



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721902/2013-34
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.024 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de março de 2022
Recorrente RECOMA CONSTRUÇÕES COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DILIGÊNCIAS. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR. APRECIÇÃO DA PROVA. LIVRE CONVICTÃO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, determinando, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Vanessa Marini Ceconello, Érika Costa Camargos Autran e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 2.074 a 2.100), contra o Acórdão nº 3302-007.274, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejl do CARF (fls. 2.009 a 2.022), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

REGIME DE APURAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONSTRUÇÃO CIVIL.

Estão excluídas da sistemática não-cumulativa de apuração somente as receitas comprovadas e preponderantemente decorrentes de administração por empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.

PROVAS.

De acordo com a legislação, a impugnação mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito alegado ao sujeito passivo.

Ao Recurso Especial, inicialmente, não foi dado seguimento (fls. 2.104 a 2.107 / 2.150 a 2.252), sendo que, em razão de um segundo Agravo (fls. 2.165 a 2.186), foi admitida (fls. 2.192 a 2.202) a discussão relativamente às matérias “aplicação do princípio da verdade material” e “necessidade de conversão do processo em diligência”, tendo sido rejeitada a matéria “impossibilidade de glosa de despesas em bloco”.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 2.218 a 2.221).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial, na parte admitida.

No **mérito**, está em discussão, em apertada síntese, a prova do que o contribuinte alega em relação ao seguinte:

1) Apuração Cumulativa - Receitas de Construção Civil.

A empresa está, em regra, sujeita à apuração não-cumulativa das contribuições, mas, segundo a recorrente, uma parte de suas receitas estaria sujeita à apuração cumulativa, conforme previsto, para a Cofins, no Inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833/2003:

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:

(...)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015;

2) Diferimento da Tributação

O alegado deferimento tem por base o art. 7º da Lei nº 9.718/98:

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.

3) Créditos de Insumos e Bens Adquiridos para Revenda.

A Fiscalização glosou todos os créditos apropriados pela filial Bento de Andrade.

No curso da Fiscalização o contribuinte apresenta, a cada mês, demonstrativos de apuração da base de cálculo, Livro Registro de Apuração do ICMS e planilha listando as Notas Fiscais que teriam dado direito a crédito. Nenhuma Nota Fiscal é anexada.

No Termo de Intimação às fls. 1.085 e 1.086, a Fiscalização, dentre outros elementos de prova, pede o seguinte:

1 - Demonstrativo mês a mês, datado e assinado pelo representante legal, dos valores da receita bruta que serviram de base de cálculo do Pis e da COFINS, relativamente aos meses de apuração do ano calendário de 2008, com a indicação:

1.1 - das receitas submetidas à incidência não cumulativa do PIS e COFINS;

1.2 - das receitas submetidas à incidência cumulativa do PIS e da COFINS, cujos valores foram informados à linha 04 das Fichas 158 e 258 do DACON, e da base legal na qual se fundamentou.

1.3 - em relação ao item anterior:

1.3.1. - indicar as receitas diferidas no mês e excluídas das bases de cálculo o PIS e da COFINS. informando o nome do cliente, número da NF e seu valor;

1.3.2 - indicar as receitas diferidas em meses anteriores, efetivamente recebida no mês e adicionada á base de cálculo para a incidência das contribuições, informando nome do cliente, numero da NF e seu valor;

1.3.3 - apresentar elementos das operações (contratos, notas fiscais, etc.) que comprovem a sua sujeição á sistemática cumulativa do PIS e da COFINS.

2.3 - Com relação aos custos e despesas relacionadas sob o título "Bento de Andrade" dada a natureza dos custos e despesas nela relacionados (tabelionato, correios, arnica saúde, telefônica/embratel, American Express, etc.), apresentar planilha datada e assinada pelo representante legal, com a indicação da base legal na qual se fundamentou ao contribuinte para calcular referidos créditos sobre cada uma dessas despesas ou custos.

Na seqüência vê-se as mesmas listagens de Notas Fiscais geradoras de créditos, da filial Bento de Andrade, e alguns DACON, com observações feitas à mão.

Assim, a Intimação não foi atendida, o que levou à lavratura do Auto de Infração, tributando todas as receitas pelo regime não-cumulativo, sem diferimento e sem direito a crédito, no que tange à unidade Bento de Andrade.

As planilhas com as listagens de Notas Fiscais que geraram crédito para a unidade Bento de Andrade, conforme já se depreende da Intimação Fiscal, apresentam custos e despesas que, à evidência, não são passíveis de creditamento, como planos de saúde, custas de tabelionatos, viagens, hotéis, contribuições a entidades de classe, seguros, telefones, correios, administradora de cartões de crédito, lanchonetes, etc.

Na Impugnação (fls. 1.218 a 1.244), diz o seguinte, no que se refere às alegadas receitas cumulativas:

Com efeito, a presente autuação entendeu que a falta de apresentação de documentação hábil para a comprovação de que as receitas da autuada estavam submetidas ao regime cumulativo, autorizavam com que se considerasse a totalidade de suas receitas como sujeitas ao regime não cumulativo.

Entretanto, o fato de as notas fiscais estarem sendo apresentadas nesta oportunidade não pode prejudicar a autuada, eis que no processo administrativo fiscal vigora o princípio da verdade material.

As notas fiscais em anexo devem obrigatoriamente ser analisadas a fim de desconstituir-se o crédito tributário, em atendimento, portanto, ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo tributário.

Ou seja, as notas fiscais juntadas a esta defesa administrativa demonstram a origem do faturamento e sua submissão ao regime cumulativo de tributação pela COFINS, que foram considerados como faturamento não cumulativo pela Fiscalização.

Deve, portanto, ser determinada a baixa em diligência dos presentes autos de procedimento administrativo a fim de que as notas fiscais em anexo sejam analisadas pela autoridade fiscalizadora, para que seja verificada a correção do procedimento adotado pela autuada, demonstrando-se assim que faturamento em questão não está submetido ao regime de tributação não cumulativo, não existindo, portanto, insuficiência de recolhimento por parte da autuada.

No conjunto Doc. 04 - Notas Fiscais Construção Civil Faturamento Cumulativo (fls. 1.316 a 1.660) estão cópias de Notas Fiscais, sendo a grande maioria delas em branco ou totalmente ilegíveis, e perto de 1/3 canceladas (quando não em branco e canceladas), e nas poucas legíveis os clientes se repetem.

Em relação ao diferimento da tributação:

No caso em exame, restou demonstrado pelas notas fiscais em anexo (doc.) que as receitas auferidas são referentes aos serviços de construção civil, de forma que, de acordo com o que preceitua o artigo 7º acima transcrito, a autuada tem a faculdade de diferir o pagamento da contribuição ao COFINS até a data do recebimento do preço.

A planilha de recebimentos em anexo (doc. 05) demonstra as datas do efetivo recebimento dos valores pela autuada, demonstrando desta forma, que o diferimento do pagamento se deu de forma correta e de acordo com o que preceitua a legislação aplicável à espécie.

Neste ponto, não obstante a autuada não tenha oferecido esta planilha à fiscalização, da mesma forma que se considerou acima com relação a análise das notas fiscais em anexo, também neste caso, em obediência ao princípio da verdade material, a planilha deve ser analisada e levada em consideração, a fim de descaracterizar a indevida exigência fiscal efetuada por meio deste auto de infração.

No conjunto Doc. 05 – Planilha de Recebimentos Diferimento (fls. 1.661 a 1.695) estão listadas as Duplicatas a Receber, não se sabe se de todos, mas de uma extensa gama de clientes, muitos deles pessoas físicas, a maioria pessoas jurídicas de direito privado e algumas que poderiam se enquadrar na hipótese de diferimento.

Quanto aos créditos:

Conforme exposto, além de considerar que a totalidade do faturamento da autuada estaria submetida ao regime não cumulativo da contribuição ao COFINS e não estaria comprovada a hipótese de diferimento do pagamento, pontos estes amplamente atacados no item acima, a autoridade fiscal entendeu que foram apurados créditos indevidos das contribuições, eis que, de acordo com o seu entendimento, a autuada teria apurado créditos sobre gastos e despesas indiretas que não se enquadrariam nas hipóteses geradoras de créditos das contribuições.

Entretanto, novamente equivocou-se a autoridade fiscal, ao desconsiderar a origem dos créditos utilizados pela autuada, bem como a legislação aplicada à questão.

Pois bem, da análise das notas fiscais em anexo (doc. 06) verifica-se que todas referem-se a itens previstos em legislação, em que se permite o direito de crédito, seja a compra de bens e serviços para revenda, seja o aluguel de equipamentos para a prestação dos serviços, seja a compra de máquinas para a prestação dos serviços contratados, ou seja, todos representam insumos utilizados na prestação do serviço, de forma que seu creditamento é totalmente previsto pela legislação em vigor.

No conjunto Doc. 06 - Notas Fiscais Créditos (fls. a 1.696 a 1.794) também se encontram muitos documentos ilegíveis, digitalizados “em pedaços”, Notas Fiscais de Serviços de Concretagem, outras de materiais em quantidades que não denotam aquisição para revenda, e algumas que efetivamente poderiam dar direito a crédito.

Ao final da Impugnação “Requer ainda que seja determinada a baixa em diligência para fins de revisão e análise da documentação acostada a esta defesa, com o escopo de confirmarem-se as alegações elencadas na presente impugnação, para o fim de declarar-se IMPROCEDENTE o lançamento fiscal ora impugnado”.

Vejam os que diz o Decreto n.º 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;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Art. 18. 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, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Diz o contribuinte em seu Recurso Especial:

Resta claro que o Decreto n.º 70.235/72, norma de regência do Processo Administrativo Fiscal, teve o intuito de fazer com que o julgador buscasse a verdade material dos fatos, podendo este, inclusive, diligenciar de ofício para tanto.

As notas fiscais anexadas aos autos deveriam obrigatoriamente ser analisadas a fim de desconstituir o crédito tributário, em atendimento, portanto, ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo tributário. Não pode a autoridade

juizadora simplesmente lançar argumento geral sobre a imprestabilidade das notas fiscais, sem examiná-las concreta e especificamente.

Ao contrário do que muitos defendem, o princípio da verdade material não é assim tão absoluto, não podendo, por exemplo, na sua busca, simplesmente se atropelar as normas que regem o devido Processo Administrativo Fiscal.

Se assim fosse, caberia qualquer tipo de recurso a qualquer hora, e estariam todas as instâncias aqui a fazer um papel figurativo.

Mas não estou eu aqui a querer afastá-lo, pois ainda que nunca tivesse lido nada a respeito, penso ser até inerente à condição de juizador que se busque a melhor solução.

E, em relação à outra matéria a que foi dado seguimento, que é a “necessidade de conversão do processo em diligência”, por diversas vezes o contribuinte procura colocar o juizador como que na obrigação de fazer uma nova apuração dos fatos.

Mas a legislação fala que na apreciação da prova, a autoridade juizadora formará livremente sua convicção, e é na busca desta convicção que olhei, folha a folha, o conjunto probante trazido pela recorrente.

No Processo Administrativo Fiscal não temos só obrigações para a Fazenda ou para o juizador.

A autoridade fiscal não é a coatora e o contribuinte o coagido, na acepção popular destes termos.

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Plenamente vinculada à lei, portanto, sem arbitrariedade, e dentro do devido processo legal, dando ao sujeito passivo pleno direito de defesa.

O contribuinte, na condição de devedor, por determinação legal, tem a obrigação de pagar o tributo e, para afastar alguma exigência que considera indevida, há que se utilizar de meios dos quais necessariamente precisa dispor, à luz da legislação das obrigações acessórias.

Aqui estamos diante de um contribuinte de porte, que faz toda a apuração contábil e fiscal pertinente.

No procedimento fiscal, à vista de elementos indicativos de irregularidades na apuração das contribuições, a autoridade competente deu ao contribuinte a oportunidade de apresentar as suas justificativas, devidamente comprovadas, intimação que não foi atendida, levando à autuação.

Discordando o contribuinte da exigência, teve ele amplo direito de defesa, mas observadas as regras legais, que determinam a apresentação das provas até a Impugnação. E deste prazo não discordou, pois claramente considerou ter trazido o necessário e suficiente, com sua peça de defesa.

Mas não se configura, de modo algum, suficiente. O mínimo que poderia se esperar, ainda que fosse de uma pequena empresa, ou mesmo de uma pessoa física, é que não se apresentasse um conjunto de documentos 90 % em branco ou ilegíveis, e ainda mais, cancelados. Foge completamente à razoabilidade.

Como já visto, diz o contribuinte, em seu Recurso Especial, que “As notas fiscais anexadas aos autos deveriam obrigatoriamente ser analisadas ... em atendimento ao princípio da verdade material”. Foram.

Diz ainda que “Não pode a autoridade julgadora simplesmente lançar argumento geral sobre a imprestabilidade das notas fiscais, sem examiná-las concreta e especificamente”. Examinando-as concreta e especificamente viu-se que sua imprestabilidade não é argumento geral, mas sim um fato, determinante.

Quanto ao diferimento da tributação, também não se mostra de qualquer utilidade uma relação de duplicatas a receber em que a grande maioria dos clientes não se subsume à hipótese, e, mesmo que a eles se restringisse, não seria suficiente, pois a lei fala em “construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público ...”, o que exige um contrato ou algo que o valha, além de um claro demonstrativo do diferido/recebido, não sendo por outro motivo que a Fiscalização, em sua Intimação, pediu o seguinte:

1.3.1. - indicar as receitas diferidas no mês e excluídas das bases de cálculo o PIS e da COFINS. informando o nome do cliente, número da NF e seu valor;

1.3.2 - indicar as receitas diferidas em meses anteriores, efetivamente recebida no mês e adicionada á base de cálculo para a incidência das contribuições, informando nome do cliente, numero da NF e seu valor;

1.3.3 - apresentar elementos das operações (contratos, notas fiscais, etc.) que comprovem a sua sujeição á sistemática cumulativa do PIS e da COFINS.

Por fim, no que tange aos créditos, constatado ficou que o contribuinte apropriou-se de valores indevidos, e há algo aqui a se considerar: trata-se de um direito creditório que o contribuinte alega deter.

Isto foi forte como razão de decidir no julgamento do Recurso Voluntário:

Endento que a prova nos casos de apuração de créditos a serem descontados das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade é do sujeito passivo, pois ele é quem alega ter o direito e o Fisco apenas se insurge contra sua alegação. Fazendo um comparativo com o processo civil, é como se o detentor do direito fosse o autor e o resistente a esse direito fosse o réu. Aplicando o art. 373 do CPC, cabe ao autor a prova de fato constitutivo de seu direito.

Tratando-se de Auto de Infração e não de Pedido de Ressarcimento, penso que esta interpretação há que ser relativizada, mas, de toda forma, o conjunto probante teria que ir bem além de algumas poucas Notas Fiscais de supostas aquisições com direito a crédito.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-013.024 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 19515.721902/2013-34