



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11065.724763/2014-15</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3102-004.348 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 31 de julho de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | TOP SERVICE SERVICOS E SISTEMAS S/A                  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS. POSSIBILIDADE.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício sobre tributos federais não recolhidos.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS. POSSIBILIDADE.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício sobre tributos federais não recolhidos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade arguida pela recorrente e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Jorge Luís Cabral, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Para melhor retratar os fatos, adoto o acórdão recorrido, por se mostrar objetivo e adequado à controvérsia:

**RELATÓRIO**

Trata-se de autos de infração, de fls. 1184/1206, contra a contribuinte qualificada em epígrafe, que constituíram o crédito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apuradas nos regimes de incidência cumulativa e não cumulativa, referentes a vários períodos dos anos de 2010 e 2011, no valor total de R\$ 1.728.252,17, até a data de lavratura dos autos.

De acordo com o Relatório do Procedimento Fiscal, de fls. 1159/1183, em resumo, a contribuinte obteve decisão judicial, com trânsito em julgado, autorizando a tributação das receitas com prestação de serviços pelo regime da cumulatividade em substituição ao da não-cumulatividade.

Como o regime cumulativo não prevê o desconto de créditos, mas a impugnante continuou a descontá-los, a fiscalização os glosou, bem assim aos créditos descontados sobre a receita de revenda de mercadorias (que continuou sob o regime não cumulativo) que excederam à participação percentual da receita não cumulativa sobre o total da receita.

Foram apuradas também omissões de receita nos dois regimes.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação, de fls. 1216/1229, onde apenas se insurge contra a apuração de omissão de receitas de serviços (cumulativas), relativas a outubro de 2010 e de agosto a novembro de 2011.

Quanto ao crédito tributário referente às demais infrações apuradas, informa que aderiu ao parcelamento.

Preliminarmente, alega que os lançamentos seriam nulos, pois a fiscalização, apesar de mencionar que obteve os dados da “escrituração fiscal”, não apontou com base em quais informações e critérios considerou as receitas supostamente auferidas, além de não indicar nenhum documento que demonstrasse os valores utilizados para tanto.

Assim, segundo a autuada, não seria possível extrair com a “certeza necessária” sobre qual fato recai a cobrança dos débitos ora constituídos, pois não teria restado demonstrada a origem dos valores tributados.

Conclui, assim, que teria havido vício de motivação do lançamento, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, e jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme ementa de decisão que transcreve.

Quanto ao mérito, a impugnante alega, em resumo, que preencheu incorretamente o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) por um problema no sistema de controle, mas os valores teriam sido oferecidos à tributação com base nos livros fiscais e registros contábeis, e apresenta valores mensais das receitas de serviços, sob o regime cumulativo, que teriam sido apurados por ela, conforme documentos que anexa (Balanço Patrimonial, Sped contábil, Demonstração do Resultado do Exercício, entre outros).

Desta forma, o erro no preenchimento no Dacon não resultou em falta de pagamento das contribuições sociais.

Compara os valores das receitas mensais apurados com base nas notas fiscais emitidas com aqueles escrituradas no livro de apuração do ISS da prefeitura de São Leopoldo, destacando que há algumas diferenças devido a notas posteriormente canceladas e à existência de serviços cujo respectivo ISS não é da competência daquela prefeitura.

Argui ainda que não foram excluídos do crédito tributário os valores das contribuições retidas na fonte, conforme extratos de retenção anexados.

Requer também a contribuinte a realização de perícia contábil para que, em resumo, se apure qual o valor da receita bruta de prestação de serviços nos meses de outubro/2010 e de agosto a novembro de 2011, se houve retenção na fonte das contribuições sociais nesses períodos e se as divergências apuradas nesses períodos resultaram em insuficiência de recolhimento de PIS e Cofins, indicando perito.

Alega ainda que, com a prevalência da verdade material, deve-se considerar o verdadeiro montante das receitas auferidas pela contribuinte, uma vez que os valores exigidos já foram tributados via retenção na fonte.

Subsidiariamente, postula o cancelamento dos juros de mora sobre a multa de ofício, pois o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a incidência dos juros apenas sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, conforme acórdãos do CARF que transcreve.

Posteriormente, requer:

*50. Por todo o exposto, requer-se que a presente impugnação seja conhecida e provida, cancelando-se os lançamentos de PIS e COFINS ora impugnados, com a consequente extinção dos respectivos créditos tributários (parte relativa aos lançamentos efetuados sob a alegação de omissão de receitas submetidas ao regime cumulativo de PIS e COFINS, conforme apontado nos itens 6 e 7 acima).*

Em seguida, indica os quesitos a serem respondidos na perícia solicitada, bem assim indica perito.

Posteriormente, o processo retornou em diligência à unidade de origem, por meio da resolução de fls. 4129/4131, para que se atendesse aos seguintes quesitos:

- 1. informe de onde obteve a base de cálculo das contribuições cumulativas lançadas de ofício e quais os critérios utilizados para sua composição; e*
- 2. apure se houve retenção na fonte das contribuições relativamente às receitas consideradas na apuração da base de cálculo das contribuições lançadas de ofício e, em caso positivo, as exclua do lançamento.*

A diligência foi atendida por meio do Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 4132/4135, onde se informa que a base de cálculo das contribuições cumulativas foi obtida por meio de arquivos com as listagens das notas fiscais emitidas anexados aos autos pela própria contribuinte, conforme termos de anexação, de fls. 172 e 173, em resposta à intimação fiscal, de 03/12/2014.

O relatório dá conta também que as notas fiscais constantes nas relações apresentadas com a impugnação são as mesmas contidas na relação de fls. 178/371, elaborada pelo Auditor-Fiscal, contendo as notas fiscais de prestação de serviços emitidas em outubro de 2010 e de agosto a novembro de 2011.

Em relação aos valores das contribuições retidos na fonte, estes foram excluídos dos valores lançados, bem assim os valores informados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF), conforme planilhas de fls. 4134/4135.

Cientificada do relatório de diligência, a autuada apresentou a impugnação, de fls. 4142/4152, onde alega, em resumo, que a conclusão da fiscalização de que o critério para apurar a base de cálculo das contribuições lançadas seria a soma das notas fiscais emitidas nos períodos de outubro de 2010 e de agosto a novembro de 2011 seria mera suposição, pois a comparação entre a listagem “misteriosa” da fiscalização e as notas fiscais trazidas pela impugnante foi feita por amostragem.

Assim, continuaria sem ter certeza sobre qual seria a origem da base de cálculo adotada pela autoridade fiscal para lavratura dos autos de infração.

Desta forma, o lançamento conteria vício insanável, na medida em que afeta os critérios de lançamento, em contrariedade à exigência legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

A seguir, repete as alegações contidas na primeira impugnação apresentada.

Posteriormente, os débitos não impugnados foram transferidos para outro processo, conforme termo de fls. 4118/4119.

Seguindo à marcha processual, a 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento 08, a partir do resultado da diligência proposta, decidiu pela parcial procedência da impugnação apresentada pela contribuinte, ora recorrente, conforme ementa da decisão transcrita a seguir:

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

**Ano-calendário: 2010, 2011**

**FALTA DE RECOLHIMENTO.**

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

**Ano-calendário: 2010, 2011**

**FALTA DE RECOLHIMENTO.**

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

**Ano-calendário: 2010, 2011**

**NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

**PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

**MULTA DE OFÍCIO. JUROS. POSSIBILIDADE.**

É cabível a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício sobre tributos federais não recolhidos.

Mediante Recurso Voluntário, a matéria de fundo sustentada pela recorrente é correlata àquela contida em sua impugnação restando, pois, ausentes novos fatos e/ou provas.

O processo foi a mim distribuído para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Cumpridos os requisitos formais de admissibilidade, conheço do recurso voluntário interposto pela recorrente e determino seu regular processamento.

Extrai-se do relatório que o litígio diz respeito à exigência das contribuições ao PIS e a COFINS, em razão de pagamento a menor, decorrente da ausência de confissão do débito em DCTF e correspondente pagamento, em virtude da apropriação indevida de créditos nos regimes de apuração cumulativo e não cumulativo, acrescida da multa de ofício de 75%.

A DRJ julgou procedente, em parte, a impugnação da empresa, ora Recorrente, ao concluir:

(...)

No entanto, menos em relação a agosto, os valores do faturamento da tabela acima são maiores que os valores que ela apurou das bases de cálculo, mesmo após se excluir do montante eventuais notas canceladas e de prestação de serviços que não constam na apuração do ISS da referida prefeitura.

(...)

Ademais, os valores acima são, com exceção também do mês de agosto apurado na contabilidade da prefeitura, maiores até do que aqueles apurados pela fiscalização, conforme tabela abaixo:

| COMPETÊNCIA   | RECEITA LIVRO<br>FISCAL SERVIÇOS | VALOR DA CON LINHA<br>04 FICHA 07B | BASE DE CALCULO<br>OMITIDA |
|---------------|----------------------------------|------------------------------------|----------------------------|
| outubro/2010  | 15.870.364,44                    | 11.398.787,84                      | 4.471.576,60               |
| agosto/2011   | 13.547.518,75                    | 6.544.056,25                       | 7.003.462,50               |
| setembro/2011 | 13.325.485,91                    | 11.611.090,00                      | 1.714.395,91               |
| outubro/2011  | 11.398.807,35                    | 6.592.106,49                       | 4.806.700,86               |
| novembro/2011 | 8.801.944,85                     | 6.008.158,21                       | 2.793.786,64               |

Desta forma, não há como acolher a alegação da impugnante em relação aos valores das bases de cálculo.

No que tange aos valores das contribuições retidos na fonte, após a realização da diligência, os respectivos valores foram excluídos do lançamento, de acordo com o relatório de diligência, às fls. 4132/4135. Onde se exclui também os valores declarados em DCTF, conforme tabelas abaixo reproduzidas:

| PIS - Incidência Cumulativa            |                 |                 |                 |             |             |
|----------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------------|-------------|
| Fato gerador                           | 30/10/2010      | 31/8/2011       | 30/9/2011       | 31/10/2011  | 30/11/2011  |
| Valor a pagar lançado                  | 29.065,25       | 45.522,51       | 11.143,57       | 31.243,56   | 18.159,61   |
| (+) Valor a pagar no Dacon             | 74.092,12       | 42.536,37       | 75.472,09       | 42.848,69   | 39.053,03   |
| (=) Soma                               | 103.157,37      | 88.058,88       | 86.615,66       | 74.092,25   | 57.212,64   |
| (-) Valor retido                       | 71.917,01       | 84.441,06       | 83.448,82       | 80.571,05   | 53.409,99   |
| (-) Valor retido saldo do mês anterior | 0,00            | 0,00            | 0,00            | 0,00        | 3.802,65    |
| (=) Valor a pagar                      | 31.240,36       | 3.617,82        | 3.166,84        | 0,00        | 0,00        |
| (-) Valor confessado na DCTF           | 26.728,11       | 0,00            | 0,00            | 0,00        | 0,00        |
| <b>(=) Valor a pagar recalculado</b>   | <b>4.512,25</b> | <b>3.617,82</b> | <b>3.166,84</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |

| Cofins - Incidência Cumulativa         |                  |                  |                  |             |             |
|----------------------------------------|------------------|------------------|------------------|-------------|-------------|
| Fato gerador                           | 30/10/2010       | 31/8/2011        | 30/9/2011        | 31/10/2011  | 30/11/2011  |
| Valor a pagar lançado                  | 134.147,30       | 210.103,88       | 51.431,88        | 144.201,03  | 83.813,60   |
| (+) Valor a pagar no Dacon             | 341.963,64       | 196.321,69       | 348.332,70       | 197.763,19  | 180.244,75  |
| (=) Soma                               | 476.110,94       | 406.425,57       | 399.764,58       | 341.964,22  | 264.058,35  |
| (-) Valor retido                       | 331.924,71       | 389.727,96       | 385.148,41       | 371.862,54  | 246.507,47  |
| (-) Valor retido saldo do mês anterior | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00        | 17.550,88   |
| (=) Valor a pagar                      | 144.186,23       | 16.697,61        | 14.616,17        | 0,00        | 0,00        |
| (-) Valor confessado na DCTF           | 123.360,65       | 0,00             | 0,00             | 0,00        | 0,00        |
| <b>(=) Valor a pagar recalculado</b>   | <b>20.825,58</b> | <b>16.697,61</b> | <b>14.616,17</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da impugnação, mantendo os valores das contribuições cumulativas conforme tabela abaixo (em R\$), acrescidos de juros moratórios e da multa de ofício (já excluídos os valores das contribuições não cumulativas lançados e posteriormente apartados do presente).

| Mês/ano | PIS      | Cofins    |
|---------|----------|-----------|
| Out/10  | 4.512,25 | 20.825,58 |
| Ago/11  | 3.617,82 | 16.697,61 |
| Set/11  | 3.166,84 | 14.616,17 |
| Out/11  | 0,0      | 0,0       |
| Nov/11  | 0,0      | 0,0       |

Nesta fase de Recurso Voluntário, a Recorrente se insurge contra a manutenção da autuação em síntese, reiterando as matérias de fato e de direito apresentada em impugnação, quais sejam:

- (i) Nulidade do auto de infração: ausência de comprovação pela autoridade fiscal da origem dos valores tributados;
- (ii) Inexistência de omissão de receita: ocorrência de erro nas informações prestadas no DACTON que, no entanto, não resultou em falta de pagamento de PIS/COFINS; e,
- (iii) Impossibilidade de exigência de juros de mora sobre multa de ofício.

Ao cotejar a Impugnação Administrativa com a presente peça recursal, verifica-se que a Recorrente se limitou a reproduzir, *ipsis litteris*, os argumentos anteriormente deduzidos,

sem enfrentar especificamente os fundamentos adotados na decisão recorrida. Em outras palavras, deixou de impugnar os motivos determinantes que embasaram a manutenção do lançamento pela Delegacia de Julgamento (DRJ), limitando-se à mera reiteração das alegações já apreciadas e rejeitadas.

Desse modo, resta inobservado o princípio da dialeticidade recursal, requisito indispensável ao conhecimento do recurso administrativo, uma vez que incumbe ao contribuinte recorrente demonstrar, de forma objetiva e fundamentada, os desacertos da decisão impugnada, mediante o efetivo enfrentamento de suas razões de decidir.

A Recorrente, além de não produzir novas provas aptas a demonstrar a procedência de suas alegações, tampouco trouxe fatos ou elementos supervenientes capazes de infirmar os fundamentos da decisão recorrida que, a meu ver, caminha alinhada aos precedentes deste Tribunal Administrativo:

#### **Súmula CARF nº 5**

Aprovada pelo Pleno em 2006

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94322, de 14/08/2003 Acórdão nº 103-19964, de 14/04/1999  
Acórdão nº 103-21585, de 14/04/2004 Acórdão nº 104-18397, de 17/10/2001  
Acórdão nº 107-05873, de 28/01/2000 Acórdão nº 201-76735, de 25/02/2003  
Acórdão nº 203-09664, de 06/07/2004 Acórdão nº 202-15750, de 12/08/2004  
Acórdão nº 203-09811, de 20/10/2004 Acórdão nº 204-00079, de 14/04/2005  
Acórdão nº 301-29745, de 09/05/2001 Acórdão nº 301-30534, de 25/02/2003  
Acórdão nº 301-30761, de 11/09/2003 Acórdão nº 301-31486, de 19/10/2004  
Acórdão nº 303-32358, de 12/09/2005

#### **Súmula CARF nº 108**

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-

01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Ademais, a recorrente não indica, de forma clara e objetiva, em que momento teria ocorrido a alegada preterição do seu direito de defesa. Ao contrário, verifica-se que o processo foi objeto de diligência determinada pelo juízo a quo, estando a decisão recorrida fundamentada nas informações colhidas na diligência fiscal, nas provas constantes dos autos e na legislação aplicável ao caso. Assim, para o reconhecimento da nulidade, incumbia à recorrente demonstrar a ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, o que não se verifica no presente caso.

Por essa razão, mostra-se acertada a manutenção integral do lançamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), pelos fundamentos que passam a ser expostos.

A impugnante alega que o lançamento seria nulo por falta de motivação. Assim, preliminarmente há que discorrer sobre as hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), in verbis:

Art.59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

Portanto, em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, mormente os da informalidade e da verdade material, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “ab initio” as peças que o compõem: ato lavrado por pessoa incompetente e preterição do direito de defesa.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, como ocorre no caso concreto, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

Qualquer outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, não acarretará nulidade absoluta. Se tiver relevância e provocar prejuízo, desde que não tenha sido causada pelo próprio sujeito passivo, há de ser sanada, reabrindo-se o prazo de impugnação, a teor do art. 60 supra.

Os elementos indispensáveis ao auto de infração estão listados no art. 10 do Decreto no 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), in verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Assim, todos os elementos essenciais ao lançamento estão presentes, pois os autos de infração de fls. 1184/1206, contêm a descrição dos fatos, enquadramento legal, demonstrativos de apuração dos valores, identificação do contribuinte, local da lavratura, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la.

Desta forma, não se vislumbram quaisquer irregularidades que possam ensejar a nulidade do auto de infração, pois todas as exigências contidas no artigo acima transcrito foram cumpridas pela fiscalização.

A apresentação da impugnação instaura o contraditório, quando passam a ser aplicáveis os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Eventuais dúvidas quanto à motivação do lançamento foram sanadas com a realização da diligência.

Por meio do Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 4132/4135, foi informado que a listagem considerada pela fiscalização para apuração da base de cálculo das contribuições lançadas foi elaborada a partir dos arquivos apresentados pela própria impugnante, anexos aos autos, e que foram as mesmas listagens apresentadas na impugnação.

Portanto, não se trata de uma listagem “misteriosa” como alega a contribuinte, mas sim de relações de notas fiscais dos períodos analisados apresentadas por ela mesma.

A conferência por amostragem não prejudica a conclusão da fiscalização, pois trata-se de milhares de notas e, caso houvesse, diferenças entre os documentos

apresentados durante a fiscalização e os trazidos com a impugnação, caberia à impugnante indicar e explicar por que seriam diferentes.

Desta forma, afasta-se a alegação de nulidade por falta de motivação.

Ainda em preliminar, analisa-se o pedido de realização de perícia. Esta está prevista nos artigos 16, 18, 20 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal (PAF), in verbis:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

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, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (...)

Art. 20. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado também o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos.

No caso em exame, considera-se desnecessária a proposta pela impugnante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento.

Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, o que não se aplica ao presente.

Portanto, estando presentes nos autos, especialmente após a diligência, todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia, nos termos dos artigos acima transcritos.

Quanto ao mérito, em síntese, a autuada alega que preencheu incorretamente o Dacon, mas que não houve insuficiência de recolhimento, uma vez que as contribuições foram apuradas de acordo com a sua escrituração.

Entretanto, caso disso se tratasse não haveria diferenças a ser lançadas, pois a fiscalização baseou o lançamento na escrituração fiscal da impugnante por ela apresentada, como explanado acima.

A contribuinte também apresenta na impugnação tabela com os valores das bases de cálculo que, segundo ela, foram apuradas a partir da sua escrituração, abaixo reproduzida:

| Competência  | Receita Bruta            | PIS (0,65%)           | COFINS (3%)             |
|--------------|--------------------------|-----------------------|-------------------------|
| out/10       | R\$ 13.956.514,36        | R\$ 90.717,34         | R\$ 418.695,43          |
| ago/11       | R\$ 14.323.649,22        | R\$ 93.103,72         | R\$ 429.709,48          |
| set/11       | R\$ 10.574.369,51        | R\$ 68.733,40         | R\$ 317.231,09          |
| out/11       | R\$ 9.361.662,72         | R\$ 60.850,81         | R\$ 280.849,88          |
| nov/11       | R\$ 7.745.168,46         | R\$ 50.343,59         | R\$ 232.355,05          |
| <b>TOTAL</b> | <b>R\$ 55.961.364,27</b> | <b>R\$ 363.748,87</b> | <b>R\$ 1.678.840,93</b> |

Aduz também tabela contendo os valores “efetivamente faturados” pela empresa em comparação com o registro nos livros de apuração do ISS da prefeitura de São Leopoldo, abaixo:

|                               | out/10            | ago/11            | set/11            | out/11            | nov/11           |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| <b>Notas fiscais emitidas</b> | R\$ 16.918.609,93 | R\$ 13.993.606,88 | 15.110.218,38     | R\$ 11.408.474,68 | R\$ 8.880.028,12 |
| <b>Livro da Prefeitura</b>    | R\$ 16.813.484,20 | R\$ 13.548.691,34 | R\$ 13.318.799,58 | R\$ 11.408.455,17 | R\$ 8.818.553,23 |
| <b>Diferença</b>              | R\$ 105.125,73    | R\$ 444.915,54    | R\$ 1.791.418,80  | R\$ 19,51         | R\$ 61.474,89    |

No entanto, menos em relação a agosto, os valores do faturamento da tabela acima são maiores que os valores que ela apurou das bases de cálculo, mesmo após se excluir do montante eventuais notas canceladas e de prestação de serviços que não constam na apuração do ISS da referida prefeitura.

Esse fato evidencia que os valores apurados pela autuada, que seriam, em tese, obtidos da sua escrituração contábil e fiscal, contidos na primeira tabela acima, estariam subavaliados, pois somente considerando a prestação de serviços relativa a uma prefeitura já se chega, com exceção de um mês, a valores maiores.

Ademais, os valores acima são, com exceção também do mês de agosto apurado na contabilidade da prefeitura, maiores até do que aqueles apurados pela fiscalização, conforme tabela abaixo:

| COMPETÊNCIA   | RECEITA LIVRO<br>FISCAL SERVIÇOS | VALOR DA CON LINHA<br>04 FICHA 07B | BASE DE CÁLCULO<br>OMITIDA |
|---------------|----------------------------------|------------------------------------|----------------------------|
| outubro/2010  | 15.870.364,44                    | 11.398.787,84                      | 4.471.576,60               |
| agosto/2011   | 13.547.518,75                    | 6.544.056,25                       | 7.003.462,50               |
| setembro/2011 | 13.325.485,91                    | 11.611.090,00                      | 1.714.395,91               |
| outubro/2011  | 11.398.807,35                    | 6.592.106,49                       | 4.806.700,86               |
| novembro/2011 | 8.801.944,85                     | 6.008.158,21                       | 2.793.786,64               |

Desta forma, não há como acolher a alegação da impugnante em relação aos valores das bases de cálculo.

No que tange aos valores das contribuições retidos na fonte, após a realização da diligência, os respectivos valores foram excluídos do lançamento, de acordo com o relatório de diligência, às fls. 4132/4135. Onde se exclui também os valores declarados em DCTF, conforme tabelas abaixo reproduzidas:

| PIS - Incidência Cumulativa            |                 |                 |                 |             |             |
|----------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------------|-------------|
| Fato gerador                           | 30/10/2010      | 31/8/2011       | 30/9/2011       | 31/10/2011  | 30/11/2011  |
| Valor a pagar lançado                  | 29.065,25       | 45.522,51       | 11.143,57       | 31.243,56   | 18.159,61   |
| (+) Valor a pagar no Dacon             | 74.092,12       | 42.536,37       | 75.472,09       | 42.848,69   | 39.053,03   |
| (=) Soma                               | 103.157,37      | 88.058,88       | 86.615,66       | 74.092,25   | 57.212,64   |
| (-) Valor retido                       | 71.917,01       | 84.441,06       | 83.448,82       | 80.571,05   | 53.409,99   |
| (-) Valor retido saldo do mês anterior | 0,00            | 0,00            | 0,00            | 0,00        | 3.802,65    |
| (=) Valor a pagar                      | 31.240,36       | 3.617,82        | 3.166,84        | 0,00        | 0,00        |
| (-) Valor confessado na DCTF           | 26.728,11       | 0,00            | 0,00            | 0,00        | 0,00        |
| <b>(=) Valor a pagar recalculado</b>   | <b>4.512,25</b> | <b>3.617,82</b> | <b>3.166,84</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |

| Cofins - Incidência Cumulativa         |                  |                  |                  |             |             |
|----------------------------------------|------------------|------------------|------------------|-------------|-------------|
| Fato gerador                           | 30/10/2010       | 31/8/2011        | 30/9/2011        | 31/10/2011  | 30/11/2011  |
| Valor a pagar lançado                  | 134.147,30       | 210.103,88       | 51.431,88        | 144.201,03  | 83.813,60   |
| (+) Valor a pagar no Dacon             | 341.963,64       | 196.321,69       | 348.332,70       | 197.763,19  | 180.244,75  |
| (=) Soma                               | 476.110,94       | 406.425,57       | 399.764,58       | 341.964,22  | 264.058,35  |
| (-) Valor retido                       | 331.924,71       | 389.727,96       | 385.148,41       | 371.862,54  | 246.507,47  |
| (-) Valor retido saldo do mês anterior | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00        | 17.550,88   |
| (=) Valor a pagar                      | 144.186,23       | 16.697,61        | 14.616,17        | 0,00        | 0,00        |
| (-) Valor confessado na DCTF           | 123.360,65       | 0,00             | 0,00             | 0,00        | 0,00        |
| <b>(=) Valor a pagar recalculado</b>   | <b>20.825,58</b> | <b>16.697,61</b> | <b>14.616,17</b> | <b>0,00</b> | <b>0,00</b> |

Por último, com relação à contestação da incidência de juros sobre a multa de ofício, não assiste razão à autuada. Explico: o art. 161 do Código Tributário Nacional - CTN, ao tratar da incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, estabeleceu:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Da leitura do artigo acima reproduzido, verifico que a alegação de que a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada seria ilegal é totalmente improcedente, já que a multa de ofício integra o “crédito”, ou seja, a multa de ofício e o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, inclusive no que tange à incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Como razões complementares para justificar a improcedência da alegação da interessada, valho-me das seguintes fundamentações expostas no acórdão nº 9303-003.385, de 25 de janeiro de 2016, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do §1º do art.113 do CTN.

A seu turno, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se e do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do

art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Após algumas manifestações em sentido contrário, a jurisprudência das Turmas Julgadoras do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se inclinando no sentido de admitir a incidência da Taxa Selic sobre multa de ofício. A título de exemplo, cita-se:

a) Acórdão 9101000.539:

Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício Exercício: 1996 a 1998 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso da Fazenda Nacional Provido.

b) Acórdão 1103001.151:

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

Como apontado no acórdão, posição com a qual comungo, por força do comando inserido no art. 139, combinado com o §1º do art. 113 do CTN, não há como deixar de considerar que a expressão "crédito tributário" compreenda exclusivamente o tributo ou contribuição que deixou de ser recolhido.

Consequentemente, nos termos do art. 161 Código Tributário Nacional, combinado com o § 3º do art. 61, caput e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, caberá correção monetária da multa de ofício, por meio da aplicação da taxa Selic. Igualmente relevante é a manifestação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, assentada no acórdão que enfrentou o AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 PR15, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.  
1.

Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pelo sujeito passivo, e dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

Assim, pelos fundamentos expostos acima, entendo que incidem juros sobre a multa de ofício aplicada sobre débitos tributários.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da impugnação, mantendo os valores das contribuições cumulativas conforme tabela abaixo (em R\$), acrescidos de juros moratórios e da multa de ofício (já excluídos os valores das contribuições não cumulativas lançados e posteriormente apartados do presente).

Ante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade arguida pela Recorrente e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**