



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

Processo nº 19647.020471/2008-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.448 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria PIS/COFINS
Recorrente SOSERVI - SOCIEDADE DE SERVIÇOS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

COFINS. PRESTADORA DE SERVIÇOS. RETENÇÃO NA FONTE. DEDUÇÃO DE VALORES. POSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.833/2003 determina que as retenções na fonte são consideradas como antecipação dos valores a recolher da contribuição à COFINS (art. 36), prevendo que esse tratamento contempla as pessoas jurídicas ou receitas abrangidas ou não pelo regime da não-cumulatividade desses tributos (art. 33, §1º), de modo a impor que devam ser excluídos do lançamento todas as retenções, sejam elas relativas a receitas abrangidas pela cumulatividade ou pela não cumulatividade, mas desde que destacadas nas Notas Fiscais de serviços correspondentes.

COFINS. CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE SERVIÇOS CELEBRADOS ANTES A 31/10/2003. REGIME CUMULATIVO. PREÇO PREDETERMINADO. ART. 109, DA LEI Nº 11.196/2005. PRAZO DE VIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS. DILIGÊNCIA. CANCELAMENTO PARCIAL DA EXIGÊNCIA.

1.Nos termos das alíneas “b” e “c”, do inciso XI, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, permanecem sujeitas ao regime cumulativo de incidência da COFINS as receitas decorrentes de contratos celebrados anteriormente a 31/10/2003, ou em se tratando de contratos com a Administração Pública direta ou indireta, que decorram de processo licitatório anterior, em qualquer caso desde que sejam a preço predeterminado.

2.Por força do art. 109, da Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem), ajustes contratuais posteriores a 31/10/2003, que visem o reajuste do contrato pela correção do preço dos serviços “em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados”, não importam em descaracterização do que seja preço

predeterminado, de modo que não proíbe a celebração de aditivos contratuais ou a prorrogação de relações jurídicas estabelecidas antes de 31/10/2003.

3.No tocante aos contratos estabelecidos entre entidades privadas, a alínea “b” do inciso XI, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, exige que se trate de relação com prazo superior a 01 ano, exigência essa que não é imposta para os contratos consumados com a Administração Pública direta ou indireta, porém, não exclui contratações que tenham prazo indeterminado, desde que sejam ou vigorem por período superior ao anual.

4.Tendo a diligência fiscal analisado pormenorizadamente os contratos celebrados pelo contribuinte e parcialmente atestado a presença dos requisitos legais pertinentes, considerando as receitas deles decorrentes como sujeitas ao regime cumulativo de incidência, deve-se acolher a conclusão fiscal para cancelar a exigência conforme atestado pela Autoridade pública, adicionando ao provimento também receitas que decorram de contratos que legalmente poderiam ser considerados como abrangidos pela disciplina das alíneas “b” e “c”, do inciso XI, da Lei nº 10.833/2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/05/2004, 01/07/2004 a 31/10/2004, 01/12/2004 a 31/01/2005, 01/03/2005 a 31/05/2005, 01/07/2005 a 31/12/2005

PIS. PRESTADORA DE SERVIÇOS. RETENÇÃO NA FONTE. DEDUÇÃO DE VALORES. POSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.833/2003 determina que as retenções na fonte são consideradas como antecipação dos valores a recolher da contribuição ao PIS (art. 36), prevendo que esse tratamento contempla as pessoas jurídicas ou receitas abrangidas ou não pelo regime da não-cumulatividade desses tributos (art. 33, §1º), de modo a impor que devam ser excluídos do lançamento todas as retenções, sejam elas relativas a receitas abrangidas pela cumulatividade ou pela não cumulatividade, mas desde que destacadas nas Notas Fiscais de serviços correspondentes.

PIS. CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE SERVIÇOS CELEBRADOS ANTES A 31/10/2003. REGIME CUMULATIVO. PREÇO PREDETERMINADO. ART. 109, DA LEI Nº 11.196/2005. PRAZO DE VIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS. DILIGÊNCIA. CANCELAMENTO PARCIAL DA EXIGÊNCIA.

1.Nos termos das alíneas “b” e “c”, do inciso XI, do art. 10 c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003, permanecem sujeitas ao regime cumulativo de incidência do PIS as receitas decorrentes de contratos celebrados anteriormente a 31/10/2003, ou em se tratando de contratos com a Administração Pública direta ou indireta, que decorram de processo licitatório anterior, em qualquer caso desde que sejam a preço predeterminado.

2.Por força do art. 109, da Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem), ajustes contratuais posteriores a 31/10/2003, que visem o reajuste do contrato pela correção do preço dos serviços *“em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados”*, não importam em descaracterização do que seja preço predeterminado, de modo que não proíbe a celebração de aditivos contratuais ou a prorrogação de relações jurídicas estabelecidas antes de 31/10/2003.

3.No tocante aos contratos estabelecidos entre entidades privadas, a alínea “b” do inciso XI, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, exige que se trate de relação com prazo superior a 01 ano, exigência essa que não é imposta para os contratos consumados com a Administração Pública direta ou indireta, porém, não exclui contratações que tenham prazo indeterminado, desde que sejam ou vigorem por período superior ao anual.

4.Tendo a diligência fiscal analisado pormenorizadamente os contratos celebrados pelo contribuinte e parcialmente atestado a presença dos requisitos legais pertinentes, considerando as receitas deles decorrentes como sujeitas ao regime cumulativo de incidência, deve-se acolher a conclusão fiscal para cancelar a exigência conforme atestado pela Autoridade pública, adicionando ao provimento também receitas que decorram de contratos que legalmente poderiam ser considerados como abrangidos pela disciplina das alíneas “b” e “c”, do inciso XI, da Lei nº 10.833/2003.

Recurso Provido em Parte.

Crédito Tributário Parcialmente Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Gilson Macedo Rosenberg Filho quanto à compensação de ofício dos valores dos saldos credores. Fez sustentação oral dr Oscar Santana de Freitas Castro OAB/RJ 32641

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO (Presidente Substituto), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA (SUPLENTE), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, JOSÉ PAULO PUIATTI (SUPLENTE), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Versa este processo de Autos de Infrações no valor originário de R\$ 13.138.219,84 (treze milhões, cento e trinta e oito mil, duzentos e dezenove reais e oitenta e quatro centavos) referente à COFINS, e de R\$ 932.846,36 (novecentos e trinta e dois mil, oitocentos e quarenta e seis reais e trinta e seis centavos) referente ao PIS, decorrente de procedimento fiscal realizado no estabelecimento da Recorrente relativo aos anos-calendários de 2004 e 2005, pelo qual fora constatado que os valores declarados na escrituração contábil seriam superiores aos informados em DCTF's, motivando lançamento fundamentado em falta/insuficiência de recolhimento/declaração de tais tributos.

Encontram-se anexados os Processos de n.ºs. 19647.002291/2009-40 e 19647.002292/2009-94 (fls. 6202/3 – ne.).

DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA

Cientificado do lançamento em 21/11/2008, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 947/971), aduzindo, conforme bem resumido pela DRJ/REC, o seguinte:

3.1. Preliminarmente, em razão de grande quantidade de documentos para serem juntados como prova, requer a concessão de prazo de 60 dias para juntada dos contratos e a realização de perícia;

3.2. nulidade da presente autuação diante da inexistência de constituição válida do lançamento. No caso em tela, em face da desconsideração dos valores retidos, o cálculo do montante do tributo devido foi a maior, inexistindo, por consequência, constituição válida do lançamento – ausência de fato gerador;

3.3. em que pese os valores declarados nas DIRF pelos contratantes, cumpre esclarecer que tais valores foram declarados a menor, consoante se demonstra a seguir, doc. 03, em todos os meses do lançamento;

3.4. ressalte-se que, quando da constituição do crédito tributário, o fiscal não considerou a totalidade dos valores retidos, resultando num valor a maior de Cofins e PIS a pagar, inexistindo, por consequência, constituição válida no lançamento;

3.5. em verdade, com o estabelecimento do regime não cumulativo, houve uma majoração mais que duplicada das alíquotas aplicadas, associada à possibilidade de apuração de créditos a serem compensados com o valor efetivamente devido. Por sua vez, o art. 15 c/c o art. 10 da Lei n.º 10.833/03 impôs algumas limitações ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins, no que se refere aos contratos firmados anteriormente a 31.10.2003;

3.6. a Lei nº 10.833/03 afirmou que as receitas do PIS e da Cofins decorrentes dos contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003, não seriam tributadas no regime não cumulativo. De acordo com a alínea “c” do inciso XI do art. 10 do referido diploma legal, restou estabelecido que nos contratos firmados, ou se o processo licitatório foi encerrado antes de 31 de outubro de 2003, com a administração pública e o preço predeterminado, a Cofins e o PIS serão também cumulativos, com alíquota de 3% e 0,65%, respectivamente;

3.7. não obstante, a Instrução Normativa SRF nº 468/2004 estabeleceu no art. 3º: “Na hipótese de pactuada, a qualquer título, a prorrogação do contrato, as receitas auferidas depois de vencido o prazo contratual vigente em 31 de outubro de 2003 sujeitar-se-ão à incidência não cumulativa das contribuições”;

3.8. denota-se evidente a ilegalidade cometida, porque impõe restrições à permanência dos contratos firmados antes de 31.10.03 e vigentes até o presente momento, no regime cumulativo da Cofins e do PIS, impondo-se a majoração de suas alíquotas de 0,65% para 1,65% e 3% para 7,6%. Cumpre ressaltar que a mencionada instrução foi revogada pela IN SRF nº 658/2006, sem haver alteração em sua redação;

3.9. portanto, impende reconhecer a ilegalidade cometida pela IN ao impor restrições quanto à incidência cumulativa do PIS e da Cofins nos contratos firmados anteriormente a 31.10.03 e que tenham sido prorrogados, dispondo diferente do determinado por lei. De acordo com as regras da mencionada instrução, a mera prorrogação do contrato firmado anteriormente a 31.10.03 ainda que mantidas todas as previsões contratuais e mantido o preço, impõe que as receitas auferidas a título de PIS e Cofins submetam-se ao regime da não cumulatividade;

3.10. o artigo 6º da malsinada IN dispõe que as alterações previstas serão aplicadas, aplicando o disposto no art. 106, I do CTN : “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

3.31. vê-se claramente que o intuito da RFB, com a publicação dessa IN, é que tais regras sejam entendidas como interpretativas da Lei nº 10.833/03, buscando a sua aplicação retroativa, o que é vedado no Direito brasileiro. A função das instruções normativas (interpretação) é apenas a de possibilitar o fiel cumprimento da lei, não sendo permitido aos atos administrativos, que possuem posição hierárquica inferior a das leis, alterar o conteúdo de norma legal, sob pena de subversão do Princípio da Legalidade. Posição consolidada em jurisprudências jurídicas e administrativas e textos doutrinários;

3.12. por conseguinte, a IN impôs o enquadramento dos contratos prorrogados, mesmo que anteriores a 31.10.03, no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, majorando suas alíquotas. Por isso, é de se concluir que os autos de infração

foram fulminados pelo vício da ilegalidade, por afrontar a “lei” de regência;

Dos Contratos firmados com a Administração Pública, antes de 31.10.03 - Regime Cumulativo

3.13. de acordo com o art. 15 c/c o art. 10 da Lei nº 10.833/03, inciso XI, alínea “c”, nos contratos firmados com a administração pública, anteriores a 31.10.03 ou cujo processo licitatório tenha se encerrado até esta data, as receitas decorrentes do PIS e da Cofins se sujeitarão ao regime cumulativo - alíquota de 0,65% e 3%;

3.14. para justificar a sujeição destes contratos ao regime não cumulativo da exação, seria indispensável a alteração dos valores destes contratos, com o repasse da majoração da alíquota das citadas contribuições. Neste propósito, visando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, a Impugnante requereu junto a Companhia Brasileira de Trens Urbanos (CBTU), Empresa Pública, o ajuste do contrato, com vistas a contemplar a majoração da alíquota da Cofins;

3.15. no entanto, obteve como resposta no Parecer nº 128.2004/RVRA/SETAP/SUJUR/P (doc. 05), a afirmação de que a Lei nº 10.833/03 não previa a sujeição à sistemática não cumulativa da Cofins quando o contrato ou prorrogação fosse feita até 31.10.03. Portanto, sobre a receita relativa aos contratos previstos na exceção citada, não incide a majoração da alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/03, permanecendo válida a alíquota anteriormente aplicável;

3.16. faz-se oportuno frisar que a Administração Pública determinou que nenhum dos contratos firmados consigo, nestas condições, deveria ser alterado, posto que não se submetiam ao regime da não cumulatividade, mas sim da cumulatividade. É de se concluir, diante do parecer mencionado, que o regime a ser aplicado às contribuições em comento, é o cumulativo, não podendo prosperar o entendimento do autuante, diante da ilegalidade cometida;

3.17. juntamos alguns destes contratos firmados até 31.10.03. Os demais contratos serão oportunamente juntados, sobre os quais se requer a realização de perícia para a identificação das informações ora prestadas;

Dos Contratos firmados com Empresas Privadas antes de 31.10.03 - Regime Cumulativo

3.18. seguindo ainda o equivocado fundamento do autuante, findou por aplicar a alíquota de 7,6% sobre as receitas originárias destes contratos, auferidas a partir de 01.02.04. Porém, analisando o art. 10, XI, b, da Lei nº 10.833/03, nos contratos de fornecimento de serviços, com prazo superior a um ano e preço determinado, firmados antes de 31.10.03, as receitas decorrentes da Cofins e do PIS, se sujeitarão ao regime cumulativo - alíquota de 3% e 0,65%;

3.19. para justificar a sujeição destes contratos ao regime não cumulativo, seria indispensável a alteração das cláusulas

contratuais, com a conseqüente majoração das alíquotas apreciadas, ou então que houvesse mudança no preço, que descaracterizasse o caráter pré-determinado do preço. No caso em tela, não houve reajuste de preços que descaracterizasse o preço pré-determinado. Junta alguns contratos, firmados até 31.10.03, os demais serão oportunamente juntados, sobre os quais se requer a realização de perícia para a identificação das informações ora prestadas;

3.20. requer (i) o deferimento do prazo de 60 dias para a juntada dos contratos firmados; (ii) o deferimento do pedido de perícia; (iii) procedência da presente impugnação, determinando a anulação dos respectivos autos de infração.

DO JULGAMENTO EM 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ/REC), houve por bem em considerar procedentes os lançamentos tributários efetuados, proferido Acórdão nº. 11-25.837, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.

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

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIAS. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de

diligências ou pericial, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/05/2004, 01/07/2004 a 31/10/2004, 01/12/2004 a 31/01/2005, 01/03/2005 a 31/05/2005, 01/07/2005 a 31/12/2005

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS

A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.

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

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIAS. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Lançamento Procedente.

Em apertada síntese a DRJ/REC entendeu que a falta ou insuficiência de tributo é suficiente para o lançamento tributário, afastou as preliminares de nulidade apontadas, esclareceu que a autoridade administrativa não possui competência para declarar a inconstitucionalidade de normas e também que a realização de perícia é faculdade da autoridade julgadora, realizando-a quando for necessária para seu convencimento, além de, no mérito, entender que não haviam sido comprovados os argumentos suscitados pelo sujeito

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/09/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

9/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 02/09/2014 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

passivo, indeferindo a produção de provas em tempo diverso daquele determinado em lei, pelo que julgou procedentes os lançamentos.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado do Acórdão supracitado em 27/04/2009, conforme AR de fls. 1327, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1330 a 1365) em 25/05/2009, aduzindo os fundamentos que a seguir sintetizo:

- Que o recurso é tempestivo e merece ser conhecido;
- Que juntou os documentos antes do julgamento pela DRJ, o que é plenamente cabível, tendo em vista que requereu prazo para tal e fez o protocolo das provas dentro deste mesmo prazo;
- Que não pediu pela ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei, mas sim a não adequação da IN/SRF 468/2004 com as Leis nºs. 10.833/03 e 11.196/05;
- Que as planilhas apresentadas foram indevidamente desconsideradas, assim como não foram verificados os DARFs que demonstram que as retenções na fonte de PIS e de COFINS foram declaradas a menor pelos contratantes, o que teria ocasionado parte das diferenças devidas;
- Que não se pode tributar a Recorrente pelo regime não-cumulativo do PIS e da COFINS em relação aos contratos firmados anteriormente à 31/10/2003, conforme art. 10, XI, “b” e “c”, da Lei nº 10.833/03 e art. 109 da Lei nº 11.196/05;

Ao final, o recorrente pede que seja reformada a decisão recorrida para determinar o retorno dos autos à DRF Recife/PE para a realização de perícia nos documentos, com o fim de que sejam analisados juntamente com o conjunto probatório constante dos autos para que seja declarada a improcedência total das autuações.

DA DILIGÊNCIA DETERMINADA PELO CARF

Tendo o processo sido distribuído para esta 2ª Turma, da 4ª Câmara do CARF, foi inserido em pauta para 21 de agosto de 2012, sendo então o julgamento convertido em diligência, através da emissão da Resolução nº 3402-000.454, para que a autoridade preparadora adotasse providências tendentes em aquilatar se todos os valores retidos na fonte sobre os pagamentos feitos à Recorrente foram considerados como abatimento dos lançamentos (01), e para que analisasse todos os contratos celebrados pelo contribuinte, segregando os que tenham sido ajustados com entidades públicas assinados antes de, ou decorrentes de processos licitatórios finalizados até 31/10/2003, daqueles firmados com entidades privadas subdividindo-os em contratos com prazo certo/determinado daqueles com prazo indeterminado, em qualquer caso em se tratando de preço predeterminado, apontando a existência de aditivos contratuais e seus respectivos objetos (02); emitindo, ao final Relatório de Diligência apontando as conclusões do trabalho designado pela Câmara (03).

Procedida à diligência nos termos em que solicitados pela Resolução nº 3402-000.454, conforme Relatório de Diligência acostado às folhas 6063 a 6142, foi o contribuinte intimado de suas conclusões (04), sendo que apresentou, em 24/04/2014, manifestação e acostou documentos de fls. 6147/6194.

DA DISTRIBUIÇÃO

Após o cumprimento da diligência determinada pela Resolução nº 3402-000.454, retornou o processo ao CARF para continuidade do julgamento, tendo sido disponibilizado a esse relator por meio de processo eletrônico numerado até às fls. 6203 (seis mil duzentos e três), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e tempestividade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como se verificou pelo relato supra, versam os processos administrativos de lançamentos de PIS e de COFINS decorrentes de suposta falta ou insuficiência de recolhimento/informação das aludidas contribuições, sendo que a Recorrente alegou, preliminarmente, a necessidade de designação de perícia ou diligência para que fossem apreciados todos os como para análise dos contratos celebrados junto a entidades públicas e privadas, sendo que, meritoriamente, documentos acostados aos autos, tanto no tocante às retenções na fonte das referidas contribuições sustenta a Recorrente ter efetivado os recolhimentos dos tributos devidos considerando tanto a totalidade dos valores retidos na fonte quanto o direito em submeter às receitas provenientes de contratos celebrados anteriormente a 31/10/2003 ao regime *cumulativo* de incidência, por força da permissão legal contida no art. 10, inciso XI c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

De início tenho que com a realização da diligência fiscal torna prejudicada a insurgência quanto à realização de perícia, já que atendido ao pleito de submissão dos documentos acostados aos autos à diligência, sobre a qual, inclusive, o contribuinte manifestou-se em atenção às garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Assim sendo, a contingência fiscal sob análise centra-se, fundamentalmente, em duas questões, a saber:

1. Valor das retenções das contribuições ao PIS e à COFINS, efetuados pelos contratantes/tomadores de serviços junto à Recorrente, os quais, segundo esta, não teriam informado integralmente tais retenções e recolhimentos em suas DIRF's, o que redundaria na necessidade de análise de documentos juntados desde a impugnação apresentada e da fiscalização junto aos próprios tomadores de serviços, para definição do montante a descontar;
2. Submissão de receitas provenientes de contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, à tributação pelo regime de incidência *cumulativa* das citadas contribuições, para cuja conclusão se deve passar pela análise individualizada dos contratos firmados pelo sujeito passivo junto aos contratantes/tomadores de serviços, para se aquilatar estarem ou não (e em que valores), atendidos os requisitos legais que regulam a incidência pela modalidade anterior.

Daí porque foi aprovada a Resolução nº 3402-000.454, para que a autoridade preparadora adotasse providências tendentes em aquilatar se todos os valores retidos na fonte sobre os pagamentos feitos à Recorrente foram considerados como abatimento dos lançamentos, bem como, para analisar os contratos celebrados pelo contribuinte, segregando os

que tenham sido ajustados com entidades públicas e assinados antes de, ou decorrentes de processos licitatórios finalizados até 31/10/2003, daqueles firmados com entidades privadas subdividindo estes em contratos com prazo certo/determinado e com prazo indeterminado, em qualquer caso se o preço for predeterminado, apontando, ainda, a existência de aditivos contratuais e seus respectivos objetos.

Assim sendo, resta evidente que a solução da controvérsia passa preponderantemente pela análise da prova dos autos, a qual foi esmiuçada pelo Relatório de Diligência produzido a partir da Resolução nº 3402-000.454, permitindo, assim, a abordagem de cada um dos pontos em discussão, à luz das conclusões da diligência, do Direito aplicável e da manifestação e documentos acostados pelo contribuinte, conforme segue:

I. Da exclusão de valores Retidos na Fonte dos lançamentos tributários:

A análise do Relatório de Diligência acostado às folhas 6063 a 6142, focalizando especificamente a questão das retenções, pelas fontes pagadoras (contratantes/tomadores de serviços), das contribuições ao PIS e à COFINS, dá conta de que todas as contratações que, após a minuciosa análise documental apresentada para a realização da diligência, tenham sido consideradas como susceptíveis de serem apuradas pelo regime *cumulativo* das contribuições objeto do lançamento, receberam o tratamento da correspondente exclusão do lançamento dos valores retidos na fonte. Deste modo, quando a diligência aceitou determinado contrato e correspondente nota fiscal como submissível à apuração cumulativa, aceitou também o abatimento das contribuições retidas na fonte pelos tomadores de serviço, para redução do valor devido conforme os lançamentos, nos termos estampados nas correspondentes Notas Fiscais de serviço emitidas pela Recorrente relativas àqueles contratos.

Ainda no tocante à consideração dos valores retidos na fonte, o Relatório de Diligência fez a seguinte conclusão:

“Levando-se em conta os valores das receitas mensais, do PIS e da COFINS retidos descritos nos itens 2, 4, 5, 7, 9, 11 a 25, 27 a 37, 39, 40, 42 a 48, 51 a 53, 59, 60, 63 a 65, 70, 71, 73, 74, 77, 78 a 82, 84, 91 e 95, são obtidos os totais mensais das receitas descritos abaixo que podem ser utilizados para efeito de modificação dos valores das bases de cálculo apuradas durante a fiscalização e também relacionadas abaixo.

(...)

Os valores do Pis e da Cofins Retidos na Fonte acima descritos não devem ser considerados para efeito de apuração dos valores a cobrar uma vez que estão incluídos nos valores retidos utilizados nos autos de infração, que correspondem as receitas totais, foram informados pelo contribuinte e são descritos a seguir. (...).”

Neste sentido, considerando que ao ser efetivado o lançamento foram considerados como passíveis de abatimento dos valores lançados, apenas as retenções na fonte que tivessem sido informadas nas DIRF's pelos tomadores de serviços, mas, por outro lado, ao ser realizada a diligência, foram considerados individualizadamente todos os contratos, sendo as exclusões, procedidas pela Autoridade Preparadora, efetivadas com base nas *Notas Fiscais* apresentadas para a realização da aludida diligência, tenho que o provimento do recurso no

tocante ao abatimento das retenções na fonte, deva abranger todas as retenções, mesmo aquelas decorrentes de contratos que não tenham sido considerados como sujeitos ao regime cumulativo.

E isto porque, ainda que determinados contratos não tenham sido aceitos como submissíveis de permanecerem no regime de apuração *cumulativo* das contribuições, a verdade é que as retenções lastreadas em *Notas Fiscais* emitidas pela Recorrente devem ser *integralmente* consideradas no abatimento das contribuições lançadas, e não apenas aquelas constantes das DIRF's dos tomadores de serviço ou mesmo daquelas que a diligência acatou como sendo abrangidas pela *cumulatividade*. É dizer: se o Relatório da Diligência acatou determinados contratos como passíveis de permanecerem na incidência cumulativa, excluindo as receitas espelhadas nas Notas Fiscais correspondentes a esses ditos contratos, não há razão para não aceitar as Notas Fiscais que estampam todas as retenções na fonte das contribuições ao PIS e à COFINS, mesmo que a conclusão fiscal seja de que referidos contratos não preencheriam os requisitos legais para manutenção na cumulatividade.

No caso concreto, deve-se levar em conta que incide na hipótese o previsto no art. 30, da Lei nº 10.833/2003, que assim prevê:

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

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou

IV - condomínios edilícios.

§ 2º. Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o caput as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

§ 3º. As retenções de que trata o caput serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.

§ 4º. (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

§ 1º. As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. *(grifou-se)*

§ 2º. No caso de pessoa jurídica beneficiária de isenção, na forma da legislação específica, de uma ou mais das contribuições de que trata este artigo, a retenção dar-se-á mediante a aplicação da alíquota específica correspondente às contribuições não alcançadas pela isenção.

§ 3º. É dispensada a retenção para pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

§ 4º. Ocorrendo mais de um pagamento no mesmo mês à mesma pessoa jurídica, deverá ser efetuada a soma de todos os valores pagos no mês para efeito de cálculo do limite de retenção previsto no § 3º deste artigo, compensando-se o valor retido anteriormente. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

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

I - empresas públicas;

II - sociedades de economia mista; e

III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. (...)

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

Assim sendo, a Lei determina que as retenções na fonte são consideradas como antecipação dos valores a recolher das contribuições ao PIS e à COFINS (art. 36), enquanto que igualmente é clara ao prever que esse tratamento contempla as empresas (e receitas) abrangidas ou não pela não-cumulatividade desses tributos (art. 33, §1º), de modo a impor que devam ser excluídos do lançamento todas as retenções, sejam elas relativas a

receitas abrangidas pela cumulatividade ou pela não cumulatividade, mas desde que destacadas nas *Notas Fiscais* de serviços correspondentes.

Considerando que apenas os valores informados em DIRF's pelas tomadoras foram abatidas das contribuições lançadas quando dos lançamentos originalmente lavrados, e que após a Diligência foi realizada minuciosa análise de todas as *Notas Fiscais* que respaldaram todas as contratações, nas quais constam as retenções na fonte das referidas contribuições, sendo aceitos valores retidos quanto aos contratos submissos a cumulatividade (conforme adiante se tratará), tem-se que se deve aceitar o abatimento de todas as retenções na fonte estampadas nas referidas *Notas Fiscais*, em adição aos valores já considerados quando do lançamento lastreados que estavam apenas nas DIRF's dos tomadores de serviços.

Ainda quanto a matéria de “abatimento” de valores das contribuições retidos na fonte, ao se manifestar sobre a diligência a Recorrente aponta erro material de cálculo nos respectivos valores, especificamente com relação ao contratante UNIMED JOÃO PESSOA, CNPJ nº 86.806.639/0003-39, para cuja relação à autoridade preparadora teria acatado tratar-se de contrato abrangido pela sistemática *cumulativa*, mas ao efetivar a conclusão e respectivos cálculos, equivocara-se ao deixar de adicionar os correspondentes valores retidos na fonte, no cômputo dos valores a serem abatidos do lançamento. Nesse sentido, considerando que a questão é meramente aritmética e que efetivamente se infere, pela análise do item 81 do Relatório da Diligência, que a autoridade acatou como sendo o referido contrato submissível ao regime *cumulativo* (pag. 44, do Relatório), determinou sua exclusão (pág. 55), porém ao proceder ao cálculo segundo planilhas dos Anexos II e III, deixou de computar esses referidos valores, tendo que resta apenas deixar consignado que o provimento do recurso abrange o abatimento das respectivas retenções dos valores lançados.

Finalmente, sustenta a Recorrente que a autoridade preparadora reconheceu a existência de valores retidos na fonte, relativas às contribuições objeto do lançamento, sendo que ao recompor as exigências, constatou que em determinados meses o saldo a recolher seriam negativos, ou seja, o valor devido fora inferior àqueles objetos de recolhimento regular e de retenções na fonte. Todavia, embora o reconhecimento da existência de saldos credores a serem transportados para o período seguinte, a Diligência deixara de considerar esses saldos credores de um período para abatimento dos valores devidos no período subsequente.

Tenho, nesse particular, que assiste razão à Recorrente, pelo simples fato de que referida constatação está sendo feita durante os períodos abrangidos pela autuação fiscal, e objeto de específico trabalho de diligência fiscal. Se, ao proceder à recomposição dos valores reconhecidos como submissos à *cumulatividade* e que importam em *créditos* para *abatimento* relativos às retenções na fonte, chegou a Administração a conclusão de que em determinados períodos abrangidos pelo lançamento não sobejaram débitos a serem exigidos, mas ao contrário, remanesceram créditos provenientes de retenções na fonte, esses referidos créditos devem ser aplicados, pela própria Administração ao reconstituir o lançamento, para abatimento dos valores devidos nos meses subsequentes, porém sem correção monetária, já que na sistemática normal de apuração, referidos valores seriam levados pelos valores originais nas apurações.

Assim sendo, relativamente aos valores de retenções na fonte das contribuições ao PIS e à COFINS, o **recurso merece provimento parcial** para se determinar a exclusão, dos lançamentos, daqueles valores constantes das conclusões do Relatório da Diligência, acrescido da exclusão das retenções de PIS e de COFINS estampadas nas *Notas Fiscais* analisadas pela fiscalização, ainda que decorrentes de contratos cujas receitas estejam sujeitas a não-cumulatividade e desde que efetivamente não abatidas pelas autuações, e, ainda, para que saldos credores de um período sejam abatidos dos saldos devedores de períodos

subsequentes, e, finalmente, em qualquer caso, excluindo dos valores relativos às retenções do item 81, acima especificado.

II. Da exclusão de valores relativos a receitas de contratos sujeitos ao regime cumulativo (art. 10, XI, “b” e “c”, da Lei nº 10.833/2003):

Quanto à questão atinente ao regime jurídico de tributação aplicável às receitas provenientes de contratos assinados anteriormente a 31/10/2003, a Lei garante a permanência no regime *cumulativo*, seja para relações jurídicas entre particulares, seja de particulares para com a Administração Pública direta ou indireta, nos termos das alíneas “b” e “c”, do inciso XI, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003: (...)

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

A legislação contemplou as relações jurídicas estabelecidas antes de 31/10/2003, para permanência no regime cumulativo visando preservar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos, já que a intenção da criação do regime não cumulativo de apuração das contribuições em questão, declaradamente, não era nem o aumento de tributos e nem o aumento do custo dos serviços com reflexos negativos na inflação e assim por diante. Apenas buscou-se criar um regime em que tais tributos gravassem os valores agregados em cada etapa de produção e circulação, evitando a tributação “em cascata”.

Assim, a base tomada pela Lei para permanência das receitas de contratos estabelecidos antes de 31/10/2003 é, inicialmente, este termo inicial das relações jurídicas, sendo que para contratos administrativos abrange avenças assinadas posteriormente, mas desde que decorrentes de processos licitatórios concluídos antes desta data, pois que se entende que os custos contidos nas propostas apresentadas basearam-se na estrutura tributária atinente ao regime *cumulativo* de apuração das contribuições em questão. Além disso, é exigível em todas as relações contratuais legalmente ressalvadas, o requisito do preço que deve ser *predeterminado*.

Especificamente no tocante aos contratos estabelecidos entre entidades *privadas*, a alínea “b” do inciso XI, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, em análise, ainda exige que se trate de relação com prazo superior a 01 ano, exigência essa, porém, que não é imposta para os contratos consumados com a Administração Pública direta ou indireta, nos termos da interpretação literal da alínea “c”, do citado inciso XI.

Assim, temos que para permanência no regime cumulativo, deve-se atender aos pressupostos legais acima elencados.

Porém, ante a dinâmica das relações contratuais e os efeitos nas relações jurídicas constituídas anteriormente a 31/10/2003, adveio a Instrução Normativa nº 468/2004, que trouxe a interpretação do que a Administração fazendária entendia como sendo receitas oriundas dos contratos referidos, especificamente quanto ao que seja preço *predeterminado*, bem como quanto ao prazo de vigência, prevendo, dentre outras interpretações, que o simples reajuste de preço de pronto já importaria em exclusão das receitas do regime cumulativo. Além disso, previu também que se houvesse a simples prorrogação do contrato para prazo superior a 01 ano ou por prazo indeterminado, igualmente já importaria na migração das referidas receitas para serem então tributadas pelo regime não-cumulativo.

Para atribuir, porém, maior segurança na interpretação ao Direito posto, adveio à norma do art. 109, da Lei nº 11.196/2005, que assim disciplinou:

Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003. (grifou-se)

Desta forma, a Lei deixou claro que se houve algum ajuste contratual posterior a 31/10/2003, que visasse o reajuste do contrato pela correção do preço dos serviços “em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados”, este aditivo contratual não poderia significar descaracterização do que fosse preço predeterminado, previsto nas alíneas “b” e “c”, do inc. XI, da Lei nº 10.833/2003. Esta Lei claramente é de cunho interpretativo, sendo que expressamente retroagiram seus efeitos a 1º de novembro de 2003, abrangendo, portanto, todo o período objeto dos lançamentos em análise (2004 e 2005).

Como consequência desta previsão legal (art. 109, da Lei do Bem), tem-se que a Lei nº 10.833/2003, não proibia que se celebrassem aditivos contratuais posteriores para manutenção no regime *cumulativo*. Ou seja, a celebração de aditivos contratuais ou a prorrogação de relações jurídicas estabelecidas antes de 31/10/2003 não afasta as receitas dos aludidos contratos do regime cumulativo de tributação das contribuições ao PIS e à COFINS. De outra parte, a Lei, no tocante aos contratos entre entidades *privadas*, exige que o contrato tenha prazo superior a 01 ano, mas não exclui contratações que tenham prazo indeterminado, desde que sejam ou vigorem por período superior ao anual.

Fixadas essas premissas, é possível cotejar o resultado dos trabalhos da autoridade preparadora contido no Relatório de Diligência com os ditames legais e com os fatos concretos do processo.

A análise do Relatório de Diligência dá conta que a autoridade preparadora procedeu à minuciosa análise de cada um dos contratos originadores das *receitas* que compuseram os lançamentos tributários em análise, mensurando-as e vinculando-as, individualizadamente, a cada um dos contratos, a partir da análise de cada uma das Notas Fiscais de serviço emitidas no período. Em seu trabalho dividiu o Relatório em 03 Títulos, a saber: **I – Os Contratos Privados Formais; II – Os Contratos Públicos; e III – Os Contratos Privados Informais.** Dentro de cada um dos Títulos do Relatório de Diligência, a autoridade então, procedeu à análise de cada um dos contratos, respectivos aditivos (quando existentes), notas fiscais e demais documentos pertinentes, e, ao final, acabou acolhendo como sendo sujeitas ao regime *cumulativo* algumas das receitas, as quais foram devidamente relacionadas em planilhas e devidamente justificadas, sendo que ao final emitiu a seguinte “**IV - Conclusão**”:

“Levando-se em conta os valores das receitas mensais, do PIS e da COFINS retidos descritos nos itens 2, 4, 5, 7, 9, 11 a 25, 27 a 37, 39, 40, 42 a 48, 51 a 53, 59, 60, 63 a 65, 70, 71, 73, 74, 77, 78 a 82, 84, 91 e 95, são obtidas os totais mensais das receitas descritos abaixo que podem ser utilizados para efeito de modificação dos valores das bases de cálculo apuradas durante a fiscalização e também relacionadas abaixo. (...)”

Disto decorre que a autoridade preparadora acatou como sujeita ao regime *cumulativo* *parte* das receitas oriundas de “Contratos Privados Formais” e *parte* decorrente de “Contratos Públicos”. Não acatou como sendo passíveis de permanência no regime *cumulativo* diversas receitas dos Títulos I e II do Relatório, e ainda a *totalidade* das receitas oriundas de contratos que **não estão listados** nos itens acima (Título III – Contratos Privados Informais), sendo que para todas as receitas não acatadas, concluiu devam permanecer no regime não *cumulativo*. Finalmente, com relação ao mês de janeiro de 2003 e apenas para a COFINS, a Diligência atestou que não há exclusões a serem feitas, pois que foi aplicada a alíquota de 3% vigente à época, ou seja, não foi lançada exigência de COFINS à alíquota de 7,6% para o referido período, não havendo receitas a serem excluídas.

Tenho, nesse sentido, que considerando que não tinha havido a análise pormenorizada dos contratos nem ao longo da fiscalização e nem de maneira detida por parte da DRJ, que o trabalho desenvolvido pela Autoridade Preparadora deva ser acolhido pelo Conselho, pois que reflete o entendimento da Administração sobre a incidência das normas previstas nas alíneas “b” e “c”, do inciso XI, do art. 10 (c/c art. 15), da Lei nº 10.833/2003, após a devida auditoria sobre os contratos e demais documentos que espelham as relações jurídicas havidas. Nesse sentido, aliás, há expressa concordância por parte do contribuinte ao apresentar sua manifestação ao Relatório de Diligência, tornando-se matéria incontroversa e já submetida ao crivo do contraditório.

Porém, em que pese ter concordado com os resultados da Diligência no tocante àqueles contratos que foram acatados pela autoridade preparadora como produtores de receitas sujeitas ao regime *cumulativo* das contribuições em tela, a Recorrente insurge-se, ainda, contra a não aceitação de *parte* (itens **listados** - n.ºs. 2, 4, 5, 7, 9, 11 a 25, 27 a 37, 39, 40, 42 a 48, 51 a 53, 59, 60, 63 a 65, 70, 71, 73, 74, 77, 78 a 82, 84, 91 e 95) ou da *totalidade* das receitas oriundas de contratos (“Contratos Privados Informais”), nos termos da “Conclusão” da diligência. Deste modo, em respeito à ampla defesa, tais pontos merecem ser abordados pelo julgamento em questão.

A Recorrente insurge-se contra a conclusão do Relatório da Diligência que desconsiderou a *totalidade* das receitas advindas dos chamados “Contratos Privados Informais” (Título III do Relatório), combatendo o critério adotado pela Administração de não aceitar as

Notas Fiscais de serviços como comprobatórias da existência das referidas relações jurídicas, sustentando que a Lei civil caracteriza as relações como informais, sendo a formalidade a exceção. Sustenta ainda que as referidas Notas Fiscais foram emitidas desde antes de 31/10/2003 e permaneceram sendo até o final do ano de 2005, o que demonstraria a estabilidade e continuidade dos contratos, preenchendo os requisitos do art. 10, XI, “b”, da Lei nº 10.833/2003.

Para enfrentar essa questão, necessário colacionar a conclusão do Ilustre Auditor Fiscal responsável pela Diligência (pag. 55, do Relatório), *in verbis*:

“Durante a diligência foram apresentadas Planilhas de Contratos Informais em que estão relacionadas os números, valores as datas de emissão e de pagamento das Notas Fiscais emitidas para 61 pessoas jurídicas as quais prestação [sic] serviços a Soservi sem vínculo a contratos formais. Nas citadas planilhas também constam os valores do Pis e da Cofins retidos na fonte. A justificativas [sic] da empresa diligenciada para apresentação desses documentos é que as Notas Fiscais são contratos informais, argumento este não aceito pelo Auditor Fiscal. Mesmo que se aceite ser a Nota Fiscal um contrato ele teria vigência a partir de sua emissão e desse modo não seria anterior a 31/10/2003, uma vez que as Notas Fiscais foram emitidas em 2004 e 2005. Em decorrência desse fato, não foi considerado o total das Receitas de Serviços de R\$ 9.886.109,45 correspondente a soma dos pagamentos que conforme planilhas apresentadas pela Soservi foram efetuados pessoas jurídicas [sic] relacionadas abaixo.”

Constata-se que o único fundamento para não serem aceitas as Receitas de Serviços decorrentes dos contratos informais, apontado pela Diligência, é de que as Notas Fiscais se pudessem espelhar no contrato verbal ou informal havido, apenas teriam vigência a partir de sua emissão, não preenchendo assim, o requisito legal de que teriam sido celebrados os contratos anteriormente a 31/10/2003.

Tenho, inicialmente, que a Nota Fiscal é uma “prova” da existência de um contrato, e não o *próprio* contrato. E, sendo apenas a “prova” da existência do contrato subjacente a ela, Nota Fiscal, tenho que a constância na emissão de Notas Fiscais prova uma relação jurídica e sua extensão ao longo dos meses ou anos.

A questão, porém, é perquirir se existem e quais as relações contratuais informais que preenchem o outro requisito legal para os contratos privados, qual seja: prazo *superior* a 01 ano. E aqui cabe ainda uma observação, de que o prazo é “superior” há 01 ano, e não prazo “certo” ou “determinado”, de modo que, comprovado que o contrato existe e que tenha vigorado por prazo superior a 01 ano, torna-se passível de ser considerado como sendo contemplado pela norma da alínea “b”, do inciso XI, do art. 10, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

Para se atingir, então, essa conclusão, é necessário que as partes sejam as mesmas, que a “descrição dos serviços” constantes das Notas Fiscais seja a mesma (para se aquilatar se tratavam do mesmo “regular” e “contínuo” serviço), que os valores sejam os mesmos (ou que haja prova que eventuais aumentos sejam para recompor custos, conforme art.

109, da Lei do Bem; ou de prova de eventuais abatimentos ou descontos pontuais na “continua” relação), e assim por diante.

Não é possível, todavia, realizar *todas* essas comprovações pela análise que se faz pelo Relatório de Diligência, especialmente pelo Anexo I elaborado pela autoridade preparadora, pelo que, nesse tocante, penso que o ônus da prova do fato *impeditivo* do direito da Fazenda Pública considerar como sendo submisso ao regime não cumulativo, tais referidos contratos informais, incumbiria a Recorrente. Esse Relator até procedeu à análise desse Anexo I, porém não identificou nenhum “item” dentre os listados, que atendam a *todos* os requisitos acima, pois que além de não poder analisar a “descrição dos serviços”, igualmente não houve sucessão de mesmos valores por prazo superior a 12 meses.

Deste modo, esta insurgência da Recorrente não pode ser acatada, pois que ao celebrar contratos *informais*, atraiu para si o ônus da prova de que os mesmos preencheriam *todos* os requisitos, cumulativamente, exigidos pela disciplina legal em questão (alínea “b”, do inciso XI, do art. 10, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003; e art. 109, da Lei 11.119/2005), de modo que, na hipótese, devem ser mantidos os lançamentos quanto às receitas dos contratos privados informais, apenas considerando-se, como apontado no tópico anterior desse voto, os correspondentes valores retidos na fonte, os quais devem ser considerados, mesmo que as receitas estivessem sujeitas a não cumulatividade.

Superada essa questão, deve-se ainda enfrentar a insurgência da Recorrente contra a desconsideração, pela autoridade preparadora do Relatório de Diligência, de *parte* de determinadas receitas originadas de contratos celebrados tanto com a Administração Pública direta ou indireta, quanto com entidades privadas, ao fundamento de que não havia previsão de prorrogação de contrato, para alguns casos, bem como por não ter identificado a existência de aditivos contratuais para respaldar a continuidade da prestação de serviços contratada, para outros casos.

Neste sentido, tenho que a solução da controvérsia passa pela interpretação literal do preceito legal em questão, que para permitir o melhor desenvolvimento da fundamentação e com perdão da repetição, transcreve-se novamente:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003: (...)

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

Assim sendo, quanto à questão específica do “prazo” contratual, devem-se separar as disciplinas legais aplicáveis aos contratos entre particulares daqueles celebrados com a Administração Pública direta ou indireta, sendo que emergem claramente da redação legal, as seguintes conclusões:

Documento assinado conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/09/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

9/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 02/09/2014 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a) Contratações com a Administração Pública direta ou indireta: não se exige seja o prazo superior a 01 ano;
- b) Contratações entre particulares, que tenham prazo superior a 01 ano, sem exigir seja prazo certo ou determinado.

Focalizando primeiramente os contratos públicos, entendo que possa ter havido equívoco da Autoridade preparadora ao aplicar esse requisito do prazo superior a 01 ano, deixando de considerar como sujeitas ao regime *cumulativo* receitas deles decorrentes ao fundamento de que não havia previsão de prorrogação de contrato ou por não ter identificado a existência de aditivos contratuais para respaldar a continuidade da prestação de serviços contratada. Como se vê, para contratos com a Administração Pública não se exige que vigore por prazo superior a 01 ano, assim como não se exige seja o contrato celebrado por prazo certo e determinado, podendo ser até mesmo por prazo indeterminado. Apenas se exige para os Contratos Públicos que seja por *preço* predeterminado, mas não por *prazo* determinado superior a 01 ano, pelo que merece seja ajustado o resultado do julgamento, para conceber como receitas sujeitas ao regime *cumulativo* as decorrentes de contratos públicos, independentemente do requisito *prazo determinado*, desde que atendido o requisito do *preço* predeterminado (na interpretação no art. 109, da Lei do Bem).

No tocante aos contratos privados formais, a alínea “b”, do inciso XI em questão, determina que se tiver sido celebrado antes de 31/10/2003, permanecem sujeitas ao regime *cumulativo* as receitas de contratos “*com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços*”.

Novamente aqui aparentemente se confundiu *prazo* determinado com *preço* predeterminado. A Lei contemplou as contratações entre particulares, que tenham *prazo superior* a 01 ano, sem exigir seja contrato por prazo *certo* ou *determinado*. Vigorou-se o contrato por mais de 01 ano, prorrogando-se automaticamente por igual período ou passando a “prazo indeterminado”, seja por vencer o prazo inicialmente avençado mesmo sem previsão de renovação automática, seja por prorrogar-se no “silêncio” das partes, tenho que o único requisito legal atinente ao *prazo*, que seja ele “superior a um ano”, fora atendido, não cabendo ao intérprete alinhar requisito não legalmente exigido.

Deste modo, também quanto aos contratos privados formais devem ser aceitas as receitas que decorram de avenças com vigência por prazo superior a 01 ano, pois a Lei não exige que o contrato tenha sido formalmente prorrogado, mas que a mesma avença celebrada anteriormente a 31/10/2003 vigore por período superior ao anual, desde que permaneça atendido o requisito do *preço* predeterminado.

Finalmente, a Recorrente aponta erro material de cálculo das receitas acatadas como sendo sujeitas ao regime *cumulativo*, do mesmo contrato por ela celebrado com a UNIMED JOÃO PESSOA, CNPJ nº 86.806.639/0003-39, para cuja relação à autoridade preparadora teria acatado tratar-se de contrato abrangido pela sistemática *cumulativa*, mas ao efetivar a conclusão e respectivos cálculos, equivocara-se ao deixar de adicionar as receitas no cômputo daquelas submissas ao regime *cumulativo*. Nesse sentido, considerando que a questão é meramente aritmética e que efetivamente se infere, pelo item 81 do Relatório da Diligência, que a autoridade acatou como sendo o referido contrato submissível ao regime *cumulativo* (pag. 44, do Relatório), determinou sua exclusão (pág. 55), porém ao proceder ao cálculo segundo planilhas dos Anexos II e III, deixou de mencionar essas referidas receitas, tenho que

resta apenas deixar consignado que o provimento do recurso abrange a sujeição das receitas deste contrato ao regime cumulativo.

Assim, quanto à *parte* das receitas não acatadas pela Autoridade preparadora da Diligência, tenho que o **recurso merece provimento parcial**, apenas para se adicionar às submissas ao regime *cumulativo* as receitas decorrentes de contratos com a Administração Pública mesmo que o contrato seja por prazo inferior a 01 ano ou que vigore por prazo indeterminado, e as receitas decorrentes de contratos privados formais, desde que tenham vigorado por prazo superior a 01 ano, mesmo que por prazo indeterminado, mas que tenham sido firmados anteriormente a 31/10/2003.

III. Do Dispositivo:

Ante todo o exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento ao recurso voluntário**, nos termos da diligência realizada pela Autoridade Preparadora, devendo às suas conclusões serem adicionadas ao abatimento dos valores das retenções na fonte de receitas do regime não cumulativo, e quanto às adições parciais de receitas ao regime cumulativo quanto aos contratos formais.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.