a tal exclusão, em momento algum de seu recurso o contribuinte indicou qual seria a base legal de tal glosa, porquanto, perscrutando o teor da Lei nº 9.718/98, não localizei qualquer dispositivo que amparasse tal pretensão, salvo o indigitado art. 3º, § 2º, III, que previa o abatimento dos valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, desde que observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo, que, entretanto, nunca o fez,

de modo que nunca surtiu os efeitos lá previstos e acabou sendo revogado pela MP 2.158-35/ 2001.

Tocante à compensação de ofício das parcelas pagas a maior apuradas no levantamento realizado pela fiscalização, registro que a Administração Tributária e seus agentes não tem poder para reconhecer e efetuar, por sua livre iniciativa, a restituição e/ou ressarcimento de valores devidos ao contribuinte, senão por intermédio de pedido específico do titular de tal direito, assim reconhecido pela lei, por ser tratar de um direito classificável no gênero dos disponíveis.

De outra banda, a apuração realizada pelo regime de caixa, como pleiteado pelo recorrente, apontou valores bem superiores àqueles lançados, de modo que, não fosse pela impossibilidade de se alterar os valores originais registrados no auto de infração, o contribuinte ainda deveria bem mais do que ora exigido.

Como não bastasse, a pretendida compensação de ofício não pode ser realizada com débitos apurados – crédito tributário – cuja certeza, liquidez e exigibilidade encontram-se pendentes de julgamento de recurso administrativo.

Aqui, aliás, surge uma contradição, pois, ao mesmo tempo que aduz a necessidade da compensação dos valores devidos com a apuração de pretensos indébitos, defende a nulidade do lançamento e o descabimento da autuação.

Ora, como compensar algo que o próprio devedor nega existir!

Por outro lado, assiste certa razão ao recorrente quanto ao lançamento, havendo necessidade de ajustar as bases de cálculo utilizadas no auto de infração à apuração pelo regime de caixa da apropriação das receitas oriundas de obras públicas.

Neste ponto, abro um parêntese para retificar e sanear um equívoco da decisão recorrida, que, porém, em nada afeta sua validade, por força do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, porquanto, nada obstante acatar a diligência realizada pela autoridade autuante, manifestou-se pela manutenção integral do lançamento, quando, a meu ver, deveria dar provimento parcial à impugnação.

Destarte, pelo que inferi, inicialmente a autuação não levou em conta a adoção do sobredito regime de caixa, ilação depreendida do confronto entre o demonstrativo de apuração que embasou o lançamento (fls. 93/96) e aquele elaborado por ocasião da diligência fiscal (fl. 2.630), de modo que caberia o seguinte ajuste: como as bases de cálculo e, conseqüentemente, os valores devidos, estão limitados àqueles consignados na autuação, quando a nova apuração pelo regime de caixa apontar um valor inferior ao lançado, este é que deverá prevalecer, em detrimento àquele constante do auto de infração.

Ou seja, comparando os demonstrativos em comento, os valores que devem compor a exigência fiscal são aqueles que, para cada período de apuração, representem o menor montante dentre os dois comparados, ao passo que, assim como não se pode realizar a “compensação” reclamada pelo recorrente, não pode haver uma “compensação” dos débitos apurados a partir da nova diligência, cabendo, se possível, o lançamento complementar, mas nunca um balanceamento neste próprio documento.

Contrapondo os dois demonstrativos constatei que apenas para os fatos geradores de janeiro, fevereiro, junho, agosto, outubro, novembro e dezembro, todos de 2003, é que deve prevalecer os valores apurados na planilha de fl. 2.630, por serem inferiores, valendo para os demais períodos de apuração as quantias constantes da autuação, originárias da planilha de fls. 93/96.

Outrossim, realço que o ajuste na base de cálculo empregada no lançamento, por si só, não tem o condão de contaminar de nulidade o lançamento, não refletindo vício de tal magnitude, até porque os valores tomados foram retirados de planilhas preenchidas pelo próprio contribuinte (fls. 18/27).

Tocante à questão arguida acerca da necessidade de exclusão das receitas diferidas da base de cálculo, em razão da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, não vejo como amparar tal pedido, por falta de previsão legal, ao passo que o

diferimento do pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, como previsto no art. 7º da Lei nº 9.718/98, não tem por efeito desnaturar a condição de receita decorrente da prestação de serviços, mas apenas faculta a postergação de seu recolhimento, o que é bem diverso.

Por derradeiro, quanto ao suposto caráter confiscatório da multa de ofício aplicada e a utilização da taxa selic como juros moratórios, acentuo que a vedação constitucional é exclusiva para tributos, categoria que não se enquadra a multa por infração à legislação tributária, que vem devidamente prevista em lei (art. 44 da Lei nº 9.430/96), incidindo na hipótese o verbete da súmula CARF nº 2 (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”), da mesma forma a taxa selic, matéria já pacífica neste sodalício, valendo a remissão à súmula CARF nº 4 (“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.”)

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, nos termos do voto apresentado.”

Acrescento ao laborioso voto adotado como razões de decidir, apenas algumas sucintas considerações.

Com relação ao cerceamento do direito de defesa alegado pela Recorrente, deve ser consignado, ainda, que o presente processo teve seu julgamento convertido em diligência tanto em 1ª e 2ª instâncias, não tendo logrado êxito a Recorrente em trazer aos autos a documentação hábil e idônea a provar o seu alegado direito, tendo desatendido ao solicitado na diligência determinada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

A Fiscalização apresentou o Termo de Constatação de fls. 3242/3245, no qual afirma que:

“A recorrente, em correspondência recebida por esta Fiscalização em 28/05/2014, juntou diversos documentos que não atendem ao quanto requerido pelo julgador, sem indicar a que se referem os documentos apresentados.”

A Recorrente em ambas as instâncias decisórias adota o mesmo padrão ao colacionar ao processo documentação que não confirma as informações de sua contabilidade e dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON.

Ainda em 1ª instância, a Delegacia da Receita Federal Regional de Julgamento, converteu o feito em diligência, cuja resultado é a seguir consignado:

“Para atender os quesitos 3 a 5 da diligência elaboramos Termo de Intimação Fiscal de 27/05/2010, fls. 2853, intimando a diligenciada a apresentar os seguintes elementos:

- 1) Demonstrativo da apuração dos créditos do PIS com as respectivas DACON, face a não cumulatividade instituída pela Lei nº 10637/2002;
- 2) Razões contábeis com os respectivos documentos que deram origem aos lançamentos contábeis utilizados no demonstrativo do item 1.

A contribuinte não comprovou os valores mencionados na apuração dos créditos da contribuição do PIS informados nas DACON que constam das fls. 208 a 247, além de apresentar novas DACON em atendimento a intimação de 27/05/2010 divergentes das apresentadas anteriormente, conforme demonstrado no anexo denominado "COMPARATIVO DA DACON APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO X DACON APRESENTADA NA DILIGÊNCIA", fls. 2912 e 2913.

Concluída a diligência, proponho o encaminhamento do presente processo para a DRJ/RJO-II para prosseguimento.”

Novamente, é de se consignar que durante o transcurso processual várias oportunidades para que a Recorrente provasse suas alegações foram concedidas, não tendo ao final, provado documentalmente o direito postulado, razão pela qual não há que se falar nem em cerceamento do direito de defesa, nem em inversão do ônus da prova.

No que se refere ao pleito recursal de que seja aplicado ao caso o regime de caixa, muito embora a decisão recorrida tenha negado provimento à Impugnação, o Relatório de Diligência Fiscal acostado aos autos, às fls. 2.912/2.95 consigna que foi apurada a base de cálculo mensal do PIS pelo dito regime, conforme se extrai do seguinte excerto:

“A contribuinte apresentou cópias dos contratos que comprovam a execução de serviços para pessoas jurídicas de direito público; Não comprovou através da escrita contábil que efetuou o diferimento, ou seja, não existe conta contábil com o registro do diferimento, sendo efetuado através de controles extra contábil.

Apresentou demonstrativos mensais informando o faturamento mensal e as datas dos respectivos recebimentos do período de setembro/2000 a dezembro/2003.

**Com base nos demonstrativos elaborados pela contribuinte apuramos a base de cálculo mensal do PIS pelo regime de caixa (fls. 2715), intimando-o a contestar no prazo de 30 (trinta) dias a base de cálculo apurada, alertando que a falta de manifestação confirmaria os valores apurados conforme teor do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 16/09/2009 (fls. 2638/2639).” (nosso destaque)**

Tal apuração apresenta a seguinte composição (fls. 2.715):

| Contribuinte: CONSTRUTORA VARCA SCATENA LTDA                             |                      |                      |                      |                      |
|--|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| CNPJ nº 47.232.970/0001-86   |                      |                      |                      |                      |
| BASE DE CALCULO DA COFINS E PIS - PERIODO SETEMBRO/2000 A DEZEMBRO/2003. |                      |                      |                      |                      |
| MÊS  | ANO: 2000            | ANO: 2001            | ANO: 2002            | ANO: 2003            |
| JANEIRO  |                      | 1.538.243,99         | 6.397.941,39         | 2.646.611,24         |
| FEVEREIRO  |                      | 1.663.439,93         | 7.981.494,93         | 4.836.540,94         |
| MARÇO  |                      | 2.767.962,50         | 5.553.336,78         | 6.078.856,08         |
| ABRIL  |                      | 5.956.742,40         | 6.512.878,53         | 6.380.743,57         |
| MAIO   |                      | 2.109.183,55         | 1.793.013,71         | 9.256.241,08         |
| JUNHO  |                      | 1.919.852,93         | 4.139.988,65         | 3.949.784,33         |
| JULHO  |                      | 2.289.781,92         | 2.124.434,39         | 14.795.073,91        |
| AGOSTO   |                      | 4.043.445,23         | 1.158.995,20         | 4.711.874,59         |
| SETEMBRO   | 4.129.399,77         | 1.877.461,47         | 1.643.787,70         | 7.812.724,46         |
| OUTUBRO  | 3.273.320,26         | 3.826.851,48         | 2.036.894,22         | 8.202.166,25         |
| NOVEMBRO   | 967.982,04           | 4.864.029,66         | 1.577.432,08         | 3.238.834,38         |
| DEZEMBRO   | 3.784.012,13         | 4.431.806,49         | 9.335.337,72         | 5.091.026,23         |
| <b>TOTAL</b>   | <b>12.154.714,20</b> | <b>37.288.801,55</b> | <b>50.255.535,30</b> | <b>77.000.477,06</b> |

E prossegue o Relatório de Diligência Fiscal:

“As alegações da contribuinte motivaram o Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 21/01/2010, onde demos conhecimento à mesma que a base de cálculo do PIS apurada pela fiscalização na presente diligência foi efetuada com base no regime de caixa, considerando as datas de recebimentos fornecidas nas planilhas elaboradas pela contribuinte e que constam da própria contabilidade, não havendo razões para as alegações mencionadas na resposta da mesma às fls. 2716/2724.” (nosso destaque)

A apuração pelo regime de caixa encontra respaldo legal no art. 7º da Lei 9.718/1998, *in verbis*:

“Art.7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.”

A apuração dos valores da base de cálculo mensal do PIS pelo regime de caixa, conforme diligência e contido nos autos, à fl. 2715 apresenta diferenças em relação aos apurados no Auto de Infração.

Fazendo-se o cotejo dos demonstrativos mencionados, é de se compreender que os valores que devem compor a exigência fiscal são aqueles que, para cada período de apuração, representem o menor valor dentre os dois comparados, aliado ao fato de que, assim como não se pode realizar a “compensação” pleiteada pela Recorrente, não pode haver uma “compensação” dos débitos apurados a partir da nova diligência, e como dito pelo Conselheiro Robson José Bayerl, “*cabendo, se possível, o lançamento complementar, mas nunca um balanceamento neste próprio documento.*”

É de se anotar, também, que pelo contido no Relatório de Diligência Fiscal, os valores, além de colhidos diretamente da escrituração disponibilizada pela empresa Recorrente, foram submetidos ao seu exame para manifestação acerca do levantamento, oportunidade que a própria autoridade fiscal apontou as conclusões finais do trabalho realizado.

Neste contexto, o levantamento fiscal realizado, no que toca à escrituração das receitas advindas da realização de obras públicas, não só foi considerada como optante pelo regime de caixa, como foram aproveitados os demonstrativos confeccionados pela Recorrente e os ajustou à luz de sua contabilidade, tudo submetido ao seu crivo, com as explicações cabíveis para o esclarecimento da forma de apuração.

Assim, se a Recorrente não concorda com os cálculos realizados na diligência fiscal demandada, cabe a ela apontar com precisão onde estão os supostos erros e não simplesmente alegar genericamente que com eles não concorda.

Repise-se: foi devidamente oportunizado à Recorrente o direito ao contraditório e a ampla defesa, não só em 1ª instância, como também, em sede recursal, não se desincumbindo do seu ônus probatório.

Com relação a desconsideração da exclusão dos valores, em tese, repassados às sociedades em conta de participação, se deveu à ausência de documentação hábil e idônea que sustentasse a pretendida glosa, uma vez que, à luz da legislação civil e do IRPJ, como consignado da decisão recorrida, há necessidade de uma escrituração clara dos valores pertencentes a tais sociedades, uma vez que se cuida de associação de pessoas *sui generis*, onde apenas o sócio ostensivo representa a sociedade, participando os ocultos apenas dos resultados, sem qualquer responsabilidade perante terceiros.

Diz a decisão recorrida sobre o tema:

“Nos termos da legislação do Imposto de Renda, a escrituração da , que tem como sócia ostensiva uma pessoa jurídica, pode ser efetuada nos próprios livros desta (com utilização do mesmo CNPJ do sócio ostensivo), nos termos do art. 254 do RIR/99, *verbis*:

"Art. 254. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte:

I - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação;

II - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;

III - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade."

Ainda, o item 5 da IN SRF nº 179, de 1987 determina que:

"O lucro real da SCP será informado e tributado na mesma declaração de rendimentos do sócio ostensivo, observando que:

(...)

c) os tributos federais e as contribuições sociais (inclusive PIS e a Cofins) serão pagos juntamente com os impostos e contribuições devidos pelo sócio ostensivo, no mesmo DARF;"

Resumindo, tem-se que a SCP: utiliza o CNPJ do sócio ostensivo; utiliza os livros de escrituração do sócio ostensivo; declara e tributa o lucro real na mesma DIPJ do sócio ostensivo; recolhe os impostos e contribuições federais no mesmo DARF do sócio ostensivo; não tem personalidade jurídica; não tem responsabilidade pelos seus tributos e contribuições, mas tão-somente o sócio ostensivo; e é de duração temporária (constituída para a realização de algumas operações)."

E prossegue a decisão recorrida:

"Durante a Diligência Fiscal determinada por esta 5ª Turma da DRJ-RJ02, o contribuinte apresentou documento intitulado "Demonstração do PIS e COFINS das Notas Fiscais por Data Recebimento" — anexo às fls. 2.684/2.714, sendo elaborado o Quadro de fl. 2.715 com as Bases de Cálculo das contribuições de setembro de 2000 a dezembro de 2003.

Frise-se que os valores nos referidos demonstrativos carregados aos autos durante o procedimento de diligência correspondem a Bases de Cálculo até superiores aos constantes nos Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada — fl. 131/134.

Aliás, a diferença está justamente no valor dos recebimentos das rubricas SCP indicadas nos quadros demonstrativos.

(...)

Além disso, como consta no Relatório de Diligência Fiscal (fl. 2.912/2.915 — Volume 15), "A resposta do contribuinte consta apenas da juntada dos documentos que consta às fls. 2.729/2.852, não respondendo e não comprovando o que havia alegado anteriormente a respeito das SCP's."

De fato, nos trabalhos de Diligência Fiscal, consta no Termo de Constatação e Intimação Fiscal — fl. 2.725 — Volume 14 que o contribuinte deveria "... informar e comprovar com a contabilidade das SCP, quais das notas fiscais emitidas pelo contribuinte pertencem a essas sociedades, juntando para cada período as guias de recolhimento da COFINS e do PIS ..". No entanto, o contribuinte, mediante documentação acostada às fls. 2.729/2.852, apresentou Instrumento Particular de Mandato para os outorgados atuarem no presente processo, Instrumento Particular de Re-Ratificação e Consolidação do Contrato Social da própria impugnante, cópias do

Balancete e Razão dos períodos 09/2000 a 12/2003, igualmente da impugnante (Construtora Varca Scatena) e Demonstrativos do PIS e Cofins das Notas Fiscais por data da Fatura.

Temos assim que o sujeito passivo não apresentou elementos que pudessem infirmar a peça vestibular além de em ambas impugnações apresentadas, firmar seu entendimento de que a autoridade lançadora é que deveria ter a incumbência de segregar as Receitas e definir a base de cálculo, inclusive mediante os Livros Contábeis apurar o valor dos créditos durante o período em que a contribuição passou a ser apurada pelo regime da não-cumulatividade.”

Acertada, portanto, a decisão recorrida no tema.

Com relação aos argumentos de que a multa é confiscatória, fere o direito de propriedade e a capacidade contributiva, os afastos em razão da incompetência deste Colegiado para decidir sobre a constitucionalidade da legislação tributária.

A matéria é objeto da Súmula CARF n.º 2, publicada no DOU de 22/12/2009 a seguir emendada:

**“Súmula CARF n.º 2** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Assim, sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias.

#### **- Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que, adotado o regime de caixa, as bases de cálculo e, conseqüentemente, os valores devidos, estejam limitados àqueles consignados na autuação e quando a nova apuração pelo regime de caixa apontar um valor inferior ao lançado, este é que deverá prevalecer, em detrimento àquele constante do auto de infração, conforme encartado no demonstrativo de fl. 2.715, autos.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade