



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

Processo nº 19515.003613/2005-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.957 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2017
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente BRASTUBO CONSTRUÇÕES METÁLICAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema.

LANÇAMENTO. FATOS MODIFICATIVOS. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

No processo administrativo fiscal, por aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, o ônus probatório dos fatos modificativos do lançamento recai sobre o sujeito passivo, de maneira que deduzida alegação, em recurso administrativo, de duplicidade de exigência de crédito tributário, fundada em elementos de sua contabilidade, a ele incumbe a produção da prova capaz de demonstrar a iliquidez da autuação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

COFINS. PERMUTA. INCIDÊNCIA. RECEITA BRUTA. FATURAMENTO. CONFIGURAÇÃO.

As operações de permuta, consoante a legislação civil, são regidas pelas normas atinentes aos contratos de compra e venda, de maneira que o valor dos bens recebidos como contrapartida do serviço prestado ou mercadoria vendida integra a receita bruta da pessoa jurídica, configurando faturamento e, nessa condição, sujeitando-se à incidência da contribuição para a COFINS.

COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, em especial para os fins do art. 2º, I da Lei nº 9.718/98, não devem depender de evento futuro e incerto e ainda constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fulcro nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional, não servindo a tal desiderato escritos particulares emitidos pelo próprio contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

PIS/PASEP. PERMUTA. INCIDÊNCIA. RECEITA BRUTA. FATURAMENTO. CONFIGURAÇÃO.

As operações de permuta, consoante a legislação civil, são regidas pelas regras dos contratos de compra e venda, de maneira que o valor dos bens recebidos como contrapartida do serviço prestado ou mercadoria vendida integra a receita bruta da pessoa jurídica, configurando faturamento e, nessa condição, sujeitando-se à incidência da contribuição para o PIS/Pasep.

PIS/PASEP. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, em especial para os fins do art. 2º, I da Lei nº 9.718/98, não devem depender de evento futuro e incerto e ainda constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fulcro nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional, não servindo a tal desiderato escritos particulares emitidos pelo próprio contribuinte.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário apresentado, tendo os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, votado pelas conclusões, em relação às permutas e aos descontos incondicionais..

Fenelon Moscoso de Almeida – Presidente Substituto

Robson José Bayerl – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Participaram do julgamento, ainda, em substituição ao Conselheiro Rosaldo Trevisan, o Conselheiro suplente Cleber

Magalhães; e em substituição ao Conselheiro Tiago Guerra Machado, que se declarou impedido, o Conselheiro suplente Cássio Schappo.

Relatório

Cuida-se de auto de infração de PIS/Pasep e Cofins, relativo aos exercícios 2001, 2002 e 2003, pelo regime cumulativo, decorrente de diferenças entre o valor declarado/pago e aquele apurado a partir da contabilidade do contribuinte.

Em impugnação o contribuinte alegou não incidência dessas contribuições sobre as operações de permuta realizadas; falta de abatimento dos descontos incondicionais na apuração dos tributos, pela fiscalização; e, duplicidade e/ou excesso de exigência sobre as operações e períodos de apuração que cita.

A DRJ São Paulo/SP manteve integralmente o lançamento em decisão assim ementada:

“LIMITES DO LITÍGIO. Os exames da Turma de Julgamento devem cingir-se aos limites do litígio, não analisando o crédito tributário controlado em autos apartados nos termos do § 1º do art. 21 do Decreto 70.235/72.

PERMUTA. INCIDÊNCIA. A permuta equipara-se a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente de tal operação sujeita à incidência do PIS e da Cofins.

REGIME DE COMPETÊNCIA. CRITÉRIOS OU MÉTODOS CONTÁBEIS UNIFORMES. APURAÇÃO MENSAL DO PIS E DA COFINS. A escrituração da companhia deve observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo, tendo a lei societária corroborado o conceito de receita pelo regime de competência, que em regra deve ser observado quando da apuração mensal do PIS e da Cofins.

MUDANÇA DE CRITÉRIO CONTÁBIL OU RETIFICAÇÃO DE ERRO. Havendo eventual mudança de critério contábil ou eventual erro imputável a determinado exercício anterior, deve a companhia apresentar os ajustes de exercícios anteriores nos termos do art. 186, § 1º, da Lei 6.404/76.

MERAS ALEGAÇÕES. Meras alegações, desacompanhadas de elementos concretos, não propiciam a modificação ou extinção da pretensão fazendária.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

AUTO DE INFRAÇÃO. COMPENSAÇÃO.

Eventual compensação só beneficia o contribuinte contra o Auto de Infração quando, diante de efetivo direito creditório líquido e certo, é regularmente concretizada antes do início do procedimento fiscal.

PRECLUSÃO. Sob pena de preclusão, o momento processual para apresentação de provas com o condão de modificar, impedir ou extinguir a pretensão fiscal ocorre, nos termos do estatuto processual tributário, no prazo para o oferecimento da impugnação.

DILIGÊNCIA. O pedido de diligência exige a formulação de quesitos e a realização de diligência não se presta a ensejar a produção de provas que o sujeito passivo deveria apresentar na peça impugnatória.”

O recurso voluntário, com alguma variação, repetiu as razões da impugnação, acrescentando a alegação de tributação de recuperação de despesas, nos meses que cita.

Em 09/12/2015, através da Resolução nº 3401-000.901, o julgamento foi convertido em diligência para que fosse procedida a vinculação entre os valores percebidos a título de “permuta”, nos meses de julho/2001 e dezembro/2003, para demonstração da suposta duplicidade de exigência.

O Relatório de Diligência (efls. 1.018/1.019) informou que o contribuinte, devidamente intimado e não obstante o delongado prazo concedido para seu cumprimento – 160 (cento e sessenta) dias –, não atendeu às requisições e tampouco se manifestou a respeito.

Às efls. 985/987 documento de renúncia ao patrocínio da causa pelo escritório de advocacia, até então, encarregado da defesa do contribuinte.

É o relatório.

Voto

O juízo de admissibilidade da peça recursal já foi a seu tempo realizado, quando da primeira oportunidade do processo em pauta.

A recorrente sustenta, primeiramente, o descabimento da incidência de PIS/Pasep e Cofins sobre as operações de permuta contratadas com a Companhia Siderúrgica Paulista – COSIPA, esclarecendo que o acordo previa a entrega de aço (matéria-prima) como contrapartida pelos serviços de instalação de pontes metálicas e galpões metálicos, asseverando que as operações de permuta diferem da compra e venda pela ausência de percepção de moeda, mas pela obrigação de prestações mútuas correspondentes.

Relativamente a esse ponto controvertido, não há muita convicção do defendente, pois, ao mesmo tempo que parece alegar que ditas operações não se sujeitam ao PIS/Pasep e Cofins, de outra banda, afirma que os valores foram devidamente oferecidos à tributação, momento a partir do qual emenda a discorrer sobre uma pretensa duplicidade de cobrança, no lançamento.

Consoante o Código Civil (Lei nº 10.406/2002), tanto a permuta ou troca como a dação em pagamento, que também agasalharia a operação descrita pela recorrente, são regidas pelas disposições referentes à compra e venda, *verbis*:

“Título III – Do adimplemento e da extinção das obrigações

Capítulo V – Da dação em pagamento

Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Título V – Dos contratos em geral

Capítulo II – Da troca ou permuta

Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

I - salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante.”

Nesse sentido, como exposto pelo contribuinte, a diferença básica entre o contrato de permuta e de compra e venda, bem assim, incluso eu, a dação em pagamento como forma de extinção das obrigações, é a ausência de percepção de moeda, substituída que é pela entrega de coisa ou serviço, uma vez estabelecidos os valores correspondentes, como forma de liquidação dos ajustes.

Esse negócio jurídico, de forma alguma, tem o condão de afastar a incidência das contribuições lançadas, haja vista que o faturamento, como base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins, não se limita às operações realizadas em espécie, como parece crer o recorrente, eis que a permuta, do ponto de vista civil, com suas peculiaridades, é tratada como contrato de compra e venda.

Já “faturamento”, nos termos da Lei nº 9.718/98, que rege a apuração cumulativa dos tributos em comento, corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, assim entendido o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Na situação vertente, conforme descrito pelo contribuinte, na peça recursal, a contrapartida que lhe cabia, na operação de permuta, consistia no “serviço de instalação de pontes metálicas e galpões metálicos” (efl. 1.661), de maneira que, subsumindo o fato à norma de regência, verifica-se que há, sim, faturamento, na modalidade preço da prestação de serviços, pouco importando que o pagamento tenha se realizado *in natura*, com a entrega de aço, ao invés de moeda.

Nesse íterim, oportuna a citação ao bem concatenado raciocínio estampado pela SRRF/1ª Região Fiscal, em excerto citado pela decisão recorrida:

“9. De acordo com a legislação retrocitada, é inequívoco que tanto o direito civil quanto o direito comercial tratam a troca como uma operação de compra e venda, na qual as mercadorias trocadas servem como preço uma da outra, cujo valor deverá ser incluído na apuração da receita bruta da pessoa jurídica. Sendo assim, infere-se que a permuta

estará sujeita à incidência de PIS e COFINS, uma vez que a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento, entendido como a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, não se admitindo que uma operação equiparada à compra e venda não esteja abrangida nesse total.”

Também, pela incidência de PIS/Pasep e Cofins sobre as operações de permuta, há julgado desta 3ª SEJUL/CARF/MF, envolvendo operações imobiliárias, consubstanciado no Acórdão 3202-001.120, de 25/03/2014:

“(…)

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.

(…)”

Portanto, não vejo fundamento jurídico para a exclusão pretendida.

A questão seguinte trata da ausência do abatimento, na apuração dos tributos, dos descontos incondicionais concedidos.

Alega o contribuinte que, em uma operação realizada em março/2001, através da Nota Fiscal nº 1.167, de 02/03/2001, foi conferido um desconto de R\$ 1.360.130,52, desconsiderado pela fiscalização, no levantamento realizado, ressaltando que essa operação não envolveu permuta de material/serviço.

Da mesma forma, nas operações realizadas, estas qualificadas como permutas, nos meses de agosto/2002 a novembro/2002, onde as parcelas mensais, relativas ao recebimento físico do aço, foram registradas com o desconto incondicional respectivo, em obediência ao regime de competência, sem que, também, fossem excluídos pela fiscalização.

Alega, ainda, que, mesmo observando o mesmo *modus operandi* para os meses subseqüentes a novembro/2002, a fiscalização, distintamente dos meses em referência, considerou os descontos concedidos.

Em que pese a confusão dos fatos narrados no recurso voluntário, ao que tudo indica, teria havido o mesmo problema nos serviços correspondentes à Nota Fiscal nº 1.168, de julho/2001, onde foi atribuído um desconto total de R\$ 5.125.522,19, sendo que nas planilhas de apuração do PIS/Cofins, foi lançado o montante dos serviços prestados pelo seu valor líquido, enquanto na escrituração contábil, os valores foram registrados pelo bruto, também em conformidade com a entrada física do aço.

Como se observa, o contribuinte não adota uma regra de escrituração uniforme, pois ora registra as parcelas mensais dos serviços pelo valor bruto, ora pelo valor líquido, já considerado o aludido desconto incondicional.

Preambularmente, cabe salientar que o abatimento dos descontos incondicionais é textualmente previsto no art. 3º, § 2º, I da Lei nº 9.718/98, de modo que, em relação à não incidência das contribuições sobre dita parcela, não há controvérsia alguma.

A discussão gira em torno da caracterização dos descontos em condicionais e incondicionais, oportunidade que trago à colação a diferenciação entre ambos, para a finalidade de exclusão da receita bruta, muito bem divisada pela Solução de Consulta nº 34/Cosit, de 21/11/2013:

“Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2.”

Ainda que em sede estritamente contábil o desconto possa ser considerado “incondicional” pela tão-só ausência de vinculação a evento futuro e incerto; para efeitos fiscais, mormente perante a legislação tributária federal, a esta condição deve ser agregada outra, consistente na sua expressa indicação em **nota fiscal de venda dos bens ou faturas dos serviços**, conforme impõe o item 4.2 da IN SRF nº 51/1978:

“4.2 Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.”

Tratam-se, portanto, de requisitos cumulativos, não bastando o atendimento de apenas um deles.

A inclusão do desconto incondicional em nota, exigida pelo ato normativo em apreço é claramente obrigação acessória, que, por sua natureza, não exige lei, em sentido estrito, para seu estabelecimento, consoante dispõe o art. 115 do Código Tributário Nacional:

“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” (destacado)

O art. 96 do mesmo diploma, por seu turno, disciplina que o termo “legislação” compreende *“as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”* (destacado)

As normas complementares, por sua vez, vem catalogadas no art. 100 do mesmo *codex*, incluindo-se nessa categoria, por força do inciso I, “*os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*”, classe a que pertencem as instruções normativas baixadas pela Receita Federal.

Feitas as considerações pertinentes, passo ao exame dos documentos colacionados aos autos, como prova do desconto incondicional concedido.

À efl. 718 consta NF nº 1167, de 02/03/2001, sem destaque de desconto, acompanhado de um “aviso de lançamento de crédito” (efl. 719), onde mencionado o referido desconto, sem qualquer indicação de se tratar de um “desconto incondicional”.

A mesma situação se repete nas NFs nºs 1168, de 02/07/2001, e 1173, de 28/08/2002, conforme documentos de efls. 724/726 e 730/731.

A NF nº 1172, de 27/06/2002, não faz menção a desconto algum e não vem acompanhada do mencionado “aviso de lançamento de crédito” (efl. 735).

Não constam documentos de setembro, outubro ou novembro, todos de 2002.

Note-se que os “avisos de lançamento de crédito” são escritos particulares, confeccionados pelo próprio recorrente, sob forma de correspondência, sem qualquer respaldo na legislação fiscal, constituindo um procedimento peculiar de agir.

Assim, mesmo que não haja vedação à utilização desse método de aplicação de descontos, o seu emprego corre à conta e risco do contribuinte, que não pode invocar, em seu proveito, um pretenso direito sobre tais verbas, justamente pela ausência de amparo legal ao modelo adotado, em contraposição à forma definida pela legislação.

Quanto ao equívoco da fiscalização em “considerar”, na apuração levada a efeito, os pretensos descontos nas operações supervenientes a novembro/2002, deve-se tal lapso, se ocorrente, à maneira confusa do contribuinte em registrar tais operações, quando da escrituração das parcelas mensais, ora pelo valor líquido, ora pelo valor bruto, como já consignado.

No entanto, esse alegado equívoco do lançamento não se convola em direito ao abatimento, como pretende o recorrente.

Em síntese, não provados que os supostos descontos caracterizam-se como “incondicionais”, correta a sua desconsideração.

Na sequência, concernente à argumentação de exigência em duplicidade de valores relativos aos contratos de permuta, reproduzo trecho correspondente do voto, por mim proferido, quando da conversão do julgamento em diligência:

“Dessarte, uma das principais alegações do contribuinte repousa na existência de exigência de crédito tributário em duplicidade, relativamente ao contrato de permuta firmado com a COSIPA, com reflexos nos períodos de apuração julho/2001 a outubro/2002, para o PIS/Pasep e a Cofins, e abril/2003 a dezembro/2003, para a Cofins.

No que tange ao período julho/2001 a outubro/2002, afirma que no mês de julho/2001 foi oferecido à tributação, integralmente, o valor do contrato firmado neste mesmo mês com a COSIPA, no valor de R\$

25.156.570,00, relativo à NF 1168 (fls. 632), já computados os descontos concedidos (doc. fl. 633) e que, posteriormente, os valores atinentes às parcelas sucessiva e mensalmente cumpridas, deste mesmo contrato, foram novamente incluídos no cálculo.

Examinando o argumento, registro apenas que, antes desta operação, houve o registro de uma outra, também de permuta, no mês de março/2001, no valor de R\$ 20.304.704,00, relativa à NF 1167 (doc. fl. 626), contabilizada na rubrica 31111301 (Serviços a Prazo – Mercado Nacional) e incluída na planilha de apuração do PIS/Pasep (fl. 16).

Especificamente em julho/2001 (fl. 18), de fato, houve inclusão da indigitada quantia de R\$ 25.156.570,00, rubrica 31111301 (Serviços a Prazo – Mercado Nacional), na planilha de apuração do PIS/Pasep. Posteriormente, a partir de agosto/2001 (fls. 18 e ss.), mensalmente foram acrescidos à base de apuração do PIS/Pasep e Cofins valores contabilizados na conta 31111301 (Serviços a Prazo – Mercado Nacional), cujo histórico de registro do lançamento é o seguinte: “Receita de parcela da venda s/ permuta” ou expressão equivalente.

Então, em princípio, haveria alguma verossimilhança na argumentação do recorrente, sugerindo os elementos, alguns, inclusive, juntados pela própria fiscalização, quando da lavratura do auto de infração, que poderia se configurar a malsinada tributação em duplicidade.

Há, entretanto, necessidade de se fazer uma vinculação entre os valores registrados a título de 'parcelas' da permuta e os valores integralmente tributados, lembrando que a alegação abrange apenas a apuração de julho/2001, não alcançando a de março/2001.

Respeitante ao período abril/2003 a novembro/2003, cujo efeito é exclusivo em relação à Cofins, aduz o recorrente que nos meses em destaque não houve contabilização das parcelas relativas às permutas (COSIPA) firmadas em 2002 (NFs 1173, de 28/08/2002, e 1172, de 27/12/2002), que, no entanto, foram registradas de forma consolidada no mês de dezembro/2003, cuja indicação na planilha de apuração (fls. 299) monta R\$ 24.274.610,13, valor este contabilizado no Livro Razão na conta 31111301 (Serviços a Prazo – Mercado Nacional), conforme documento de fl. 326.

Ocorre que, ainda que não contabilizadas, tais parcelas teriam sido oferecidas à tributação mediante “controle fiscal” elaborado pelo contribuinte, mensalmente, entre abril/2003 a novembro/2003, cujos documentos comprobatórios foram juntados ao recurso voluntário às fls. 861/869.

Pois bem, somando as parcelas mensais indicadas neste “controle fiscal”, constatei que o somatório alcança a quantia de R\$ 18.705.568,43, inferior ao valor registrado na conta 31111301 (Serviços a Prazo – Mercado Nacional), a título de “parcelas da venda s/ permuta” em dezembro/2003 (R\$ 23.897.328,76), todavia, não se deve desconsiderar que coincidentemente não há constituição de crédito tributário de Cofins neste período.

Enfim, se não há elementos suficientes para se afirmar que assiste razão ao contribuinte, por outro lado, há certas circunstâncias que militam em seu favor, como demonstrado, o que gera uma incerteza quanto à existência de um excesso de tributação - ocasionado exclusivamente pela, digamos assim, maneira peculiar como o autuado registrou estas operações e o cumprimento do contrato, diga-se -, dúvida essa que não se compagina com o escopo do processo administrativo fiscal, que exige a cobrança do exato valor devido pelo sujeito passivo, nem mais, nem menos.

Além destas questões, surgiram dúvidas acerca dos pretensos descontos incondicionais aludidos nos recursos aviados.

Com estas considerações e sem antecipar qualquer juízo de valor sobre o meritum causae, proponho a conversão do julgamento em diligência para que sejam adotadas as seguintes providências:

- 1. Confirmar se há vinculação entre o valor incluído no cálculo do PIS/Pasep e Cofins, mês de julho/2001, no valor de R\$ 25.156.570,00, conta 31111301 (Serviços a Prazo – Mercado Nacional), e as quantias posteriormente registradas nesta mesma rubrica contábil e incluídos na apuração destas contribuições, de modo a revelar a cobrança em duplicidade alegada pelo contribuinte;*
 - 2. Da mesma forma, confirmar se há vinculação entre o valor incluído no cálculo da Cofins, dezembro/2003, a título de “venda s/ permuta”, no valor de R\$ 23.897.328,67, conta 31111301 (Serviços a Prazo – Mercado Nacional), e as quantias anteriormente alocadas no “controle fiscal”, apresentado às fls. 861/869, sob o título “Permuta”, ainda que parcialmente, referentes ao período de apuração abril/2003 a dezembro/2003;*
 - 3. Em caso positivo quanto ao item anterior, informar se aludidos valores constantes do “controle fiscal” (“Permuta”) foram, de fato, incluídos na apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins e objeto de declaração e/ou pagamento;*
 - 4. Informar se os descontos concedidos pelo contribuinte e alegados em recurso constam das respectivas notas fiscais de saída ou, em caso negativo, quais documentos formalizaram a redução do preço de venda, juntando cópia ao processo;*
 - 5. Informar a conta contábil em que aludidos descontos foram registrados no Livro Razão e juntar cópia legível dos lançamentos respectivos que permita visualizar todos os dados (data, histórico, valor, etc.);*
- (...)”*

Como se destaca do excerto transcrito, em tese, haveria alguma pertinência na alegação de duplicidade, todavia, como também destacado no texto, a documentação juntada aos autos não era suficiente ao reconhecimento, categórica e inequivocamente, desta

situação, daí porque a conversão do julgamento em diligência para os esclarecimentos necessários.

Ocorre que, realizada a diligência, devidamente intimado o contribuinte a promover as vinculações necessárias entre as parcelas mensais e as notas globais, prestar os esclarecimentos devidos e apresentar os documentos relacionados, não houve qualquer manifestação de sua parte, ainda que tenha a fiscalização aguardado 48 (quarenta e oito) dias, na primeira intimação, e 112 (cento e doze) dias, na reintimação.

Ou seja, mesmo disponibilizados 160 (cento e sessenta) dias para adoção das providências, o recorrente não se desvencilhou de seu ônus probatório, razão porque não merece acolhida a alegação de duplicidade no lançamento, justamente pela insuficiência de prova a ser por ele produzida.

Nos termos do art. 373, II do Código de Processo Civil (2015), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, ao sujeito passivo incumbe o ônus probatório dos fatos modificativos do direito de crédito consubstanciado no lançamento, mormente quando as alegações de defesa estão fundadas em elementos da contabilidade do recorrente.

Há, ainda, uma questão residual, relativa à recuperação de custos, por rateio de despesas comuns, com outra pessoa jurídica do grupo empresarial (Braskote), verificada nos lançamentos realizados nas contas “Recuperação de despesas” e “Mútuo – Braskote”, bem assim, variação cambial, receitas não operacionais, “créditos de IPI” o que não configuraria receita, motivo pelo qual, indevido a sua inclusão no lançamento.

Compulsando os autos, não localizei, nas impugnações apresentadas, qualquer menção a tais operações, pontualmente consideradas, o que prejudica o conhecimento da matéria exclusivamente em segunda instância, *ex vi* dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Uma vez que a matéria não foi **expressa e especificamente** contestada em impugnação, configurou-se a preclusão consumativa em relação à alteração.

Com efeito, na impugnação, o recorrente afirma que os valores apurados nos meses de janeiro/03 a março/2003, pela fiscalização, coincidem com aqueles por ele levantados, solicitando a compensação das diferenças lançadas com supostos recolhimentos indevidos realizados em outubro/02 e novembro/02, e, em relação ao mês de dezembro/03,

remete ao debate acerca das duplicidades nas operações de permuta, que, como exposto ao longo do voto, não foram comprovadas.

Repita-se, não houve qualquer contestação, na impugnação, atinente à inclusão de verbas não caracterizadas como receitas no lançamento, como inova o recurso voluntário.

Como acentuado, essa discussão está superada e não pode ser renovada em segundo grau administrativo.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Robson José Bayerl

Processo nº 19515.003613/2005-40
Acórdão n.º **3401-003.957**

S3-C4T1
Fl. 2.535
